

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE DELİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Neslihan ALKAN GÖRKEM**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ**

ANKARA, 2008

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE DELİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Neslihan ALKAN GÖRKEM**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ**

ANKARA, 2008

ÖNSÖZ

Vergiyi doğuran olayı müteakip başlayan vergilendirme sürecinde zaman zaman, mükelleflerin daha az vergi ödeme eğilimlerinden veya idarenin gerçekleştirdiği işlemlerin hukuka aykırı olmasından bahisle vergi yargısının denetimine ihtiyaç duyulmaktadır.

Her konuyu yargı önüne taşımak ve uyuşmazlık çıkarmak çok kolay ve mümkün olmakla beraber, yargı makamları önünde iddiaların ispatlanması o kadar kolay olmamaktadır. İspat edilemeyen bir uyuşmazlığın yargı önüne taşınmasından da herhangi bir hukuki fayda sağlanamayacağı açıktır. Mühim olan, yargısal süreci başlatmak değil, sürecin sonunda olumlu sonuç almak olduğundan, deliller yargılamanın gidişatına yön verici niteliktedirler. Yargılama sürecine girilmesi ile davalı ve davacı tarafların, normal seyirde iddia ve savunmalarını destekleyen delillerle, taraflara eşit mesafede duran yargı makamında kanaat uyandırma veya gerçeği net bir şekilde ortaya koyma yolunda girişimleri olmaktadır.

Bu nedenlerle, vergi yargılamasına hakim olan ilkeler ve yargılamalar esnasında uyuşmazlığın aydınlatılabilmesi için kullanılmasına kanunen müsaade edilen, kullanılmasına kanunen müsaade edilmeyen veya kullanılması mümkün olmakla beraber atfedilen hukuki değer güçleri yarışan ispat araçları değerlendirmek amacıyla, hocam Sayın Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç'ın önerisi üzerine çalışma konumuzu Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil olarak belirledik. Konunun anlatımında sadece mevzuat değerlendirmeleri ile sınırlı kalmamak ve uygulayıcılara da yönelik olmasını sağlamak adına yargı kararına yer vermeyi uygun gördük.

Tüm çalışmam boyunca bana, akademik çalışma yöntemi ile ilgili yol ve sabır gösteren, bilgisini ve görüşlerini benimle esirgemedi ve cömertçe paylaşan çok değerli hocam Sayın Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç'ın katkılarını anarak, kendisine teşekkür etmeyi zevkli bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DELİL VE İSPAT KAVRAMLARI, GELİŞİMİ, SINIFLANDIRILMASI VE VERGİ HUKUKUNUN DELİLLERE İLİŞKİN İLKELERİ

I. GENEL OLARAK DELİL VE İSPAT KAVRAMLARI VE KAVRAMLARIN GELİŞİMİ	4
A. İspat Kavramı	4
1. İspat Yüğü	7
2. İspat Yüğü Kuralının İstisnaları	9
B. Delil Kavramı (İspat Araçları)	11
1. Delilin Tanımı	11
2. Delillerin Niteliği	13
C. Türk Vergi Sisteminde İspat ve Delil Kavramları	15
1. Türk Vergi Sisteminde İspat Kavramı	15
2. Türk Vergi Sisteminde Delil Kavramı	20
3. İspat ve Delil Kavramlarının Türk Vergi Mevzuatı İçerisindeki Gelişimi	21
a. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönemde Delil ve İspat Yüğü	21
b. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönemde Delil ve İspat Yüğü	23
II. DELİL SİSTEMLERİ VE DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI	27
A. Delil Sistemleri	27
1. Dini Delil Sistemi	27
2. İlmi Delil Sistemi	28
3. Kanuni Delil Sistemi	28
4. Takdiri Delil Sistemi	29

B. Delillerin Sınıflandırılması	30
1. Dolaylı Delil- Doğrudan Delil	30
2. Kesin Delil- Takdiri Delil	31
3. Kanuni Delil- Akdi Delil	32
4. Yasak Delil- Yasak Olmayan Delil	32
5. Kişisel Delil- Nesnel Delil	33
6. Sınırlı Delil- Sınırsız Delil	33
7. Re'sen Müracaat Edilebilen Delil- Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil	34
8. Bağlı Delil- Serbest Delil	35
III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DELİLLERE İLİŞKİN İLKELERİ	35
A. Genel Olarak	35
B. Delil Serbestliği İlkesi	36
1. Delil Serbestliği Kavramının Gelişimi	39
a. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönem	39
b. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönem ...	42
2. Delil Serbestliği İlkesine Getirilen Sınırlamalar	45
a. Belge Düzeni	46
b. Tanık Beyanları	48
c. Yemin	51
C. Re'sen Araştırma İlkesi	53
1. Vergi Yargılaması Hukukunda İlkenin Özel Konumu	56
2. Re'sen Araştırma Yetkisine Sahip Olanlar	57
3. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı	58
4. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları	60
D. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	61
1. Peçeleme Sözleşmeleri	63
2. Geçersiz İşlemler	65
E. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi ve İlkeye Getirilen Sınırlamalar	68
F. Kıyas Yasağı İlkesi	70
G. Yazılılık İlkesi	72
H. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesi	74

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DELİLLERİN ORTAYA ÇIKIŞ KAYNAĞINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

I. VERGİ ÖDEVLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER	75
A. Bildirimler	76
B. Beyannameler	77
C. Defterler	80
1. Defterlerin Mükellef Lehine Delil Olması	84
2. Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması	88
3. Defterlerin Üçüncü Kişiler Aleyhine Delil Olması	90
D. Kayıt ve Belgeler	91
1. Fatura	94
2. Fatura Yerine Geçen Belgeler	102
a. Perakende Satış Belgeleri	102
b. Gider Pusulası	104
c. Müstahsil Makbuzu	106
3. Sevk İrsaliyesi	108
4. İrsaliyeli Faturalar	111
5. Serbest Meslek Makbuzu	113
6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler	115
7. Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Acenteleri, Sermaye Piyasa Aracı Kurumları ile İkrazaatçılıkla Uğraşanların Faaliyetleri Sırasında Düzenleyecekleri Belgeler	116
a. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler	117
b. Sigorta Şirketleri ve Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler	118
c. Sermaye Piyasa Aracı Kurumları Tarafından Düzenlenecek Belgeler	118
d. İkrazaatçılar Tarafından Düzenlenecek Belgeler	119
8. Taşıma İrsaliyesi	120
9. Ambar Tesellüm Fişi	120
10. Yolcu Listesi	121

11. Günlük Müşteri Listesi	122
12. Adisyon.....	122
13. Standart Yapı Ruhsatı	123
14. Hekimlerce Düzenlenen Belgeler	124
15. Döviz Alım Satım Belgesi	125
16. Muhabere Evrakı	125
17. Kıymetli Evrak.....	125
18. Diğer Belgeler.....	127
E. Elektronik Defter, Kayıt ve Belgeler	127
F. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz	131
G. Karineler	132
1. Fiili Karineler.....	133
2. Kanuni Karineler	133
a. Kesin Kanuni Karineler	134
(1). Emsal Kira Bedeli Esası	134
b. Adi Kanuni Karineler	136
(1). İlk Görünüş Karinesi	136
(2). Vergiyi Doğuran Olayın İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara ve Hayatın Olağan Akışına Göre Gelişmiş Olması Karinesi	137
(3). İşe Başlama Belirtileri	137
(4). Örtülü Sermaye- Örtülü Kazanç.....	138
II. VERGİ İDARESİNİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER	140
A. Yoklama Fişleri	142
B. İnceleme Tutanakları	144
C. Bilgi Toplama Tutanakları	148
D. İstihbarat Arşivleri	150
E. Arama Tutanakları	152
F. Takdir Komisyonu Kararları.....	155
III. VERGİ YARGILAMASI ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER	158
A. Bilirkişi Raporu	158
B. Keşif Tutanakları	162
C. Kesin Hüküm	163

IV. HEM VERGİ İDARESİNİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ ESNASINDA HEM DE VERGİ YARGILAMASI ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER	166
A. İkrar.....	166
B. Tanık Beyanları.....	168

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE HAKİM OLAN İLKELERİN VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE HAKİM OLAN İLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	173
A. Delil Serbestliği İlkesinin Değerlendirilmesi.....	173
B. Re'sen Araştırma İlkesinin Değerlendirilmesi.....	175
C. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Değerlendirilmesi.....	180
D. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi	180
E. Kıyas Yasağı İlkesinin Değerlendirilmesi	185
F. Yazılılık İlkesinin Değerlendirilmesi	189
G. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesinin Değerlendirilmesi	189
II. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	191
A. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesi Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	191
1. Bildirimlerin Delil Değeri	192
2. Beyannamelerin Delil Değeri	193
3. Defterlerin Delil Değeri	197
4. Kayıt ve Belgelerin Delil Değeri	202
5. Elektronik Defter, Kayıt ve Belgelerin Delil Değeri.....	203
6. Karinelerin Delil Değeri.....	206
B. Vergi İdaresinin Vergileendirme İşlemleri Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	209
1. Yoklama Fişlerinin Delil Değeri.....	210
2. İnceleme Tutanaklarının Delil Değeri.....	216
3. Bilgi Toplama Tutanaklarının Delil Değeri	219

4. İstihbarat Arşivlerinin Delil Değeri.....	222
5. Arama Tutanaklarının Delil Değeri.....	223
6. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Değeri.....	227
C. Vergi Yargılaması Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	232
1. Bilirkişi Raporlarının Delil Değeri	234
2. Keşfin Delil Değeri	237
3. Yeminin Delil Değeri	243
D. Hem Vergi İdaresinin Vergilendirme İşlemleri Esnasında Hem De Vergi Yargılaması Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	247
1. İkrarın Delil Değeri.....	248
2. Tanık Beyanının Delil Değeri.....	250
SONUÇ	256
KAYNAKÇA	263
ÖZET	271
ABSTRACT	273

KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
bkz.	: bakınız
D.	: Daire
VDDGK.	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: madde
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: sayfa
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin, kamu hizmetlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için öncelikli olarak kamusal faaliyetlerin finansmanının sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, kişilerin ve kuruluşların gelir ve mallarının bir kısmının devlete aktarımının sağlanması vergi gelirleri ile mümkün olmaktadır.

Yasal olarak vergi mükellefi, sorumlusu veya yüklenicisi statüsünde olduğunda, kazanç elde edişin tespiti veya idareye bildirilmesi halinde, kuramsal olarak zaten içinde bulundukları durum, hukuksal sonuçlara bağlanarak somutlaşmaktadır. Bu hukuksal sonuçlar, idarenin birel nitelikteki idari işlemleri ile vergi tahakkuk ettirerek salması ile başlamaktadır¹.

Vergi hukuku, vergi ödevlerinin niteliğine, vergi borcunun doğumundan sonuçlanmasına, aykırılıkların sonuçlarına ve uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin kuralları inceleyen bilim dalı olarak tanımlanmakla beraber², vergi usul hukukunu bütünün tamamlayıcısı fakat bağımsız bölümü olarak değerlendirmek gerekecektir. Yargılama sürecini düzenleyen usul kanunları, ispat ve delil müesseselerinin yargılama süreci içerisine hangi usullerle kabul edildiğini ve delillerin hangi usullerle değerlendirileceğini belirleyen kanunlardır. Usul düzenlemelerinin yokluğu halinde, hukuki ve kanuni müesseseler amaçlarını gerçekleştirmede istedikleri başarıyı gösteremeyeceklerinden³, mütevazı çalışmamızın içerisinde usuli incelemelere detaylı ve uygulamaya yönelik olarak değinilecektir. Dolayısı ile vergi hukukuna ait müesseselerin değerlendirilmesinde ve uygulanmasında

¹ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996, s. 342.

² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1986, s. 3-4.

³ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s. 17.

öncelikli kanun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmakla beraber vergi yargısı, idari yargının bünyesinde düzenlenmiş olduğundan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nu yargısal sürecin seyrini belirleyen kanundur. Bu durumun en belirgin sonucu, idari yargıda benimsenen ilkelerin aksine bir hüküm olmadığı sürece vergi yargısına da hakim olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ilke ve esasların çizmiş olduğu çerçeve dışına çıkıldığına delalet edici unsurların veya çıkıldığına tespiti halinde, vergi hukuku çerçevesinde idari yaptırım niteliği taşıyan mali ihlaller esasına göre müeyyideler uygulanmaktadır. Müeyyidelere maruz kalan mükellefler, vergi yargısının görev alanı içerisinde suç ve ceza niteliği taşıyan uygulamaları, hak arama özgürlüklerini kullanarak yargılama sürecine taşıyarak, yargısal denetimden geçirebilmektedirler. Bu şekilde başlatılan yargılama süreci içerisinde yargılamanın temeli ispat ve delile dayanmaktadır. Haiz oldukları önem nedeniyle çalışmamızın özünü, gerçeğe ulaşılmasının hizmetkarı olan deliller oluşturacaktır.

Çalışmamız giriş, üç ana bölüm ve bir sonuç kısımlarından oluşacaktır. Birinci bölümde, ispat ve delil kavramları, bu kavramların Türk Vergi Sistemi içerisindeki gelişimleri, delil sitemleri, delillerin sınıflandırılması ve Türk Vergi Sistemi'nin delillere ilişkin ilkeleri anlatılacak, bu anlatımlarda yer alan bilgiler, delillere ilişkin ana prensipleri açıklayıcı olduğundan, ileriki bölümlerin temellerini oluşturacaktır.

İkinci bölümde ise Türk Vergi Sistemi'nde kullanılan deliller geniş olarak araştırılacak ve incelenecektir. İlgili inceleme delillerin, ortaya çıkış kaynaklarına göre yapılacak dörtlü bir sınıflandırma altında yapılacaktır. Bu sınıflandırma ile Türk Vergi Sistemi'nde yer alan deliller; vergi ödevlerinin yerine getirilmesi esnasında oluşan deliller, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşan deliller, vergi yargılaması esnasında oluşan

deliller ve hem vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşabilen hem de vergi yargılaması esnasında oluşabilen deliller başlıkları altında toplanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin, hukuki uygulamalara yansması ve şekillenışı mahkeme kararları ile olmaktadır. Mahkeme kararları, kanun koyucunun iradesini tamamlamaktadır. Bir başka deyişle mahkemeler, hukuk yaratmamakta ancak kanunlarda belli bir hal için öngörülmüş kurallardan bir genel kural çıkararak hukuku keşfetmektedirler⁴.

Mahkeme kararlarının sadece vicdani kanaate veya keyfi takdire dayalı olması mümkün olmadığından, kararların dayanmış olduğu hususların temelini ya emredici hükümlerin varlığı ya da delillerin aydınlattığı gerçeklikler oluşturmaktadır. Bu nedenlerle üçüncü bölüm, ikinci bölümde incelenecek olan delillerin, birinci bölümdeki temel prensiplere uygunluklarının ve tasniflendirilişlerinin değerlendirmesi, Danıştay kararları esas alınarak uygulamaya yönelik incelemeler ışığında oluşturulacaktır.

Üçüncü ve son bölümde açıkladıklarımız ışığında Türk Vergi Sistemi içerisinde kullanılan delillerin uygulamadaki değerlendirmeleri yapılacaktır.

Çalışmamız, anlatılan hususlardan çıkarılan sonuçlar ve yapılan önerilerden oluşan sonuç kısmı ile sonlandırılacaktır.

⁴ Pertev Bilgen, **İdare Hukuku Dersleri: İdare Hukukuna Giriş**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 187.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DELİL VE İSPAT KAVRAMLARI, GELİŞİMİ, SINIFLANDIRILMASI VE VERGİ HUKUKUNUN DELİLLERE İLİŞKİN İLKELERİ

I. DELİL VE İSPAT KAVRAMLARI VE KAVRAMLARIN GELİŞİMİ

Deliller geçmişte yaşanmış olayları bugün tüm gerçekliği ile anlayabilmemize yardımcı olan, bir olgunun varlığına veya yokluğuna inandırmaya yönelik ispat araçlarıdır⁵. Delillerin varlığındaki ve her hangi bir iddianın destekçisi olarak kullanımındaki amaç, iddia doğrultusunda ispata ulaşabilmektir. Bu noktada karşımıza öncelikli olarak ispat kavramı çıkmaktadır. Delilleri ispat edici işlevleri dolayısı ile bu kavramdan ayrı düşünmek mümkün olamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ispat ve delil konularının bir arada düzenlenmesi aralarındaki sıkı ilişkinin göstergesidir. Bu nedenle konunun anlatımında öncelikle ispat kavramına yer verilecek, ardından delil kavramı anlatılacaktır.

A. İspat Kavramı

İspat kavramı, genel anlamı ile varlığına veya yokluğuna inanılan bir olayın, sözün veya davranışın olduğunu ya da olmadığını ortaya koymak için

⁵ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı 21, Mayıs, 1983, s. 56.

başvurulan, inandırıcılığı ve gerçekliği sabit olan destek vasıtaları olarak tanımlanabilir.

İspat kavramının felsefi ve hukuki iki tanımı mevcuttur. Felsefi tanımı, daha geniş ve felsefi bilimin yapısı gereği kısmen göreceli olup, bir önermenin doğruluğunun veya yanlışlığının ileri sürülmesinde yardımcı delaletlerdir. Hukuki tanımı, felsefi tanımına göre daha dar bir çerçeve içine alınmış, rasyonelliği şüphe götürmeyen, yasal gereklilikleri yerine getirebildiği sürece itibar edilen kanıtlayıcılardır⁶.

Yargıya intikal etmiş hukuki uyuşmazlıklarda farklı savlarla karşı karşıya gelen en az iki taraf bulunur. İddia sahibi ile savunmanın yargı organı önünde konularına sahip çıkmaları zorunludur⁷. İki tarafında ileri sürdükleri hususları destekleyebilmeleri için iddialarını ispatlamaları gerekmektedir. Bir ispat vasıtası ile desteklenebilen bir sav, herhangi bir ispat vasıtasıyla ortaya koyulamamış savdan, olumlu bir kanaat uyandırabilmesi bakımından her zaman daha üstündür.

İspat; bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında hakimde kanaat uyandırmak için girişilen inandırma eylemidir⁸. Aynı doğrultuda olan bir diğer tanımına göre; bir davada ileri sürülen sav ve savunmaların doğruluğuna hakimi inandırmaktır. Davada kanıtlama, sav ve savunmaların temelini teşkil eden objektif niteliğe haiz vakıalar üzerinde söz konusu olur⁹.

⁶ Şanver, **a.g.m.**, s. 56.

⁷ Veysi Seviğ, “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, **Vergi Dünyası** , Sayı 21, Temmuz 1986, s. 52.

⁸ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2. Basım, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980, s. 2.

⁹ Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1979, s. 201.

Herhangi bir hukuk normunun ispatı gerekmez. Davayı sonuçlandıracak olan hakim, somut olaya uyan soyut normu kendisi bulur ve uygular. Ancak, bazı ayrık durumlar söz konusu olabilmektedir. Davada işletilecek normun da kanıtlanması gerekebilmektedir. Bu durumlar şunlardır¹⁰;

- Devletler Özel Hukukuna ilişkin bir hukuk kuralının uygulanması gereken bir davada, iddiasını bu kurala dayandıran taraf o kuralı ispat etmekle mükelleftir.
- Yaygın olmayan bir örf ve adet hukukunun uygulanmasını isteyen taraf bu kuralı kanıtlamak zorundadır.

Yargı önündeki bir uyuşmazlıkta, hakimin ileri sürülen vakıalar sonucunda birtakım hukuksal sonuçların doğup doğmadığını tespit edebilmesi iddia edilenlerin ispatı ile mümkündür. Gerçekliği iddia edilen vakıaların doğruluğunu veya yanlışlığını ileri süren tarafın hakimde olumlu bir kanaat uyandırmak için sahip olduğu tek güç ispat vasıtalarıdır. Öne sürdüğü hususları destekleyerek hakimi inandırma çabalarına asıl ispat denir. Asıl ispat vasıtaları ile karşı karşıya kalan diğer tarafın, kendisine karşı ileri sürülen savları çürütmek için başvuracağı aksi yönlü inandırma faaliyetlerine ise karşı ispat denir¹¹. O halde bütünleyici bir ispat tanımı, bir olayın veya hukuksal durumun iddia sahibi tarafından bir takım inandırıcı vasıtalarla var olduğu ileri sürüldüğünde benzer vasıtalarla yokluğunun, iddia sahibi tarafından yokluğu ileri sürüldüğünde söz konusu olayın veya hukuksal durumun var olduğunun kanıtlanmasıdır.

¹⁰ Jale Akipek, **Türk Medeni Hukuku**, 1. Cilt, Ankara, Sevinç Matbaası, 1973, s. 209.

¹¹ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Değiştirilmiş 11. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1999, s. 347.

1. İspat Yüğü

İspat yüğü, çekişmeli yargıda, varolan bir hususun yok edildiğı, uygulanmadığı ya da farklı uygulandığı ileri sürüldüğünde, söz konusu hususun var olduğunu, uygulandığını veya farklı uygulanmadığını ispatlamanın hangi tarafa yüklendiğı meselesidir. Bir tarafın ispat mecburiyeti altında tutulmasıdır¹². Muayyen bir vakıanın, davada, taraflardan biri tarafından ispat edilmesi mecburiyetini¹³, bir diğer deyişle mahkemede bir vakıayı beyan veya bir hak iddiası ile bunlardan kendi lehine bir netice çıkarmak isteyen kimsenin bunları ispata mecbur tutulmasını ifade eder¹⁴.

İspat yüğü, kavrama verilen ad ile aynı doğrultudadır. İddiayı ispat etme yüğü kendisine yüklenen taraf bir külfet altına girmektedir. Burada bir zorunluluk yoktur. İddiayı destekleyecek ya da çürütecek her hangi bir ispat vasıtasından yararlanmadığı zaman sadece hukuksal bir hak kaybı ile karşılaşacaktır. Maddi ya da manevi bir yaptırımla karşılaşması veya cebren ifaya zorlanması söz konusu olamayacaktır. Bu noktada ispat etmeyi deneyerek usuli girişimlerde bulunup ispat edememesi ile ispat etmemesi arasında herhangi bir fark teorik olarak yoktur¹⁵. Yalnızca sonuca yönelik bir fark ortaya çıkmaktadır. Belli bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin şüpheli olduğu durumlarda, olayın kanıtlanamaması veya kanıtlanması için uğraşılması halinde hakim aleyhte bir karar verme tehlikesi ile karşılaşılacak, davanın reddedilmesi veya kaybedilmesi tehlikesi doğacaktır. Hakimin ileri sürülen sav ile ilgili olarak aleyhe bir karar vermesi muhtemel olacaktır¹⁶.

¹² Ergun Özsunay, **Medeni Hukuka Giriş**, 5. Baskı, İstanbul, Güryay Matbaacılık, 1986, s. 351.

¹³ İlhan Postacıoğlu, **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, 5. Baskı, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1970, s. 455.

¹⁴ Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları: 154, 1997, s. 28.

¹⁵ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 342.

İspat yükünü, objektif ispat yükü ve subjektif ispat yükü olarak ikiye ayırmak mümkündür. Objektif ispat yükü, ortaya atılan iddiaların kanıtlanamaması durumunda hangi tarafın bu belirsizlik sebebi ile külfet altına sokulacağına cevabını arar. Subjektif ispat yükü ise, çekişmeli yargıda uyuşmazlığın aydınlatılabilmesi açısından hangi tarafın delil gösterme yükü altında tutulacağını açıklar¹⁷.

Yargı önüne taşınmış bir uyuşmazlığın temelinde tek bir vakıa olabileceği gibi, aynı taraflarla aynı uyuşmazlığa ilişkin birden fazla vakıa da olabilir. Birden fazla vakıa söz konusu olduğunda, bu vakıaların farklı farklı kanıtlarının olması muhtemeldir. Yahut, tek bir vakıa mevcut olmakla beraber, bu vakıayı destekleyecek birden fazla ispat araçları varolabilir. Tek bir vakıaya ilişkin olarak, ispat yükü altında bulunan tarafın birden fazla kanıtı mevcut ise, bunlar ileri sürüldüğünde içlerinden bir tanesinin ispatı mümkün olmadığına hakim aleyhte bir karar verme tehlikesi sadece bu kanıt mahsus olacaktır¹⁸. Vakıayı destekleyen diğer kanıtların ispat yükü aynı tarafta kalmaya devam edecek, davanın sonuçlanmasında desteklenemeyen kanıt göz ardı edilecektir.

Tüm bu anlatılanlar, tarafların yargı önüne olayı taşıırken ilk aşamada gösterdiği delillerin incelenmesiyle aydınlanamadığı, olumlu veya olumsuz bir kanaat uyandırmaya yetemediği yargısal sürecin işleyişinde geçerlidir. Başlangıçta sunulan deliller olayı şeffaflığa kavuşturabilecek kadar yeterli ve geçerli ise olay kanıtlanmış ve şüphe kalmamıştır. Esas hakkında karar vermeye yetecek kadar kanaat uyanmış ise, ispat yükünün tespitine gerek duyulmaz¹⁹. Buradan da anlaşılacağı üzere, ispat yükü, daha karmaşık ve

¹⁶ Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 6.

¹⁷ Mithat Sancar, “ Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, **Mali Hukuk Dergisi** , Sayı 24, Kasım-Aralık 1989, s. 53.

¹⁸ Selami Şengül, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 47, Eylül- Ekim 1987, s. 70.

¹⁹ Şengül, **a.g.m.**, s. 69.

Çelişkili konuların netliğe kavuşturulmasına yardımcıdır. Yargısal sürecin daha uzun olduğu, gerçeğin tespitinin kolay olmadığı durumlarda söz konusudur. Bu bakımdan, ispat yükünün önemi sadece hangi tarafın bu külfeti kaldıracağının belirlenmesi ile sınırlı kalmayıp, uyuşmazlığın sonuca giden yolunu aydınlatması bakımından da elzem oluşundadır.

2. İspat Yükü Kuralının İstisnaları

İspat yükü ile ilgili genel kural Medeni Kanun'un 6'ıncı maddesinde yer almaktadır. Sözü geçen maddede " kanun aksini emretmedike taraflardan her biri iddiasını ispata mecburdur" hükmü yer almaktadır. Hükümden anlaşılaçağı üzere, bir davada ispat yükü iddia sahibinin üzerinde olacaktır. Davacı davasına esas teşkil eden iddialarını ispatlamalıyken, davalı ise savunmasının dayanaklarını ispatlamaya mecburdur. Buradaki mecburiyet, daha önce değinilmiş olduğu üzere yaptırıma bağlı bir zorunluluk değildir. İspatlayamadığı iddialarının dayanaksız kalmasının sonucu, iddialarına itibar edilmeme şeklinde olacaktır. Ayrıca burada ispatı beklenen hususlar, sadece ileri sürülen iddialardan ibaret olup, hukuki durumun veya sonucun ispatı değildir.

Hükümden anlaşılaçağı üzere, davacı davasına dayanak aldığı hususları ispat etme yükü altındadır. Genel kural olarak bu yük öncelikle davacının tarafında belirlemekteyse de bu kuralın istisnaları söz konusudur.

Kanunun emredici bir hükmünün kapsamında olmayan ve olağanın dışında bir durumu iddia eden taraf ispat yükü altında kalacaktır. Normal

durumlara ve mutad uygulamalara dayanan kimse bunun tersini ispatlamaya davacı ya da davalı olması fark etmeksizin mecbur tutulamamaktadır²⁰.

Bir olayı ispat etme yükü bazen özel bir kanun hükmünce bir tarafa yüklenebilmektedir. Bu durumlarda, ispat yükünün hangi tarafa ait olduğunun tespiti, söz konusu kanun hükmü uyarınca belirlenmektedir. Örnek olarak Borçlar Kanunu'nun 42'nci maddesinde göre haksız işlemlerden doğan zararlarda, zararı ispat etme yükümlülüğünün iddia edene ait olacağı hüküm altına alınmıştır. İspat yükümlülüğü ile ilgili düzenlemeler konusunda Türk Medeni Kanunu çok zengindir. İspat yükü altında olan tarafı açıkça düzenleyen maddeleri 29, 130, 213, 222, 226, 287, 294, 299, 302, 307, 369, 408, 512, 585, 672, 708, 791, 800, 808, 846, 917, 945, 967, 982, 1015 olarak sıralanabilir. Bunlardan evlilik içinde ana rahmine düşmeyi düzenleyen 287'nci ve babalık davası ve tanımayı düzenleyen 299'uncu maddeler ispat yükünün davacıya ait olduğunu, yine babalık bağı kurulması ile ilgili 302'nci madde ise ispat yükünün davalıya ait olacağını açıkça düzenlemiştir.

Lehine bir karine mevcut olan taraf, iddiasını bu karineye dayandırdıktan sonra ispat yükünden kurtulur. Karine, belli bir olaydan, diğer bir olay için çıkarılan sonuçtur. Karineler ikiye ayrılmaktadır: Fiili ve kanuni karineler. Fiili karine, hakim tarafından çıkarılması halinde; kanuni karine kanun tarafından çıkarılması halinde söz konusudur. Kanuni karinenin iki türünden biri olan kesin kanuni karinenin aksinin ispatı mümkün değildir. Adi kanuni karine ise, aksi ispat edilebilen karinedir²¹. Karineye dayalı iddianın aksini ispat etmek diğer tarafın yükümlülüğündedir.

İddiasını resmi sicil ve senetlere dayandıran ispat yükü yüklenmemektedir. Resmi sicil ve senetler Medeni Kanun'un 7'nci maddesine

²⁰ Postacıoğlu, a.g.e., s. 464.

²¹ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, II. Cilt, 5. Baskı, 1990, İstanbul, Alfa Yayınları, s. 1380.

göre adi karinelerdir. Aksi ispat edilinceye kadar kesin delil hükmündedirler. Resmi sicillerin aksinin her türlü delil ile ispatına kanun cevaz vermekte ise de, resmi senetlerin aksinin ispatı yalnızca yazılı delil ile mümkün olmaktadır. (HUMK m. 290)

Taraflar olası bir uyuşmazlık halinde ispat yükünün hangi tarafa ait olduğunu bir sözleşme ile belirlemiş olabilirler. Bu durumda sözleşmeye itibar edilir ve sözleşme uyarınca ispat yükünü üzerine alan taraftan ispat yükünün gereklerini yerine getirmesi beklenir.

İddiasının dayanağını tanınan ve bilinen olaylar oluşturan taraf ispat yükünden kurtulur. Bu olayların mevcut olmadığının ispatı diğer tarafa düşer²².

B. Delil Kavramı (İspat Araçları)

1. Delilin Tanımı

Sözcük anlamı ile 'delil', yol gösteren anlamına gelmektedir. Yargılama hukuku açısından ise 'delil', bir durumun ispatı için kullanılan araç, ispat unsurudur²³.

²² Hıfzı Veldet Velidedeoğlu , **Türk Medeni Hukuku**, 1. Cilt, 6. Bası, İstanbul, İstanbul Matbaacılık A.Ş., 1959, s. 377.

²³ Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Ağustos-2001, s. 141.

Anglo-Amerikan hukukundaki “evidence-proof” ayırımı açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse; “proof” ve “evidence”, birbirinden farklı kavramlardır. “Evidence” sözcük anlamıyla delili, ispat aracını karşılar. “Evidence”, davada bir olgunun varlığı ya da yokluğunu ispat etmek üzere sunulan tanıklar, yazılı belgeler, nesneler ve diğer dava malzemeleridir.. “Proof” kavramı ise bünyesinde iki sözcük anlamı barındırır. Bir fiil olarak “proof” kelimesi kullanıldığında ileri sürülen bir iddianın doğruluğunu gösteren delillerle sonuca varmayı; yani ispat etmeyi ifade eder. Tek başına bir iddianın doğruluğa delalet eden mantıklı ve yeterli nedendir. “Proof” kelimesi isim olarak kullanıldığı zaman hukuki bir terim değildir. Daha kapsayıcı bir anlamı vardır. Varlığından yola çıkılarak bir sonuca varılmasını, bir seçim yapılmasını, geleceğe yönelik bir tanıtım yapılmasını sağlayan her türlü nesneyi ifade eder. Hukuki anlamda “proof”, sınırlandırılması zor olduğundan geniş bir kavramdır; buna karşılık “evidence” daha dar bir anlam taşır²⁴.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 228’inci maddesinde yapılan tanımda; davanın gidişatına etki edebilecek, tartışmalı noktaların ispatı için başvuru araçlarıdır denilmektedir. Bir davada, davanın sonuçlanmasında esasa etkili olabilecek olayların aydınlanması için delil gösterilir ve sonuca giderken bu deliller incelenir.

Tüm bu açıklamalardan sonra tekrar ispat kavramını anımsamak gerekirse, ispat; bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında hakimde kanaat uyandırmak için girişilen inandırma eylemidir²⁵.

²⁴ Haluk Konuralp, “Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 536, 1999, s. 8-9.

²⁵ Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 2.

2. Delillerin Niteliği

Deliller geçmişte yaşanmış olayları bugün tüm gerçekliği ile anlayabilmemize yardımcı olan araçlardır. Sadece taraf anlatımları ile yetinildiğinde olay subjektif bir bakış açısı altında dinlenmiş ve değerlendirilmiş olacaktır. Bu nedenledir ki, deliller gerçeği algılamada daha objektif bir bakış açısı edinilmesini sağlarlar.

Bu noktada delil kavramından ayırmamız gereken bir takım kavramlar vardır. Delil kavramı ile delil kaynağı, delil içeriği ve delil aracı kavramları birbirlerinden farklıdır.

Delil kaynağı, sözlü beyan veya yazılı belgenin kaynağını ifade eder. Uyuşmazlık konusu bir olayın tanıkları delil kaynaklarıdır, verdikleri ifadeler ise delildir²⁶.

Delil içeriği ile delil de aynı kavramlar değildir. Tanıklar delil kaynakları, tanıkların verdikleri ifadeleri delildir. Verilen bu ifadelerin içerikleri ise delil içeriğidir²⁷.

Delil aracı kavramı ise, uyuşmazlık konusu olayın aydınlanabilmesi için delil kaynaklarının değerlendirilerek elde edilen yazılı veya sözlü verilerin delil niteliğine haiz olup olamayacağının, başka bir deyişle doğru mu yanlış mı olduklarının yargılama aşamasında incelenerek hükme bağlanmasıdır²⁸.

²⁶ Nurullah Kunter, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1989, s. 322.

²⁷ Kunter, **a.g.e.**, s. 322.

²⁸ Kunter, **a.g.e.**, s. 322.

Genel olarak uyuşmazlığa neden olan fiilin ya da hukuki olgunun gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispatı mümkündür. Kural bu olmakla beraber bu kadar geniş bir keyfiyetin her yargı dalının, kendi içinde bulunduğu yargı kolunun yapısından getirdiği bir takım sınırlamaları olması doğaldır. Vergi hukukunda bu sınırlamalara örnek olarak “Yemin” ile ispatın engellenmiş olması gösterilebilir. Bu tür spesifik sınırlamalardan daha önemli ve öncelikli olarak, ispat araçlarının delil olarak kabul görebilmesi için bir takım özellikler aranmaktadır²⁹.

Öncelikle deliller gerçekçi ve akılcı olmalıdır. Aydınlatmaya çalıştığı olayın tamamına veya bir parçasına ilişkin bir gerçeği yansıtmalı, pozitif bilimin desteklediği nitelikte olmalıdır. Mantıktan uzak, farazi bilgiler, görgüler veya hisler delil olarak değerlendirilemez.

Deliller aydınlatmaya çalıştığı olayı temsil etmeli, olayın tamamının veya bir parçasının günümüze kalmış tarafı olmalıdır. Yaşanmış olaydan kopuk veya bağımsız bir kesite ilişkin delil uyuşmazlık konusu olayın delili olamayacaktır.

Deliller ispat bakımından önem arz etmelidirler. İhtilaflı noktaların çözümü için başvurulacak deliller, sadece o noktalara tesir edecek nitelikte olmalıdır. Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa, alakasız veya konudan bağımsız delillerin değerlendirilmesinde bir fayda olamayacağından, olayla ilintili ve önemli deliller göz önüne alınacaktır.

Tüm bunlara ek olarak deliller, kanuna aykırı olmamalı ve taraflar açısından müşterek olmalıdırlar. Eğer delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse olayı aydınlatıcı niteliği göz ardı edilerek bu tür delillerin reddine

²⁹ Kunter, **a.g.e.**, s. 324- 362.

imkan tanınmaktadır. Delillerin müşterek olması ise, delillerin hem hakimın bilgisine, hem davalının bilgisine hem de davacının bilgisine açık olmasını ifade eder. Gösterilen deliller ile ortaya atılan iddialar desteklenmekte olduğundan, taraflardan biri aleyhine gelişmeler olmaktadır. Savunma hakkı gereği, taraflar delillerle nelerin ortaya konulduğunu ve bunlara karşı bir savunmaları olması halinde yapabilmeleri açısından delillerin müşterek olması çok önemlidir.

C. Türk Vergi Sisteminde İspat ve Delil Kavramları

Türk vergi sistemi içerisinde ispat ve delil kavramlarını incelerken her iki kavramın birbiri içerisine geçmiş olduğu görülmektedir. Kanuni tanımlamalar ve kelime olarak kullanımlarında ispat ve delil kavramları, farklılıklarına rağmen aynı kapsam içerisinde değerlendirilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda her iki kavramında açık tanımlı yapılmadığından, ilgili maddelerden hareket edilerek uygulamaya yön verilmektedir. Bu nedenlerledir ki, her iki kavramın net sınırlarını çizmek mümkün olamamaktadır.

1. Türk Vergi Sisteminde İspat Kavramı

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin “İspat” başlığını taşıyan B fıkrasının üçüncü bendi “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” ifadesini hüküm altına almıştır.

İspat kurumunu düzenleyen madde de hangi ispat vasıtalarının kullanılabileceği, hangilerinin kullanılamayacağı, iddia edilen durumların ispatına itibar edilebilmesi için kaynağının nasıl olması gerektiği ve bazı koşullarda ispat yükünün hangi tarafta olacağı hüküm altına alınmıştır.

Danıştay bir kararında Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden ne anlaşılması gerektiği ile ilgili olarak vergilendirmede, sadece yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesinin delil olarak kullanılamayacağı, bu iki sınırlama dışında hukuken itibar edilebilecek her türlü delilin ispatlama vasıtası olarak kullanılabileceğinin öngörüldüğünü belirtmiştir³⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun bu maddesi doğrudan ispat kavramını değil, ispatın aidiyetini düzenlemiştir. Kavram olarak ispat yükü olarak ifade ettiğimiz bu durum, ispat mecburiyetinin hangi tarafa ait olacağını göstermektedir. Madde başlığı "İspat" olarak nitelendirilmiş olsa da, ilgili madde içerisinde ve kanunun diğer maddelerinde de ispat kavramı tanımlanmamıştır. Bu nedenle ispat kavramını incelerken, mevzuat gereği daha çok ispat yükü üzerinde durulmaktadır.

Vergi hukuku açısından ispat için kavramsal bir tanım yapmak istersek; vergi hukukunda ispat, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin, vergi hukukunun kabul ettiği deliller kullanılarak gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin vergi yargısı organında kanaat oluşturma faaliyeti ile buna ilişkin sonucun ortaya konulmasıdır³¹.

³⁰ Danıştay 3. D. , E. 1989/1089, K. 1989/2501, T. 08.11.1989, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³¹ Sekdur, Altun, **a.g.e.**, s. 341.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin kanuni ifadesinden hareketle, olağan bir duruma dayanan kimsenin ispat yükü altında tutulamayacağı, ispat yükünün olağan durumun tersini iddia eden tarafa düşeceği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin uygulamada pratiklik kazandırması amacıyla vurgulanmış 228'inci maddesi mevcuttur. Madde "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlığıyla şu şekilde düzenlenmiştir:

"Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz;

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkan olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır."

Maddenin içeriğinden anlaşılabacağı üzere, bir takım giderler kanun kapsamında olağan giderler olarak kabul edilmektedir. Normal uygulamalar çerçevesinde bu giderlerin herhangi bir belge ile kayıt altına alınması sağlanamamakta ise, bu giderlerin varlığını kabul etmeyen taraf ispat yükü altına girecektir. Çünkü bu giderler için kanunun açık lafzı ile ispat edici kağıtlar aranmayacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Mücbir Sebeplerle Gecikme" başlığını taşıyan 15'inci maddesinin ikinci fıkrası "Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır." şeklinde düzenlenmiştir. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine

getirilmesine engel olacak mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin durmasıyla kişi hukuken zor durumda kalmadığı gibi, idarenin takdirine de bağlı değildir. Ancak, mücbir sebebin kimin tarafından ispat edileceğinin bilinmesi gerekmektedir. Mücbir sebep herkes tarafından bilinen bir olaydan kaynaklanıyorsa, yani objektif bir mücbir sebep varsa (tabii afet vb.) bunun ispatına gerek yoktur. Fakat mücbir sebep herkes tarafından bilinmeyen bir olaydan kaynaklanıyorsa, yani sübjektif bir mücbir sebep söz konusu ise (hastalık, kaza, tutukluluk vb.), ispat yükü buna dayanan ilgiliye ve yükümlüye düşmektedir. Bazen eldeki mevcut verilerinde yükümlü lehine delil olduğunu ve yükümlünün içerisinde bulunduğu durumu ispat etmiş kabul edileceği yönünde Danıştay, davacının raporlarla saptanan hastalığının niteliği üzerinde durulmayarak talebinin süre yönünden kabul edilmemesinden doğan uyuşmazlıkta, davacının hastalığının hastane dışında geçen sürelerde de ağır hastalık vasfında olduğunu ve vergi ödevlerini yerine getiremeyecek halde olup hastaneye sık sık girip çıkması hastalığın ağır hastalık vasfında olduğu gerçeğini ortaya koyacağı yönünde çözümlenmiştir³².

Bunların dışında Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddelerinde mükellefleri, icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabileceği vergi evraklarını dosyada muhafaza etmeye mecbur tutmuştur.

Vergi hukukunda ispat yükünün idarede veya mükellefte olduğunun önceden öngörülmesi bazı durumlarda mümkün değildir. Her olayın kendi yapısına göre ispat yükü yer değiştirebilmektedir. Danıştay bir uyuşmazlıkta gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisi gibi beyan üzerine tarh olunan vergilerde, mükelleflerce beyannameye yazılan bilgilerin doğruluğunu kanıtlama yükü idarenin mi beyanda bulunan mükellefin mi omzunda olacağı hususunu çözüme kavuşturmuştur. Olayda ithal edilen şekere uygulanacak

³² Danıştay 4. D., E. 1988/907, K. 1990/2814., T. 18.10.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ek katma değer vergisinin oranında uyuşmazlığa düşülmüştür. Mükellef ithal şekerin şeker kamışından elde edildiğinden bahisle daha düşük bir oran beyan etmiş ve beyan üzerine tarh olunan vergilerde mükellef beyanının esas olduğunu, aksi ispat edilinceye ya da mükellefçe bizzat ikrar edilinceye kadar bunun muteber kabul edileceğini; ispat külfetinin iddia edene ait bulunduğunu, mükellefin beyanının aksini iddia eden idarenin gerekli inceleme, araştırma ve muayene gibi imkanları kullanarak iddiasını ispat etmesinin icap ettiğini; olayda, yükümlü tarafından ithali gerçekleştirilen şekerin % 8 oranında katma değer vergisine tabi olarak beyan edilmesinin, beyanname muhteviyatı şekerin şeker pancarından üretildiğini açıkça ortaya koyduğu, bunun dışında yükümlünün beyanının doğruluğunu, ayrıca temin edeceği belgelerle ispatlama mükellefiyetinin bulunmadığı; zira, kanunun, kendisine böyle bir sorumluluk yüklediği, mükellefin beyanının aksinin idarece ispat edilememesi karşısında yapılan işlemde isabet görülmediğini iddia etmiştir. Bu durum karşısında Danıştay oybirliği ile; ithale konu şekerin, düşük oranlı katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için, pancardan üretildiğinin kanıtlanması ve bu kanıtlamanın, mahkeme kararında söylenenin aksine, ithale konu şekerin pancardan üretildiğini iddia eden mükellefçe yapılması gerektiğine karar vermiş ve kanıtlama yükünün idareye düştüğü gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında isabet görmemiştir³³.

İspat yükünün vergi idaresinde olduğuna dair Danıştay kararında, gerçek satış bedelinin faturada gösterilen bedelden yüksek olduğundan bahisle mükellefe cezalı tarhiyat yapılmıştır. İlgili faturada yer alan satış bedelinin gerçek satış bedelini yansıtmadığını Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca vergi idaresi ispat etme yükü altında iken, ispat yükünü ters çevrilmesi suretiyle mükellefi yükümlü tutmuş ve cezalı vergi tarh etmiştir. Uyuşmazlığın çözümünde Danıştay oybirliği ile vergi dairesinin,

³³ Danıştay 7.D., E. 2000/3864, K. 2002/2789, T. 16.09.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

faturanın gerçek satış bedelini yansıtmadığı hususunu kanıtlama külfeti altında olduğuna karar vermiştir³⁴.

Kanunun emredici bir hükmünün kapsamında olmayan ve olağanın dışında bir durumu iddia eden taraf ispat yükü altında kalacaktır. Normal durumlara ve mutad uygulamalara dayanan kimse bunun tersini ispatlamaya davacı ya da davalı veya mükellef ya da vergi idaresi olması fark etmeksizin mecbur tutulmamaktadır³⁵. Danıştay bir kararında normal ve mutad olan uygulamanın aksinin ispatının vergi idaresine ait olduğunu belirtirken³⁶, bir başka kararında normal ve mutad olan uygulamanın aksinin ispatının mükellefe ait olduğuna karar vermiştir³⁷.

2. Türk Vergi Sisteminde Delil Kavramı

"Delil" deyiimi Vergi Usul Kanunu'nda ilk defa 2365 sayılı Kanun'un³⁸ 4üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine altıncı bent olarak eklenen "Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" hükmü ile getirilmiş olup, bu değişikliğe paralel olarak delil deyiiminin tanımı yapılmamıştır. 30'uncu maddeye eklenen altıncı bent hükmünde, tutulması

³⁴ Danıştay 9. D., E. 1995/3062, K. 1997/764, T. 13.03.1997, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁵ Postacioğlu, **a.g.e.**, s. 464.

³⁶ Danıştay 3.D., E. 1994/4650, K. 1995/1360, T. 26.04.1995 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁷ Danıştay 7.D., E. 2000/6725, K. 2002/1544, T. 15.04.2002 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁸ 30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun, 31/12/1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

zorunlu olan defter veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının herhangi bir delil ile ispat edilebileceği açıkça belirtilmiştir³⁹.

Vergi Hukukunda delil, uyumsuzluk konusu olay ile ilgili olarak ortaya atılan iddia veya hukuki vakıaların ispatlanabilmesi için gerek idare gerekse mükellef tarafından ortaya konulması beklenen maddi belge ve araçlardır⁴⁰.

3. İspat ve Delil Kavramlarının Türk Vergi Mevzuatı İçerisindeki Gelişimi

Ülkemizde ispat konusunu, önce Vergi Usul Kanunumuzun 3, 29, 30 ve 134'üncü maddelerinde yer almıştır. Bu kurallar 1980 yılı sonunda 2365 sayılı Kanun ile değişikliklere uğramıştır. Bu nedenle, 2365 sayılı Kanun öncesi ve 2365 sayılı Kanun sonrası diye bir ayırım yaparak incelemek gerekmektedir.

a. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönemde Delil ve İspat Yüğü⁴¹

İlgili dönemi çalışma konusu ile olan yakın bağı nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu madde hükmü ışığında incelemek gerekmektedir. İkmalen tarhiyatın, maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanacağı madde metni şu şekildedir:

³⁹ Tacel Taşdemir, "Delil Sistemindeki Gelişmeler", **Vergi Dünyası**, Sayı 2, Ekim 1981, s. 70.

⁴⁰ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 4. Baskı, İstanbul, Ar Basım Yayım ve Dağıtım, 1983, s.

34.

⁴¹ Şanver, **a.g.m.**, s. 56.

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

10.01.1961 tarihinde Resmi Gazete’de neşir ve ilanı yapılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesi bulunmaması nedeniyle 5432 sayılı mülga Kanun’un gerekçesine ve meclis müzakere tutanaklarına başvurulmuş, ancak sonuç olarak “maddi delil” kavramının müzakere edilmeden kanunlaştığı görülmektedir⁴².

Açık bir tanımlama yapılamamasına karşın, maddi deliller; matrahın açık olarak tespitine yarayan ve aksi ispat edilinceye kadar geçerli olan fatura, defter, makbuz, sözleşme gibi hukuki hükmü olan vesikalar olarak tanımlanabilmektedir⁴³.

Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca tutulan defter kayıtları ve belgeler aksi ispat edilinceye kadar maddi delil hükmünde kabul edilmiş, Danıştay kararlarında da maddi delil kavramının içinin uzunca bir süre doldurulamadığı gözlenmiştir.

Danıştay 1971 yılına ait bir kararında maddi delili, iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan, hukuken aksi ispat edilmediği sürece doğru kabul edilen mevcut belgeler olarak tanımlamıştır⁴⁴. Görüldüğü üzere maddi delil olmak için öncelikle bir belge olması gereği vurgulanmıştır. Bu kararı pekiştirir nitelikte bir karar 1974 yılında tekrar karşımıza çıkmış, hafızaya dayalı

⁴² Polat Yalçın, **Vergi Hukukunda Maddi Delil**, Ankara, Danıştay Basımevi, 1974, s. 10.

⁴³ Taşdemir, **a.g.m.**, s. 69.

⁴⁴ Danıştay 7. D., E.1971/909, K.1971/1669, T. 11.06.1971, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ifadenin zayıf bir delil olacağından, sakatlık taşıyabileceğinden, sempati ve antipati gibi hisleri bünyesinde barındırabileceğinden ve kişiden kişiye farklılık gösterebileceğinden bahisle tanık ifadesinin maddi delil olarak kabulünü mümkün görmemiştir⁴⁵.

İlerleyen yıllarla Danıştay tutum değiştirmiş ve maddi delilleri, yazılı belgeler ve güvenilir tanık ifadeleri olarak tanımlamaya başlamıştır⁴⁶.

Bu yıllarda Danıştay'ın tutumundaki bu değişiklik sadece maddi delil kavramının gelişmesi ile kalmamış, bir kararında alım satım ilişkisinin tarafının tanık olarak verdiği beyanları ikmalen tarhiyat nedeni saymıştır⁴⁷. Doktor ücretleri, oto satışları, taşınmaz satışları için de bu kararlar verilmişti. Böylece defter ve kayıtlara karşı tanık beyanının delil olabileceğinin yolu açılmaktaydı.

Bu dönemde maddi delil esasına dayalı kanuni delil sistemi geçerliydi.

b. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönemde Delil ve İspat Yükü⁴⁸

1980 yılı sonunda Vergi Usul Kanunu'nda genel bir kural getirilmiştir. Kanunun gerekçesi ispatlama için özetle, şöyle demektedir:

⁴⁵ Danıştay 13. D., E.1973/3995, K.1974/2240, T. 11.04.1973, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>

⁴⁶ Danıştay 13. D., E.1975/1505, K.1975/3675, T. 03.12.1975, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁷ Danıştay 4. D., E.1972/4509, K.1973/4761, T. 19.11.1973, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁸ Şanver, **a.g.m.**, s. 56.

“Delil sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir. Verginin bağlı olduğu olayın saptanması Vergi Usul Kanunu’nda yer alır. Olayın gerçekliğinin kanıtlanması gerekir. Kimi yükümlüler az vergi verme çabası içindedir. Bu yükümlüler, kanunların açık ve hoşgörülü olanaklarından yararlanırlar, vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Şimdiki düzenlemede ispatlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü saptanamamaktadır. Vergi yönetimi ve vergi yargısı, konuyu kavramakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa, kanıtlamada her türlü delil serbestçe kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmelidir. Batı ülkelerinde serbest delil sistemi vardır. Vergi Usul Kanunu’na serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. Bu amaç için, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi, kanunda yer almıştır. uygulamada olay gösterildiği şekilde değil, gerçek yönü ile ele alınacak buna göre işlem yapılacaktır.

Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile, her türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller ile saptanan fark ikmalen tarha, bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re'sen tarha konu olacaktır. İspatlamada, tanık beyanı, kısıtlı kullanılacaktır.”

Bu gerekçelere dayanılarak Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi oluşturulmuştur ve maddeye göre:

“İspat: Vergilendirmede vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyet esastır.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Vergi kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, vergi usul hukukumuzda ispatlama şekli delil sistemine dayandırıldığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu göz önüne alınarak, aynı maddenin (B) bendi ile vergi usul hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlarına araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır⁴⁹.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasına, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi yer almaktadır. Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiğini belirtmektedir.

⁴⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Ocak 2004 Değişiklikleri İşlenmiş 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004, s. 200.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir.

İkinci fıkrada yer alan diğer hükme göre de, şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayda ilgisinin tabii ve açık olması gerekmektedir.

Fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmemesi icap etmektedir.

Örnek olarak, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen delillere müsteniden, ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı, mükellefin itiraz etmesi halinde ispat külfeti mükellefe ait olacaktır⁵⁰.

⁵⁰16.07.1981 Tarih ve 17402 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 143 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

II. DELİL SİSTEMLERİ VE DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

A. Delil Sistemleri

Çalışmanın bu başlığı altında uyuşmazlık konusu bir olayın hangi tür deliller kullanılarak ispat edileceği sistematize edilecektir.

Delil sistemleri zamanla şekillenmiş ve içinde bulunduğu zamanın gerekleri ile oluşmuştur. Dini, ilmi, kanuni ve takdiri olmak üzere dört başlık altında incelenecektir. Özellikle kanuni ve takdiri delil sistemlerinin öneminden dolayı ek bir açıklama yapmak gerekirse, aralarındaki ayrım net olmakla beraber, hukuk sistemleri kanuni ve takdiri delil sistemlerinden birini seçerek ağırlık vermekte ise de keskin bir şekilde sadece birini uygulayamamaktadır. Her iki delil sistemindeki ayrım hakimi bağlama kuvvetleri nazara alınarak yapılmaktadır.

1. Dini Delil Sistemi

Bir günahın bedeli olarak cezaların çektirildiği dönemlerde Allah'ın iradelerini ifade ettiğine kanaat edilen bazı yöntemlerle suçlular ortaya çıkarılıyordu. Örnek olarak, düello yöntemine başvurularak suçlunun tespitine çalışılıyor, Allah'ın suçsuz olana yardım ederek hayatta kalmasını sağlayacağına inanılıyordu⁵¹.

⁵¹ Mustafa Reşit Belgesay, **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, İstanbul, Güven Basımevi, 1940, s. 76.

2. İlmî Delil Sistemi

Bilime ve bilimsel yöntemlere itibarın artmasıyla bilimin buluşlarından geniş ölçüde yararlanılmaya başlanılmıştır. Bilimsel yöntemler geliştikçe ve kullanımı arttıkça yargılamaların daha sağlıklı olduğu yadsınamaz. Örnek olarak DNA örnekleri analizleri, kan tahlilleri, balistik muayeneler sonucu elde edilen veriler uyumsuzluklara ışık tutmaktadır⁵². Bu veriler ile iddiaların ispatı daha garanti sonuçlara bağlanmakta ve kolaylık sağlanmaktadır.

3. Kanuni Delil Sistemi

Bu sistemde hakimi bağlayıcı ispat araçları mevcuttur. Kanunen hangi hususlarda hangi delillerin muteber olacağı belirtilmiştir. Belirtilmiş bazı delillerin varlığı halinde o delile ilişkin olay veya durum hakkında artık ek bir araştırma veya ispat aracı bulmaya gerek kalmamaktadır.

Kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalınmayı şart koşan bu sistemde, kanunda belirtilenler dışındaki ispat araçlarına hukuken delil değeri atfedilmemektedir. Daha çok özel hukuk alanında karşılaştığımız kanuni delil sisteminin temel amacı hakların güvence altına alınmasıdır. Sistem hakları güvence altına almakta, yalan tanıklığı önlemekte, hakimin işini kolaylaştırmakta ve davayı daha kısa sürede sonuçlandırmakta olmakla beraber basiretsiz ve tecrübesiz davranışlar sergilemiş olan hak sahiplerine dezavantaj getirmektedir. Güvene dayalı yapılan işlemler her hangi bir kıymetli kağıda bağlanmadan gerçekleştirildiğinden alacağın ispatı olanaksız

⁵² Öztekin Tosun, **Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 1976, s. 7.

kılınabilmektedir. Hile ve hata hallerinde de kanuni delil sistemi haklı olan tarafın haksız duruma düşmesine neden olabilecek niteliktedir⁵³.

4. Takdiri Delil Sistemi

İddiaların ispatına yönelik araçların kullanımında çok geniş bir yelpaze sunan takdiri delil sisteminde delil serbestisi ilkesi hayat bulmaktadır. Hakimde lehe kanaat uyandıracığına inanılan her türlü delil serbestçe yargılamaya getirilebilmektedir.

İdari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukukunda kabul gören, takdiri delil sistemidir⁵⁴. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi ".....her türlü delille....." ibaresini kullanarak takdiri delil sistemini benimsediğini açıkça ortaya koymuştur. İdari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukukunda sistemin benimsenmesindeki ortak neden kamu hukuku alanında yer alıyor oluşları ve uyuşmazlık konusu olayın ispatlanması için önceden belirlenmiş dar kalıplar ile hak kaybına sebebiyet verilmesinin arzu edilmemesidir. Nitekim her iki yargı kolunda da bir diğer taraf idare olduğundan, elinde delil niteliğine haiz bilgi ve belge karşı tarafa nazaran çok daha fazladır. Yargılamada idarenin karşısında olan tarafı bir de iddiasını ispatlamak için getireceği deliller yönünden kısıtlamak pek çok durumda hiç delili olmamasına bile sebebiyet verebilecektir.

⁵³ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir, Adalet Matbaacılık, 1997, s. 27.

⁵⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 28.

B. Delillerin Sınıflandırılması

Hukuk sistemimizin hangi delilleri yargılama sürecine kabul edecekleri, hangilerinin iddiayı kati olarak ispat edeceği, hangilerinin delil niteliği tanıyabilmek için gerekli şartlara haiz olduğu, hangi konuda delile ihtiyaç duyulup hangi konuda ispata gerek olmadan varlığını kabul edeceği, ihtiyaç duyulan delilin kaynağı gibi konuları daha sistemli ve daha anlaşılabilir kılabilmek amacı ile delillerin sınıflandırılarak benzer gruplar oluşturulmasının kavramsal bir katkısı olacaktır. Bu nedenle deliller; dolaylı- doğrudan delil, kesin - takdiri delil, kanuni- akdi delil, yasak- yasak olmayan delil, kişisel- nesnel delil, sınırlı- sınırsız delil, re'sen müracaat edilebilen- re'sen müracaat edilemeyen delil, bağlı- serbest deliller olarak ayrımlara tabi tutulmuştur.

1. Dolaylı Delil- Doğrudan Delil

İspata konu olan olayla bağının doğrudan veya dolaylı oluşuna göre yapılan ilk ayrım, bir kimsenin beş duyusundan biri ile uyumsuzluk konusu olayın bir parçasına veya bütününe ilişkin sunduğu delillere doğrudan delil, ispat etmeye çalışılan konu hakkında kesinlik arz etmeyen delillere dolaylı delil denir⁵⁵.

Doğrudan bir delilin varlığı halinde, ispat edilmeye çalışılan olay hakkında artık zihni bir çaba sarf etmeye gerek duyulmaz. Ancak dolaylı delillerin varlığı halinde ispat edilmeye çalışılan olay direk olarak

⁵⁵ Karakoç, a.g.e., s. 19.

aydınlanamamakta, zihni bir çaba gerekmektedir. Uyuşmazlık konusu olay ile delil arasında bağ kurularak akıl yürütülmektedir⁵⁶.

2. Kesin Delil- Takdiri Delil

Kesin delil ve takdiri delillerin ayrımındaki esas, delil serbestisi ilkesinden ileri gelmektedir. Delil serbestisi ilkesinden ayrılınıldığında kesin delillerin varlığı aranılmaktadır.

Kesin deliller, hakimi bağlayıcı niteliktedirler ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahiptirler⁵⁷. Kesin delilin varlığı halinde hakim vakıanın ispat edilmiş olduğunu kabul etmek durumundadır. Hakimin takdir hakkı olmayan durumlardan biridir.

Takdiri delillerin sunulması halinde hakimin geniş bir takdir yetkisi vardır ve bu delillere hukuki değer atfederken serbesttir. Bu noktada delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi uygulama alanı bulmaktadır.

Taraflarca hazırlama ilkesinin geçerliliği halinde kesin delillere bağlılık ile karşılaşılmaktadır. Re'sen araştırma ilkesinin varlığı halinde hakimin kesin deliller ile bağlanması söz konusu olamamaktadır⁵⁸. Vergi yargılaması hukukunda da re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan ve Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi ".....her türlü delille....." ibaresini

⁵⁶ Öztekin Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, 1. Cilt, 3. Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1981, s. 609.

⁵⁷ Kuru,Arslan,Yılmaz, **a.g.e.**, s. 351.

⁵⁸ Kuru,Arslan,Yılmaz, **a.g.e.**, s. 350.

kullanmış olduğundan vergi yargılamasında takdiri delil sistemini benimsediğinin kabulü gerekir.

3. Kanuni Delil- Akdi Delil

Kanuni delil ve akdi delillerin ayrımındaki esas, yargılama sürecinde sunulacak olan delillerin kanun tarafından mı yoksa taraflarca mı belirleneceğinden ileri gelmektedir.

Kanuni deliller, kanunda açık olarak zikredilmiş olan delillerdir. Kanun koyucunun bir uyuşmazlığın çözümünde kullanılacak delilleri saymış olması halidir.

Akdi deliller, tarafların uyuşmazlık çıkmadan önce veya çıkmış olmasına rağmen delillerin ikame zamanından önce kendi aralarında hangi delillerin kullanılarak ispata hizmet edileceğini belirlemeleri durumunda olur. Ancak, vergi yargılamasında akdi delillere yer verilmemiştir.

4. Yasak Delil- Yasak Olmayan Delil

Bu ayrımı yaparken esas alınan nokta, delillerin elde edilme biçimlerinde veya değerlendirilmelerinde hukuken bir engel, bir diğer deyişle yasak olup olmadığıdır.

Burada tersten bir açıklama yapmak konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Eğer hukuken bir yasak ile karşılaşılıyor ise yasak olmayan delilin var olduğu kabul edilir. Yani kanunen izin verilmeyen durumlar dışında ki her delil yasak olmayan delil, kanunen elde edilmesi veya edilmiş ve halihazırda yargılama sürecini getirilmiş ise değerlendirilmesi yasak olan deliller yasak delillerdir⁵⁹.

5. Kişisel Delil- Nesnel Delil

Kişisel deliller, bir uyuşmazlığa ilişkin olarak kişisel görgü ve bilgiye sahip olanlarca verilen ifadelerdir. Tamamıyla bilimsellikten uzak, kişi kaynaklı delillerdir⁶⁰.

Nesnel deliller ise, uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ortaya çıkan veya çıkartılan yazı, işaret , iz gibi somut delillerdir⁶¹.

6. Sınırlı Delil- Sınırsız Delil

Sınırlı deliller, delil niteliği kazanmaları için bir takım şartları taşıması gereken delillerdir. Bu durumlarda, delil kaynağı mevcut olmakla beraber, kanunen aranan bir takım şartlar vardır. Yalnızca bu şartları

⁵⁹ Karakoç, a.g.e., s. 22.

⁶⁰ Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, s. 610.

⁶¹ Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, s. 610.

gerçekleştirebilen delil kaynaklarından elde edilenler delil olarak nitelendirilecektir⁶².

Sınırsız deliller, delil olarak kabul edilmeleri her hangi bir şarta bağlı tutulmamış olan delillerdir⁶³. Burada bahsedilen şarta bağlı olmama durumu şekil şartlarından da arınmış olmayı ifade etmektedir. Örnek olarak, kanunen bir belge için belli koşulları ve şekil şartlarını taşıması bekleniyorsa, burada bahsi geçen şekil şartlarının da varlığı veya yokluğu değerlendirilecek, dolayısıyla sınırsız deliller kapsamında düşünölemeyecektir.

7. Re'sen Müracaat Edilebilen Delil- Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil⁶⁴

Hakimin delil toplama konusunda sahip olduğu serbestiye göre yapılan bu ayırmda, eğer hakim ihtiyaç duyduğu delilleri kendisi toplayarak yargılama sürecine sokuyor ise, bu delillere re'sen müracaat edilebilen deliller denir.

Taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olduğu durumlarda, hakim tarafların talebi ile bağılıdır. Bu nedenle hakim re'sen toplayamadığı re'sen müracaat edilemeyen deliller denir.

Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan hakim bütün delillere re'sen müracaat edebilir. Dolayısıyla Vergi yargılaması hukukunda re'sen müracaat edilebilen deliller ağırlıktadır.

⁶² Karakoç, **a.g.e.**, s. 21.

⁶³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 21.

⁶⁴ Saim Üstündağ, **İddia ve Müdafanın Değıştirilmesi Yasağı**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1967, s. 607.

8. Bağlı Delil- Serbest Delil

Bağlı deliller, uyuşmazlığın çözümünde hangi delillerin kullanılabileceği önceden bilinen ve hakimın takdirine açık olmayan delillerdir. Bağlı deliller önceden belirli olmaları bakımından kanuni delillere, hakimın serbestçe değerlendirmesini getirdiği kısıtlama yönünden kesin delillere benzeyen delillerdir⁶⁵.

Serbest deliller ise, bağlı delillerin tam aksine uyuşmazlığın çözümünde hangi delillerin kullanılabileceği önceden belirlenmemiş ve hakimın serbestçe takdir edeceği delillerdir⁶⁶. Doktrinde böyle bir ayrım yaygın olmadığından takdiri delil olarak da isimlendirilmesi yanlış olmayacaktır⁶⁷. Vergi yargılaması hukukunda serbest delillerin kullanım alanı vardır.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DELİLLERE İLİŞKİN İLKELERİ

A. Genel Olarak

Bu başlık altında vergi hukukunun işleyişini etkileyen, uygulanmadaki usul ve esasları belirleyen ilkeler üzerinde duracağız. Bu ilkeler delil serbestliği ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, delillerin serbestçe

⁶⁵ Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1987, s. 212.

⁶⁶ Ahmet Bayrak, “Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, **İÜİF Yayını**, Sayı 18, 1969, s. 30.

⁶⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s. 18.

değerlendirilmesi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, yazılılık ilkesi, çabukluk, basitlik ve ucuzluk ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi olarak sıralanmaktadır.

Yargılama hukuku dallarının hemen hepsinde ortak olan bu ilkelerden sadece ekonomik yaklaşım ilkesi vergi yargılaması hukukuna özgülenmiştir. İlke yalnız vergi yargılaması hukukunun işleyişinde etkin olabilmektedir.

Yargılama hukukuna egemen olan bu ilkelerin konunun işlenişinde sahip olduğu önem delil sistemleri ile olan alakalarından ileri gelmektedir. İlkelerin delil sistemleri üzerinde yarattığı etkiler her bir ilkenin münferit olarak incelenmesini gerektirmektedir.

B. Delil Serbestliği İlkesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının 6'ncı bendinde de, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re'sen

takdir nedeni olarak sayılmıştır⁶⁸. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü ve 30'uncu maddelerinin kural olarak delil serbestliği ilkesinin kabul edilmiştir⁶⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağını hüküm altına almıştır. Maddenin özet olarak açılımını yapacak olursak, vergilendirilmesi gereken işlemlerin nasıl göründükleri veya gösterildiklerine bakılmaksızın ekonomik içeriklerinden hareketle söz konusu muamelelerin gerçek mahiyetleri esas alınacaktır. Gerçek mahiyetlerin gizlendiği durumlarda delil serbestliği ilkesinden hareketle üçüncü madde hayata geçirilecektir. Bu noktada baskın olan bir diğer ilkede ekonomik yaklaşım ilkesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde gizlenmek isteyen muamelelerin ekonomik içerikleri olmasından ötürü vergilendirme süreci başlatılacaktır. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatında, delil serbestliği esası getirilmiştir⁷⁰.

Vergilendirme sürecinin temelinde yatan ekonomik gerçekliğin genişliğinde durabilmesi için zorunlu araç delil serbestliğidir⁷¹. Ancak kısıtlanmamış bir delil sistemi kullanıldığında olayların gerçek yüzleri ortaya çıkabilecektir.

Delil serbestliği ilkesi vergilendirme sürecine ilişkin olarak gerçeklerin ortaya çıkarılmasına hizmet etmeyi amaçlamaktadır. Uygulanışında öncü olan gaye vergi kaçırılmasını önlemektir. Vergiyi doğuran olayın tarafları

⁶⁸ Danıştay, 7. D., E. 2001/350, K. 2004/572, T. 03.03.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁶⁹ Danıştay VDDGK, E. 2004/59, K. 2004/63, T. 25.6.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁷⁰ Danıştay, 7. D., E. 1998/3614, K. 1999/3953, T. 30.11.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁷¹ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994, s. 223.

arasında vergi idaresi yer almadığından, vergisel anlamda yaratılmak istenen ekonomik kaybın taraflarıyla arasındaki bağlar deliller vasıtasıyla kurulmaktadır. Vergi mükellefleri ve üçüncü kişiler arasında gerçekleşen vergiyi doğurduğu düşünülen olayın hangi amaçla yapıldığını vergi idaresi bilemez. Vergi idaresinin arada gelişen muamelelerin hangi amaçlarla yapıldığını kavrayabilmesinin, hatta ileri sürülen amaçların gerçek olmadığı ve aksini iddia etmesinin tek çaresi delillere dayanmaktır. Bu nedenlerledir ki, delillerin çerçevesinin geniş tutulmaktadır.

Bu ilke ile vergi idaresi kadar mükelleflerde hukuksal haklarını kullanırken özgür olabileceklerdir. Delil serbestliği ilkesi ile, vergi idaresince ortaya konan ekonomik ve sosyal deliller karşısında vergi kaybına neden olunmadığının vergi mükelleflerince ispat edilmesi olanaklıdır⁷².

İspat vasıtalarına başvurulmasını gerektiren bir durum ile karşılaşıldığında, iddia edilen hususların varlığı ve yokluğunu ortaya koyabilmek için kanun koyucunun kullanılabilecek ispat araçlarını sınırlamadığı düzene delil serbestliği denir. Bu ilkenin hâkimiyeti halinde uyumsuzluk, olaya uygun düşen her türlü delille ispatlanabilmektedir.

İlkeden faydalanma konusunda mükellef ve idare eşit şartlarda yararlanmaktadırlar⁷³. İspat yükü üzerine düşen taraf olayla ilgili her türlü delili yargının nihai değerlendirilmesine yardımcı olabilmek için vergi mahkemesinin huzuruna sunabilecektir⁷⁴.

⁷² Taşdemir, **a.g.m.**, s. 71.

⁷³ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat III”, **Maliye Postası**, Sayı 233, Mayıs 1990, s. 51.

⁷⁴ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Konya, Mimoza Yayınları, 1991, s. 175.

1. Delil Serbestliği Kavramının Gelişimi

Vergilendirmenin izlediği iktisadi gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı delil serbestisi ilkesidir⁷⁵. Delil serbestliği ilkesi Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde de geçerlidir⁷⁶. Mevzuatımızca da kabul gören ilke ile ilişkili olarak 1980 yılında 2365 sayılı Kanun ile ispat ve delil konularında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu nedenle delil serbestliği kavramını 2365 sayılı Kanun değişikliğinden önceki dönem ve 2365 sayılı Kanun değişikliğinden sonraki dönem olarak iki farklı döneme ayırarak incelememiz gerekmektedir.

a. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönem

Mevzuatımız 1980 yılındaki değişiklikten önce ispat ve delille ilgili açık düzenlemelerden yoksun bir yapıdaydı. Bu dönemde bazı yazarlar anlaşmazlık halinde tek tek kullanılabilecek olan delillerin sayılmamış oluşundan ötürü kanunun delil serbestliği ilkesinin etkisi altında olduğunu zikretmişlerdir⁷⁷.

1980 yılından önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu ve 30'uncu maddelerinde yer alan "maddi delil" deyimini kullanılmaktaydı. Vergi Usul Kanunu'nun değişmeden önceki 29'uncu maddesinde yer alan maddi delil deyimini denilebilir ki 213 sayılı Kanunun çıkmasından 2365 sayılı Kanun ile değişmesine kadar hep tartışma konusu olmuş, çok sayıda anlaşmazlık doğurmuştur. Bunun ana nedeni ise, kanun metninde "maddi delil" deyiminin

⁷⁵ Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 131, Temmuz 1992, s. 52.

⁷⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 204.

⁷⁷ Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **İÜHFD**, Sayı 4, 1985 s. 477.

yer almasına karşın, bu deyimın ne anlama geldiği, tanımın içerisine nelerin girdiği konusunda herhangi bir hükmün konulmamış olmasıdır⁷⁸. Ancak, hemen belirtelim ki; kanunda maddi delil deyimının açıklanmamış olmasına karşın, uygulamada yargı organlarının içtihatları ile yükümlülerin defter kayıt ve belgelerinin maddi delil sayılması yanında, bizzat kendilerinin veya ikili ilişkide bulundukları (örnek olarak alıcı veya satıcıların) kişilerin ikrar ve ifadelerini içeren tutanakları da maddi delil sayılmıştır⁷⁹. Böylece maddi delil deyimının ifade ettiği anlamın boyutları büyümüş, Danıştay kararlarına rağmen, konu ile ilgili anlaşmazlıklar bitmemiştir. Yoğun kavram kargaşası yaşanmıştır.

2365 sayılı Kanun çıkmadan önce bir taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, re'sen takdir nedeni olabilecek (maddi delillerin bulunmadığı varsayılan) durumların beş bent halinde sıralamaya tabi tutulmuş olması, diğer taraftan aynı kanunun 134'üncü maddesinde incelemenin maksadı tanımlanırken "Vergi incelemesinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilmiş olması, vergi incelemelerini sınırlayıcı bir etken olmuştur.

Eski kanunun yürürlükte olduğu dönemde yargı organlarının birçok kararı uygulamada serbest delil sistemine öncülük etmiştir. Fakat, yargı organlarının kararları bu aşamada 30'uncu maddenin dördüncü bendinde yer alan "Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa" hükmüne dayanmıştır. Öyle ki; 30'uncu maddenin dördüncü bendine dayanan bu kararlarda ikrar

⁷⁸ Taşdemir, **a.g.m.**, s. 71.

⁷⁹ Danıştay 13. D. , E.1975/1505, K.1975/3675, T. 03.12.1975, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>. ; Danıştay 4. D., E.1972/4509, K.1973/4761, T. 19.11.1973, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

tutanaklarından, randıman incelemelerine ve giderek piyasa koşullarına kadar uzanan birçok re'sen takdir nedeni yer almıştır. Danıştay bir kararında yükümlünün defter ve belgelerinin piyasa koşullarına uymamasının defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını göstermeyeceğini belirtmiş, aksine olayda re'sen takdir nedeninin varlığını kabul etmiştir⁸⁰.

Bu durum, gerek inceleme elemanlarının, gerekse Danıştay'ın serbest delil sistemine ve bu arada ekonomik delil anlayışını öteden beri benimsediklerini ve bu kavramları kanun metnine dahil edilmeden önce vergi hukukumuza soktuklarını göstermektedir.

Şu gerçeği de burada vurgulamak gerekir ki; Danıştay'ın ve inceleme elemanlarının serbest delil kavramını vergi uygulamalarına sokmuş olmaları, özel arzuları değil, vergi hukukunun mantığından doğmuştur. Öncelikle, 134üncü maddede vergi incelemesinin defter hesap ve kayıtlara dayanması öngörülmüş olduğundan, sadece bu noktadan hareketle yükümlülerde vergi incelemesi yapmak olanaksızdı. Daha açık bir deyişle, yükümlünün defter hesap ve kayıtlarına dayanarak bunları kendisi dışında başkaca unsurlarla karşılaştırmadan, 171'inci maddede öngörülen defter tutmanın maksadına uygun olup olmadıklarını bile saptama olanağı yoktu. Bu nedenledir ki; gerek Danıştay gerekse inceleme elemanları, re'sen takdir nedenini Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin dördüncü bendi uyarınca defter ve belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak saptanmasına olanak verecek derecede noksansız, usulüne uygun ve açıklık içinde olup olmadıklarında aramış, bu arayış içinde olup olmadıkları aramış, bu arayış içinde defterlerin Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde sözü edilen maksatları sağlamasını, defterlerin noksan, usulsüz ve karışık olması, şeklinde nitelendirerek re'sen takdir yoluna başvurmuşlardır.

⁸⁰Danıştay 4. D., E.1976/3139, K. 1978/2218, T. 19.06.1978, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Değişiklik ile re'sen takdir ve re'sen vergi salınmasını gerektirecek olayın her türlü delille kanıtlanabileceği ilkesine kanun metninde yer verilmek sureti ile, vergi hukukumuzda yasal olarak, serbest delil sistemine geçilmiştir.

Bu dönemde maddi delil kavramının tanımı verilmemiş, sınırları çizilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde maddi delil kavramı vurgulanmış, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre tutulan defter kayıtları ile düzenlenen belgeler aksi ispat edilinceye kadar maddi delil kabul edilmiştir. İçtihatlar yardımı ile maddi delil kavramının içi doldurulmaya çalışılmıştır. Bu yönlü bir hareketlenmenin kanuni delil sisteminden uzaklaşma olarak adlandırılması kaçınılmazdır.

Tanık beyanlarına itimadın artışı ile belgelere bağlılığın yanı sıra tanık beyanları da maddi deliller arasında anılmaya başlanmıştır. Delillerin çerçevesinde yaratılan bu genişleme delil serbestliği ilkesine doğru atılan bir adım olarak kabul edilmelidir⁸¹.

b. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönem

1980 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu ve 30'uncu maddelerinde yer alan "maddi delil" deyiminin kaldırılması ve vergi kaçırma olayı karşısında inceleme elemanlarının ispat olanaklarını genişleten serbest delil sisteminin getirilmesi ile önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki; halen Danıştay'ın bazı kararlarında "maddi delil" ifadesine rastlanılmaktadır⁸².

⁸¹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 77.

Bilindiği üzere "delil" deyimi ilk defa 2365 sayılı Kanun'un 4üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine altıncı bent olarak eklenen "Tutulması Zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" hükmü ile getirilmiş olup, bu değişikliğe paralel olarak delil deyiminin tanımı yapılmamıştır. Ancak, kanunda delil deyiminin tanımlanmamış olması bir eksiklik değildir. Modern vergi hukuku anlayışına uygun olarak, inceleme elamanına ispat açısından serbestlik getirilmesidir. Gerçekten, 2365 sayılı Kanun çıkmadan önce bir taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, re'sen takdir nedeni olabilecek (maddi delillerin bulunmadığı varsayılan) durumların beş bent halinde sıralamaya tabi tutulmuş olması, diğer taraftan aynı kanunun 134üncü maddesinde incelemenin maksadı tanımlanırken "Vergi incelemesinden maksat;defter,hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilmiş olması, vergi incelemelerini sınırlayıcı bir etken olmuştur⁸³.

2365 sayılı Kanun ile öncelikle 134üncü madde değiştirilmiş ve vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın sonucu olarak da incelemelerde defter hesap ve kayıtlarına bağlı kalma gibi zamanımızın modern vergicilik anlayışına tümüyle karşıt olan uygulamadan

⁸² Danıştay 3. D., E. 2002/506, K. 2004/721, T. 17.03.2003, , Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>, "...şirket yetkilisinin maddi delil niteliği taşıyan ifadesi doğrultusunda dershane işletmeciliği yapan davacı şirket adına yapılan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında, hukuka uygunluk yoktur.", Danıştay 3. D., E. 2004/2033, K. 2004/3410, T. 27.12.2004, , Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>, "Davacının zarar ettiği yolundaki iddiasını kanıtlamak amacıyla dosyaya sunduğu gelir tablosu ve bilanço fotokopisinin hukuken itibar edilebilecek maddi delil niteliğinde sayılabilmesi için, defter ve belgelerin ihticaca sahih olması ve defter kayıtlarının, gelir tablosu ve bilançoğu doğrulaması gerekir.", Danıştay 7. D., E.2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, , Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>, "...davacılar ile aralarında husumet bulunmayan birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan birden fazla kişinin, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadeler, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında kanıt olarak kullanılabileceğinden, bu ifadelerden hareketle belirlenen matrah farkları üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmamıştır. Bu bakımdan, alıcı ifadelerinin maddi delil olamayacağı gerekçesine dayalı temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

⁸³ Taşdemir, **a.g.m.**, s. 71.

vazgeçilmiştir. 30'uncu maddeye eklenen altıncı bent hükmünde ise, tutulması zorunlu olan defter veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının herhangi bir delil ile ispat edilebileceği açıkça belirtilmiştir.

Gerçekte kanuna söz konusu serbest delil kavramı kendiliğinden de girmiş değildir. Eski kanunun yürürlükte olduğu dönemde yargı organlarının birçok kararı uygulamada serbest delil sistemine öncülük etmiştir. Fakat, yargı organlarının kararları bu aşamada 30'uncu maddenin dördüncü bendinde yer alan "Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa" hükmüne dayanmıştır⁸⁴.

1980 sonrası ispat ve deliller hakkında yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.

2365 Sayılı Kanunun gerekçesinde şöyle denilmektedir:

"...şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delille ispat edilebileceğini öngörmektedir. Bu hükme göre vergiye tabi olay ve işlemler defter kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit olunan farklara ait verginin ikmalen tarh, bunlar dışında kalan delillerle gerçekleştiği ispatlanan matrah farklarına ait verginin re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerekir."⁸⁵.

⁸⁴ Taşdemir, **a.g.m.**, s. 71.

⁸⁵ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Savaş Yayınları, 1994, s. 66.

Delil serbestliği ilkesinin benimsendiği düzenleme ile ilgili temel kural Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmüdür. Yapılan değişiklik ile kanun koyucunun amacının, vergiyi doğuran olayın fiili cereyan tarzını ortaya koyan delillerin ortaya konması olduğu söylenebilir. Muğlak olan delil kavramının kapsamı düzenleme ile serbestliğe yneltilmiřtir⁸⁶. Ayrıca ilgili maddeyi destekleyen bir diğer düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20’nci maddesidir. İlgili maddede idari yargılamada hakim olan ilkeler dolayısıyla vergi yargılamasında da delil serbestliğinin kabul edildiğini göstermektedir.

2. Delil Serbestliği İlkesine Getirilen Sınırlamalar

Vergilendirme ile ilgili her türlü işlem ya da eylemin mümkün olan her türlü delil kullanılarak ispat edilmesine olanak tanıyan delil serbestisi ilkesi vergi yargılaması hukukunda ceza hukukunda olduğu kadar geniş tutulmamıştır.

Delil serbestisi ilkesine kanunen bir takım sınırlamalar getirilmiştir. En keskin sınırlama vergi yargısında yeminin delil olarak kabul edilmemesi hususundadır. Yargılamanın her aşamasından yemin delili karılmıştır. Bu ve benzeri sınırlamalar gerçeğin tezahürü ve yargılamanın salahiyeti açısından öngörülmektedir.

Delil serbestisi ilkesinin çok geniş uygulanması halinde beraberinde getireceği sakıncalar göz önünde tutularak, kanun koyucu bazı durumların

⁸⁶ şeker, **a.g.e.**, s. 227.

yalnızca belli belgelerle ispatlanması, bazı delillerin de belli nitelikleri taşıması koşullarını aramıştır⁸⁷ .

Bu açıklamalara paralel bir seyir izleyen Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmü şöyle demektedir: “ Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

Genel kural, delil serbestliği ilkesi olmakla beraber, ilkenin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar kanun koyucu tarafından belirtilmiştir. Benzer sınırlamalar, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belge düzeni ile ilgili hükümlerde de mevcuttur. Bazı durumların ispatı kanunda sayılan belgelerin sunulması ile mümkün olmaktadır.

Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamaları üç başlık altında inceleyebilmekteyiz. Bunlar; belge düzeni, tanık beyanı ve yemindir.

a. Belge Düzeni

Kanun koyucu vergilendirme ile ilgili olgulardan bir bölümünün yalnızca belli belgelerle ispatlanması, kanunun gösterdiği belgelere dayanması koşullarını aramıştır⁸⁸ .

⁸⁷ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-V”, **Maliye Postası**, Sayı 235, Haziran 1990, s. 57.

⁸⁸ Kaneti, **a.g.m.**,s. 52.

Kanun koyucunun öngördüğü bu gibi durumlar belirsiz ve koşullara göre değişken değildir. Her biri ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. İlgili belgelerin aranacağı durumlar önceden kanunda tipleştirilmiştir ve hangi belgelerle bu durumlara netlik kazandırılabilceğı ve bu belgelerin ayrıntıları tek tek düzenlenmiştir. Mükellef belge düzeni ile ilgili bir uyumsuzluk ile karşılaştığında kullanabileceğı ispat araçlarını ve bunların sınırlarını önceden bilebilecek durumdadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesi "İspat Edici Kağıtlar" başlığı altında belge düzenine ilişkin temel kuralı düzenlemektedir. Fıkrağa göre: "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesi ve devamında belgelendirme kuralının istisnaları ve belgeler düzenlenmiştir.

Mükellef, öncelikle tutmak zorunda olduğı defterleri ve saklamak zorunda olduğı belgeleri eksiksiz bulundurmakla yükümlüdür. Ancak tüm bunların kendi lehine delil olarak kabul edilebilmesinin tek koşulu bundan ibaret değildir. Ayrıca bu defter, kayıt ve belgeler kanunun aradığı şekil ve içerik şartlarını taşımalıdır.

Kanunen beklenen belge düzeni sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyi hedeflemektedir.

b. Tanık Beyanları

Daha öncede üzerinde durduğumuz Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmü “ Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” ifadesiyle öncelikle istisnasını söyleyerek tanık beyanlarını vergi yargılamasında delil olarak kabul etmiştir.

Kanuni tanımdan hareketle, tanık beyanları vergi yargılaması hukukunda delil teşkil edebilecek nitelikte görülmektedir ancak bu hususta aranan koşul beyanda bulunacak şahsın vergiyi doğuran olay ile doğal ve açık ilgisinin olmasıdır. Doğal ve açık ilginin hangi koşullar altında varolduğu açıklanmamakla beraber, ekonomik bağ bulunması doğal ve açık ilginin varolduğunun kabul edilmesi yönünde gelişmiştir. Danıştay bir kararında davacı şirkette işçi olarak çalışanlar adına banka şubelerinde açılan hesaplara yapılan havaleler ile bu hesaplardan çekilen paraların mahiyetinin, adlarına hesap açılan işçiler ile şirket yetkililerinin emir ve talimatları altında belge ve kayıt işlemlerini yürütmekle görevli muhasebeci yardımcısı tarafından bilinmesi kadar doğal bir durum olamayacağından bahisle tanık beyanını kabul etmiş, vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabi ve açık olan anılan işçilerle görevlinin ifadelerine kanıt değeri tanınması, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin gereği olduğunu söyleyerek, ilgili durumun ispatı için başka bir incelemeye veya ispat aracına ihtiyaç olmadığını belirtmiştir⁸⁹.

Danıştay vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi kanuni ifadeye ek olarak tanık ile

⁸⁹ Danıştay 7. D., E.2002/107, K. 2002/4453, T. 26.12.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

taraf arasında husumet bulunmaması koşulunu da aramaktadır. Danıştay bir kararında davacılar ile aralarında husumet bulunmaması gereğini de vurgulamıştır. Kararda davacı mobilya satıcısı mükelleflerin, mobilya sattığı alıcıların vermiş olduğu ifadelerin davacılar ile aralarında husumet bulunmayan birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadeler olmasından bahisle, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında maddi delil olarak kullanılabileceğini, bu ifadelerden hareketle belirlenen matrah farkları üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı vurgulamıştır⁹⁰. Bir diğer kararında da olayda vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan, yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcıların ifadelerinin maddi delil olarak nitelendirmiştir⁹¹. Ancak Danıştay'ın bu açıklamalarla tam ters yönlü bir kararı 1999 yılında kaleme alınmıştır. Karara göre mükelleflere muamelede bulunan ve aralarında husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil olarak kabul edilemeyeceği, vergi tarhı esnasında bu beyanların diğer delillerle de desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır⁹². Tanık beyanlarının maddi delil olarak kabulüne ilişkin olumlu kararlar daha ileri tarihli kararlarda yer almış olduğundan, yüksek yargı merciinin tutumunun artık tanık beyanının maddi delil olarak kabulü yönünde olduğu söylenebilir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bu noktada birbirlerinden farklılık arz etmektedirler. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanıkla ispata olanak tanıdığı durumlarda tanığın olay ile ilişkisinin niteliğine bakılmaksızın, tesadüfi tanıklıklarda kabul edilmektedir. Aynı serbesti Ceza Muhakemesi Kanunu'nda da mevcuttur. Tesadüfi

⁹⁰ Danıştay 7. D., E.2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁹¹ Danıştay VDDGK, E. 2002/12, K. 2002/101, T. 15.03.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁹² Danıştay 4. D., E. 1999/1323, K. 1999/4273, T. 24.11.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

görmeler ve duymalar üzerine verilen tanık beyanları yargılama sürecinde esasa müessirdir.

İlgili kısıtlamanın hangi amaca hizmet ettiğini irdelleyecek olursak öncelikle uyuşmazlıkta karşı karşıya gelen her iki tarafında menfaatine bir uygulama olup olmadığı düşünmek gerekir. Eşit koşullarda olan bir mükellef ve vergi idaresi yargısal süreç içerisinde bulunuyorlar ise de vergiyi doğuran olayın asıl mahiyetini vergi idaresinden daha iyi bilen mükellef olduğu kuşkusuzdur. Bu doğrultuda vergiyi doğuran olayın vergi idaresinin iddia ettiği şekilde değil de, kendince ileri sürdüğü şekilde olduğuna ilişkin olarak daha fazla tanık toplayabilecek konumda olanda mükelleftir. Mükellefin iş ilişkisi içerisinde olduğu kişilere vergi idaresi uyuşmazlığın çözümüne faydaları olması için belgeler üzerinden iz sürerek ulaşsa dahi bir çoğundan fayda sağlayamayacaktır. Müvekkil ile bu şahıslar arasında kişisel ilişkiler olması, hatır zincirlerini kıramaması kaçınılmaz olacağından, vergi idaresi zaten vergiyi doğuran olayla doğal ve açık ilgisi olan tanıktan ötesine geçemeyecektir.

Ancak bu durumun tersi mükellef için geçerlidir. Mükellef uyuşmazlık konusu olayla sınırlandırılmakla, genel tutumu, iş ahlakı ve basiretli bir iş adamı gibi davrandığına delalet beyanlara ulaşamayacaktır.

Bu noktada bir diğer düşünce, olayla olan bağın koparılması halinde bir tarafın aleyhine diğerinin lehine beyanları olan yalancı tanıkların ortaya çıkmasının önüne geçilmesi olabileceğidir. Ancak yalancı tanık riski hukukumuzda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda da mevcuttur ve bu kanunlar delil serbestisine sınırlama getirmek yerine bu tür bir fiili suç sayan kanunların himayesine sığınarak durumu çözmektedirler. Vergi Usul Kanunu açısından da aynı uygulamanın getirilmesinin önünde hiçbir engel bulunmamaktadır.

c. Yemin

Yemin, davanın taraflarından birinin, bir olayın doğruluğunun ispatına yönelik olarak Allah'ı tanık gösterip, namusu ile teyit ederek beyanda bulunmasıdır. Olayın doğruluğu veya yanlışlığı yönünde yemin edilmesi halinde artık başkaca delil gösterilmesine gerek duyulmaz. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda iki tür yemin düzenlenmiştir. İspat yükü kendisine düşen tarafın karşı tarafa teklif ettiği yemine "taraf yemini"; hakim, uyuşmazlığa ilişkin önüne gelen tüm delilleri dava konusunun aydınlığa kavuşması açısından yeterli bulmazsa re'sen yemin teklif edebilir ve bu yemine de "hakim tarafından teklif olunan yemin" denir⁹³.

Yeminin konusu davanın veya savunmanın dayanağını oluşturan ve uyuşmazlığın çözümüne etkisi olan belirli olgulardır. (HUMK m.344)

Bahsetmiş olduğumuz yeminin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda 337- 362'nci maddeler arasında düzenlenmiş olan ve düzenleniş biçimi, kesin delillerden sayılan ve yargılama sürecine bir delil olarak giren yemin müessesesidir. Bunun haricinde bir de tanıklara ettirilen yemin vardır ki, bu tamamen usule ilişkindir. Bahsettiğimiz Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda 261-264'üncü maddeler arasındaki yemine ilişkin düzenlemelerdir. Hatta Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 247'nci maddesinde yeminsiz dinlenecek olanlar sayılmış, bunların dışında kalanların ifadelerinin üzerine doğruyu söylediklerine dair yemin etmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Yemin, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki bazı düzenlemelerle delil olarak kabul edilirken vergi hukukunda delil olarak kabul edilmemektedir.

⁹³ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 390.

Medeni usul hukukunda yeminin delil çeşitleri arasındaki sınıflandırılmasında kesin delillerden sayıldığını görmekteyiz⁹⁴. Yemin müessesesi ile ilgili olarak iki ayrı yargı kolunda bir birine tamamen zıt iki ayrı düzenleme ile karşılaşılmaktadır. Danıştay bir kararında özel hukuktaki ispata ilişkin usul ve yöntemleri ile vergi hukuku düzenlemelerinin birbirinden farklılıklar arz edeceğini vurgulamıştır⁹⁵. Bu noktada öncelikli olarak Vergi Usul Kanunu’nun getirmiş olduğu kısıtlamayı düşünmek gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda bahsi geçen yemin ifadesi, tanığın ifadesinin doğruluğu üzerine yemin edeceği hususu mudur yoksa Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda yukarıda değindiğimiz şekilde kesin delil olarak kabulüne ilişkin yapılan düzenlemeler mi kastedilmektedir?

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmü şöyle demektedir:

“Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

Yemin hariç her türlü delil demek suretiyle kanunun, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda 337- 362’nci maddeler arasında düzenlenmeleri kastettiği anlaşılmaktadır. Yani delil olarak kullanılan yemin müessesesi vurgulanmış, tanıklığa ilişkin olan usuli yeminden bahsedilmek istenmediği anlaşılmaktadır. Ancak bu durumda karşımıza çıkan bir diğer sorun, tanıklık halinde yemin edilmesi gerekip gerekmeyeceği veya uygulamanın hangi yönde geliştiği noktasındadır. Tanık olmak için belirgin bir bağ arandığına göre, yargılama sürecine adli yargı kolunda ki kadar fazla sayıda tanık

⁹⁴ Ejder Yılmaz, **Medeni Yargılama Hukukunda Yemin**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1989, s. 214.

⁹⁵ Danıştay 7. D., E. 1985/2894, K. 1986/286, T. 04.02.1986, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

giremeyeceği aşikardır. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan bir tanık, ifadesinin doğruluğu üzerine yemin edecek midir? Konuya ilişkin bir Danıştay kararına göre “2577 sayılı Kanunda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı Kanunun 31’inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit olarak dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilan edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır”⁹⁶.

C. Re’sen Araştırma İlkesi

Yargılama sürecine girilmesini müteakip maddi olguların ve iddiaları ispatı deliller vasıtası ile olmaktadır. Delillerin toplanması için tarafların kendilerinin mahkemeye sunduğu deliller ve mahkemenin bizzat toplattırdığı, elde ettiği deliller olmak üzere iki yol mevcuttur. Bu ilkenin içeriğini oluşturan ikinci yoldur, yani mahkemenin gerekli gördüğü, ihtiyaç duyduğu delillere bizzat ulaşmasıdır.

Yargılama teorisinde, dava malzemelerinin sürece sokulması konusunda yetkili ve yükümlü görülenler sınırlı sayıdadır. Davalı ve davacı tarafı bu ayırımda aynı kümede kabul ederek tek bir ilke altında toplamak gerekir. Taraflarca yargılama sürecine dava malzemesi getirilmesine

⁹⁶ Danıştay 3. D., E. 1986/1201, K. 1986/2706, T. 24.12.1986 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

“Taraflarca hazırlama ilkesi”, mahkemenin yargılama sürecine dava malzemesi getirmesine ise “Re’sen araştırma ilkesi” denilmektedir⁹⁷.

Re’sen araştırma ilkesinde davanın yürütülmesi ve gerçeğe ulaşılması yolunda yapılması gerekli incelemeler ve toplanacak elverişli deliller tarafların insiyatifinden çıkmaktadır. Bu açıklama dava açılırken talep edilecek ne varsa baştan isteyip gerisini mahkemeye bırakmak şeklinde anlaşılmamalıdır. Burada gerçeğin algılanması yolunda bir müşterek çalışma söz konusudur. Tarafların olduğu kadar hakimin, hakimin olduğu kadar da tarafların usuli sürelerle uymak kaydı ile maddi olguyu aydınlatıcı delil getirme hakkı vardır. Re’sen araştırma ilkesi bir anlamda hakime tanınan bir hareket serbestisidir. Hakimin taraflarca getirilen verilere bağlı kalmaksızın, varlığı halinde, kanaatini daha sağlıklı oluşturabileceğine inandığı unsurları dosyaya koyabilme özgürlüğüdür.

Mahkemeler, bu ilke sayesinde tarafların hiç değinmediği, değinmekten kaçındığı, bazen bir tarafın bilgisizliğinden faydalanarak diğer tarafça gizli tutulan maddi unsurları araştırabilmektedir. Danıştay bir kararında re’sen araştırma ilkesinin bu özelliğine değinerek tanımlama yoluna gitmiştir⁹⁸.

Taraflarca ileri sürülen dava malzemeleri maddi olayın aydınlanabilmesi için elverişsiz ise, hakim önüne gelenlerin ötesine geçebilecektir. Yeterli görmesi halinde var olanlarla yetinip, hüküm kurabilecektir. Sahip olduğu re’sen araştırma hakkını kullanmak ya da kullanmamak konusunda mevcut durumda bireysel olarak karar verebilecektir. Ancak, ileri sürülen maddi olayı gölgede bırakan noktalar var

⁹⁷ Sancar, **a.g.m.**, s. 44.

⁹⁸ Danıştay 5. D., E. 1985/ 815, K. 1987/ 1723, T. 08.12.1987, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ise hakim bu durumda gerekli araştırmayı yapma yükümlülüğü altındadır. Hakim, görevinin gereği olarak, vereceği hükmü etkileyecek nitelikteki olayları araştırmak ve bunların aydınlatılmasını sağlayacak önlemleri almak zorundadır⁹⁹.

Tarafların mahkemeye yardımcı olma ödevi mevcut olmakla beraber, taraflar ne delil sunmaya ne de delil araştırmaya zorlanabilir. Ancak bu ilkenin varlığı mahkemeleri ilkenin gerekleri ve imkanları doğrultusunda kullanma yükümlülüğü altına sokmaktadır. Taraflar mahkemeye yardımcı olmak istemediklerinde, mahkemelerin eksiklikleri giderme hususunda isteksiz davranmasına sebep olamaz. Re'sen araştırma yükümlülüğünün gereğini yerine getirmek zorundadır. Uyuşmazlık konusunu aydınlatma görevi hafiflememektedir. Danıştay bir kararında "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci fıkrasında, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile ilk derece yargı yerine verilen re'sen araştırma ve inceleme yetkisi son derece kapsamlıdır. İlk derece yargı yeri bu yetkisine dayanarak, tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek, maddi delil ve bulguların toplanması ve uyuşmazlığın maddi yönünün açığa çıkarılması için her türlü bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmek yükümlülüğündedir."¹⁰⁰ ifadelerine yer vermiştir.

İlkenin vermiş olduğu yetkiler kullanılarak, uyuşmazlığın bir tarafını idarenin oluşturduğu davalarda, mahkemeler, idareden uyuşmazlık konusu olan idari işlemlerin gerekçelerini kendilerine bildirmelerini talep

⁹⁹ Sancar, **a.g.m.**, s. 48.

¹⁰⁰ Danıştay 7. D., E. 2000/ 8785, K. 2002/1690, T. 30.04.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

edebilmektedirler. Bu şekilde, idarece açıklanan idari işlemlerin gerekçeleri, bir diğer deyişle idari işlemin dayanmış olduğu maddi ve hukuki vakıalarla, olaylar ve bunların değerlendirilmesinin yer aldığı sebeplerin açıklanışı, hem idari makamlar, hem de yargı yerleri önünde “otantik bir bilgilendirme” niteliğinde olmaktadır¹⁰¹. Bu şekilde elde edilen gerekçeler, ispat işlevine yardımcı olmaktadır.

1. Vergi Yargılaması Hukukunda İlkenin Özel Konumu

Kamu yararının ağır bastığı uygulamalarda re’sen araştırma ilkesine daha fazla ağırlık verildiği görülmektedir. Bunun en önemli kanıtı, kamu hukuku dallarında kullanımının özellikle vurgulanmasıdır. İdare hukuku ve ceza hukuku alanlarında re’sen araştırma ilkesi yargılama sürecinin seyrini etkileyen ve değiştiren en önemli araçtır.

Vergi yargılama hukuku bir kamu hukuku dalı olduğundan toplumun çıkarı ve kamu düzeni ile yakından ilgilidir. Bu nedenle, yargılamada gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi davanın taraflarını aşar niteliktedir¹⁰².

Vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesinin konumuna özellik veren bir diğer neden de Fransız öğretisinde belirtilen “tarafların eşit olmaması” hususudur. Taraflardan biri idare olduğundan, idarenin bilgi ve belge zenginliği mükellefe oranla çok fazladır. Dolayısıyla aradaki dengeyi

¹⁰¹ Hans Meyer, Borgs, Maciejewski Hermann, *Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar*, 2. Aufl, Frankfurt, 1982, s.39, rdn 1, naklen Akyılmaz, *a.g.e.*, s. 204.

¹⁰² Erol Çırakman, *Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması*, Ankara, Danıştay Yayınları, 1982, s. 105.

koruyacak ve gerekli müdahaleleri yapacak olan hakim bu amaçlar doğrultusunda kullanacağı re'sen araştırma ilkesine ihtiyacı vardır¹⁰³.

2. Re'sen Araştırma Yetkisine Sahip Olanlar

Re'sen araştırma ilkesi, gerek görüldüğü zaman araştırma yapabilme yetkisi verdiği gibi, bazı durumlarda da araştırma yapılması yükümlülüğünü beraberinde getirmektedir. Burada yetki olarak adlandırdığımız olgu daha çok bir hak görünümündedir. Hakkın olduğu yerde yükümlülüğün olması kaçınılmazdır ve re'sen araştırma yapma hakkına sahip olanlar, bazen re'sen araştırma yapma yükümlülüğü altındadır.

Bu açıklamalar ışığında re'sen araştırma yetki ve yükümlülüğüne sahip olanları İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinde görmekteyiz. Kanun koyucu bu yetkiyi sadece Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine vermiştir. Danıştay Kanunu bu yetkinin kullanıcılarını daha detaylı düzenlemiş ve Danıştay Savcılarını işaret etmiştir.

İdare ve vergi mahkemelerinde tek hakimli yargılama ise yargılamayı yapan hakim, mahkeme heyeti mevcut ise, heyete başkanlık eden hakim tarafından re'sen araştırma yetkisi kullanılmaktadır.

¹⁰³ Çağdaş Evrim ERGÜN, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, **AÜHFD**, Sayı: 11, 2006, s. 72.

3. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı

Vergi yargısı, ülkemizde idari yargının bünyesinde düzenlenmiş olduğundan, uygulanacak usul hükümleri de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun içerisinde yer almaktadır. Re'sen araştırma ilkesi de aynı düzenlemelere paralel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinde yer almıştır. Maddeye göre; “ Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir.”.

Vergi yargısına re'sen araştırma ilkesinin uygulanabilirliği ve etkinliği aşikar olmakla beraber bu ilkenin kapsamına nelerin girdiği tereddüt yaratabilmektedir¹⁰⁴. Danıştay'ın bu konudaki bir kararı şu şekildedir: “ Madde hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam yetkiye sahiptir. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler.”¹⁰⁵.

Yargılamaya girmiş olan olayların, diğer bir deyişle vakıaların gerçekliğinin en iyi şekilde ortaya çıkarılması için delillerin temini hususunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci bendi ile

¹⁰⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 64.

¹⁰⁵ Danıştay .3.D., E.1990/2057, K.1990/3199, T. 21.11.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

yetkilendirilmiş bulunan vergi hakimi, dava malzemesinin başka bir bölümünü oluşturan maddi vakıaların yargılamaya getirilmesi konusunda re'sen hareket edebilecek serbestiye sahip değildir¹⁰⁶.

Vergi hukukunda aranan şey, gerçeğin kendisidir. Bir diğer söyleyişle vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ortaya çıkarılmaya çalışılır.

Kamu yararının egemen olduğu bir alanda bulunan vergi hukukuna ilişkin bir davada hakimın hükmüne temel yapacağı maddi vakıaların yalnızca taraflar yolu ile getirilmesini kabul etmek, maddi gerçeği bulmaya çalışan vergi hakimi için dar kalıplar içerisinde almak anlamına gelse de, vergi hakiminin yargılamaya maddi vakıalar getirmesinin mümkün olmadığını, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci bendinde yer alan «Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar» hükmünün sadece delillerin temini hususunu kapsadığını kabul etmek gerekir¹⁰⁷.

Delillerin temini aşamasında, re'sen araştırma ilkesinin kapsamını inceleyecek olursak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendine göre, Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.

¹⁰⁶ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, **Vergi Dünyası**, Ocak 1986, Sayı 53, s. 24.

¹⁰⁷ Güneş, “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, s. 24.

Demek oluyor ki vergi hakimi delillerin temini hususunda re'sen hareket etme serbestisini haizdir ve dava dosyasında dayanağı bulunsun bulunmasın tarafların ileri sürmediği ve dayanmadığı delilleri celb edebilecektir¹⁰⁸.

4. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları

Danıştay'ın kararlarından, re'sen araştırma yetkisinin geniş¹⁰⁹ olmasının, araştırmaların keyfi bir biçimde yürütülebileceği anlamına gelmediği anlaşılmaktadır¹¹⁰. Diğer yandan, re'sen inceleme yaparken bu yetkinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu da unutulmamalıdır. Zira idari eylem ve işlemlerin yerindelik denetimi, idari yargı yerlerinin yargı yetkisinin sınırı dışında kalmaktadır (İYUK m. 2/2).

Yukarıda yer verilen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci bendi gereği, idari yargı hakimi tarafların yargılama esnasında kendisine sunduğu bilgi ve belgelerle yetinmeyip taraflardan veya ilgili diğer yerlerden, lüzum gördüğü evrakın gönderilmesini yahut her türlü bilginin verilmesini isteyebilecektir.

¹⁰⁸ Yavuz Alangoya, **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler**, İstanbul, İÜHF Yayınları, 1979, s. 162- 163.

¹⁰⁹ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 61inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, bu yetki Danıştay'da savcılar tarafından kullanılır. Savcılar bu yetkiyi ancak Danıştay Başkanlığı aracılığıyla kullanabilirler.

¹¹⁰ Danıştay 7.D., E.1989/4075, K.1993/2065, T.20/5/1993, , Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.; Danıştay İDDGK E.1993/279, K.1993/654, T. 24/12/1993, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Re'sen araştırma ilkesinin sınırını yine idari usulün bir diğer önemli ilkesi olan gizlilik ilkesi çizmektedir. Gizlilik ilkesine göre¹¹¹, idari yargı hakimi re'sen araştırma yaparken, devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin bilgi ve belgelerin var olması halinde bu bilgi ve belgelerin verilmesini istememeyecektir (İYUK m. 20/3). İdarenin belgeleri gönderirken üzerine "gizlidir" kaydı koyması, kendiliğinden o belgeye gizlilik niteliği kazandırmayacak, mahkemenin bizzat belgenin gizli olup olmadığını saptaması gerekecektir¹¹². Bu düzenlemenin devamında ise verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemeyeceği hükmü getirilmiştir.

D. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi hukukunda esas olan ekonomik gerçeğin vergilendirilmesi olduğundan, önce ekonomik gerçeğin kavranması önem kazanmaktadır. Esasen vergi hukukunda can bulduğu düşünülen ekonomik yaklaşım, vergi normları ve vergiyi doğuran olayların nitelendirilmesinde iktisadi öze inilmesini ifade etmektedir. Ekonomik yaklaşımının vergi hukukuna asıl getirisi, mali güce göre vergilendirme yapılabilmesinin özel hukuk işlemleri ile bertarafını önlenmesi noktasındadır¹¹³.

Danıştay'ın bir kararında yapmış olduğu benzer tanıma göre; "Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, kanunun vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin

¹¹¹ Gizlilik ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz: Sunay, **a.g.e.**, s. 20- 26.

¹¹² A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü Kanunu: Açıklama- İçtihat**, Birinci Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1196, s. 412.

¹¹³ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 34-35.

yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.”¹¹⁴.

Hazinenin çıkarlarının ön plana çıkışı olarak nitelendirilen ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağı Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesindedir¹¹⁵.

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağını hüküm altına almıştır. Gerçek mahiyetlerin gizlendiği durumlarda delil serbestliği ilkesinden hareketle üçüncü madde hayata geçirilecektir. Bu noktada baskın olan bir diğer ilkede ekonomik yaklaşım ilkesidir. Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde gizlenmek isteyen muamelelerin ekonomik içerikleri olmasından ötürü vergilendirme süreci başlatılacaktır. Ekonomik yaklaşım ilkesi ile, gerçekleştirilen ekonomik içerikli işlemler şekil açısından değil, ekonomik niteliği ve sonucu açısından değerlendirilecektir. Mevcut olayın ve bu olaya bağlı işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispat edilebilmesi gerekir¹¹⁶.

Özel hukukun cevaz verdiği özel hukuk işlemlerinin vergilendirilmesi vergi kanunları önünde bir farklılık yaratmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve iktisadi sonucun ortaya çıkması üzerine vergilendirme süreci işleyecektir.

Ne var ki, zaman zaman mükelleflerce vergi borcunun doğmasının engellenmesi amacıyla özel hukuk normları kullanılarak, vergi kanunlarına

¹¹⁴ Danıştay 3. D., E: 1997/293, K: 1998/1650, T. 07.05.1998 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹¹⁵ Akkaya, **a.g.e.**, s. 79.

¹¹⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 86.

dolanılmak suretiyle vergilendirme konusu dışına çıkmaya çalışılmaktadır. Bu yönlü özel hukuk biçimlerinin normal kullanımları dışında vergi kaçırma kastı ile gerçekleştirilen girişimlerin önüne geçilebilmesi için Türk vergi sisteminde açıkça ismi zikredilerek yasal bir düzenlemeye konu edilmemiş olmasına rağmen uygulamada sıkça rastlanılan peçeleme sözleşmelerine¹¹⁷ ve geçersiz işlemlere değinmek gerekmektedir. Bu tarz özel hukuk işlemleri kullanılarak ortaya konan vergi kaçırma girişimlerinde ekonomik yaklaşım ilkesi hayat bularak, vergilendirme işlemleri sağlıklı bir şekilde yürütülebilmektedir.

1. Peçeleme Sözleşmeleri

Olağan ve doğal olarak, vergi kanunlarının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılması gereken bir iktisadi sonucu elde etmek için, vergi kanunlarınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulanan başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine "peçeleme sözleşmesi" denmektedir¹¹⁸.

Vergi yükümlülerinin peçeleme işlemine başvurması, "kanuna karşı hilenin" özel bir türüdür. Vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, kanun bu yoldan dolanılmak istenmektedir¹¹⁹.

Bir peçeleme işleminden söz edilebilmesi için vergi kanunları, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak

¹¹⁷ Akkaya, **a.g.e.**, s. 97.

¹¹⁸ Kaneti, **a.g.m.**, s. 51.

¹¹⁹ Kaneti, **a.g.m.**, s. 51.

vergiyi doğuran olayı tanımlamış, özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine, bu nitelikleriyle değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurmuş olmalıdır. Bu doğrultuda vergi yükümlüsü vergi kanunlarını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olmalıdır. Kötüye kullanma, vergi kanunlarının korumadığı belirli bir amaca yönelik bir davranıştır. Bir diğer deyişle, vergi yükümlüsü olayların doğal akışıyla uyum içinde olmayan hukuksal kalıp ve biçimi, vergi kanunlarını dolanma kastıyla kullanmış olmalı, bilinçli olarak vergilendirme dışı bırakmayı öngördüğü tertibe başvurmuş bulunmalıdır¹²⁰.

Danıştay'ın karara bağladığı bir uyuşmazlık, pay sahibi bulunduğu anonim şirketteki hisselerinin alımı için gerekli paranın borçlandırılmak suretiyle babası tarafından olay tarihinde dokuz aylık bebeğe verildiği, ortada ivazsız bir intikalin bulunduğu ileri sürülerek tarhiyat yapılmasından doğmuştur. Adına hisse senedi alınan dokuz aylık bebek olup hisse senedinin parasının baba tarafından ödendiği açık olup, baba bu parayı oğluna borç olarak verdiğini, faiz almayacağını, oğlu reşit olunca, bu parayı kendisine geri vereceğini ifade etmiştir. Bu bakımdan işlemin ivazsız olduğuna kanaat getirilmiş ancak muameleden beklenen amacın, sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin, vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılarak veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu kararda, vergilendirmede olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması gerekeceği vurgulanmıştır¹²¹.

Bir başka kararda ise boşanmanın şartı olarak gayrimenkul eş adına tescil edilmiş ve bedel alınmamış olmasının, sadece boşanmanın

¹²⁰ Kaneti, **a.g.m.**, s. 52.

¹²¹ Danıştay 7. D., E. 1992/8205, K. 1994/4596, T. 06.10.1994 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

gerçekleşmesi sağlandığından bahisle veraset ve intikal vergisine tabi olmayacağının kabulünün mümkün olmadığı belirtilmiştir¹²².

2. Geçersiz İşlemler

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, bir işlemin özel hukuk açısından geçersiz olması, onun vergi kanunları yönünden vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmesine başlı başına engel değildir. Taraflar, geçersiz de olsa, işlemin iktisadi sonuçlarını meydana getirmesini ve sürdürmesini önlememişlerse, geçersiz işlemin gereklerini eylemli olarak yerine getirmişlerse, geçerli bir işlem varmışçasına vergilendirme yapılır¹²³. Buna karşılık, işlemin geçersizliği nedeniyle veya keyfi olarak taraflar iktisadî sonuçlarını gerçekleştirmekten vazgeçip, sonuçları ortadan kaldırmışlarsa, vergilendirme söz konusu olmayacaktır¹²⁴.

Kanuna ve ahlaka aykırı olarak veya hak ehliyeti yokluğuna rağmen yapılan özel hukuk işlemleri mutlak geçersizlik yaptırımı ile karşılaşacak olsa da vergi kanunları önünde vergilendirmeye esas alınabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." demek suretiyle bu yönlü uygulamalara izin vermiştir.

¹²² Danıştay 7. D., E. 1992/7693, K.1995/136, T. 25.01.1995 Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹²³ Kaneti, **a.g.m.**, s. 52.

¹²⁴ Danıştay 7. D., E. 1997/2893, K. 1998/527, T. 19.02.1998, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

İşlemin geçersizliği muvazaadan da kaynaklanabilir. Muvazaada taraflar yalnız bir görünüş yaratmışlarsa, görünüşteki işlemin altına gizli bir işlemi saklamamışlarsa, bir diğer deyişle, işlemde eylemli iktisadi sonuçlar doğmamışsa, vergiyi doğuran bir olay gerçekleşmiş olmayacaktır. Muvazaa mevsuf nitelikte ise, görünüşteki işlemin altında gizli bir işlem saklanmışsa, gizli işlemin eylemli iktisadi sonuçları gerçekleştirilmişse, vergilendirme açısından önem taşıyan olgu, gizli işlemdir. Gizli işleme uyan vergilendirme süreci işletilecektir. Örnek olarak, taraflar, ölünceye kadar bakma sözleşmesiyle ivazsız olan bağışlamanın iktisadi ve eylemli sonuçlarını hedefleyip gerçekleştirmişlerse, ivazsız kazandırmaları vergilendiren veraset ve intikal vergisi uygulama yeri bulacaktır. Danıştay, yardım nafakasını, hısımlık bağı nedeniyle yardım ödevi bulunan kimselerin arasındaki ölünceye kadar bakma sözleşmesinin, ilke olarak, ivazsız bir sözleşme sayılmasını ve bu sözleşmeye göre intikal ettirilen taşınmazın veraset ve intikal vergisinin kapsamında olduğunu kabul etmiştir¹²⁵. Danıştay, miras bırakanın sağlığında maliki bulunduğu taşınmazların kuru mülkiyetini, intifa hakkı kendisinde kalmak koşulu ile, çocuklarına satış olarak tapuda tescil ettirmesini, salt veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacına yönelik bir muvazaa olarak değerlendirmiş ve miras bırakanın ölümünde veraset ve intikal vergisinin doğacağını kabul etmiştir¹²⁶. Yine Danıştay'a göre, miras bırakan ile mirasçı arasında veraset ve intikal vergisini bertaraf etmek amacıyla muvazaalı bir alacak borç ilişkisi yaratıldığı sonucuna varılırsa, özel hukukun ispat kurallarıyla bağlı olmaksızın, bu ilişki nazara alınmadan verginin salınması gerekir¹²⁷. Belirtmek gerekir ki, iktisadi ve eylemli sonuçları gerçekleşen ve sürdürülerek ayakta tutulan gizli işlemin, "şekil kuralına aykırılıktan ötürü geçersiz olması"¹²⁸, vergilendirmeye etkili olmayacaktır; çünkü, daha önce de

¹²⁵ Danıştay 7.D., E. 1986/164, K. 1987/2, T. 13.01.1987, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹²⁶ Danıştay, 7.D., E. 1984/2539, K.1985/1354, T. 07.06.1985, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹²⁷ Danıştay, 7.D., E. 1985/2894 / , K. 1986/286, T. 04.02.1986, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

açıklandığı üzere, eylemli iktisadi sonuçları meydana gelen ve sürdürülen geçersiz işlem ilke olarak, vergilendirmeye dayanak olmaktadır¹²⁹.

Muvazaa ile peçeleme işlemlerini birbirinden ayırt etmek gerekir. Peçeleme işleminde, görünüşteki işlem ve gizli işlem olmak üzere iki işlem yoktur. Peçeleme işlemi görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiştir; ancak özel hukuk açısından geçerli olan hukuksal yapı, vergi kanunlarını dolanmak için seçilmiştir. Vergilendirme, iktisadi içerik ve özün hukuksal biçimde üstün tutulmasından, vergi kanunlarının amaca göre uygulanarak dolanmayı hedefleyen işlemi kapsamından kaynaklanmaktadır. Buna karşılık, "mevsuf muvazaada" tarafların görünüşteki işlem altında sakladıkları gizli işlem, asıl iktisadi sonuçlarını istedikleri işlemdir; bu gizli işlem ise, vergi kanunlarının doğrudan doğruya vergilendirdiği işlemdir. Bu açıdan, vergi kanunlarının dolaysız olarak uygulanması söz konusudur. Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında veraset ve intikâl vergisinden kaçınmak amacıyla, sahteliği muris veya diğer varislerce iddia ve itiraz konusu edilmemiş bir borç senedinin icraen tahsil edilmiş olması, bu senedin temsil ettiği borcun vergi hukuku açısından da gerçek bir borç olduğunun kabulünü gerektirmeyeceği, muris ve varis arasında vergilendirilmeyi bertaraf etmek amacıyla muvazaalı bir alacak-borç ilişkisinin yaratılmış olduğu sonucuna varıldığında bu ilişkinin yani alacağı veya borcu temsil eden senedin hükümsüz sayılarak gerekli tarhiyatın yapılmasının yerinde olduğunu karara bağlamıştır¹³⁰.

¹²⁸ Yargıtay'ın 01.04.1974 tarihli ve 1/2 sayılı içtihadı birleştirme kararına göre, muvazaalı taşınmaz işlemlerinde, görüşteki işlem tarafların isteğine uymadığından, gizli işlem ise şekil kuralına aykırı olduğundan geçersizdir. (R.G. 30.4.1974).

¹²⁹ Kaneti, **a.g.m.**, s. 51.

¹³⁰ Danıştay 7. D., E. 1985/ 2894, K. 1986/286, T. 04.02.1986, Kazancı İctihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

E. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi ve İlkeye Getirilen Sınırlamalar

Anayasa'nın 138'inci maddesinde, "Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler." ifadesiyle delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi tüm hukuk sistemimize nüfuz etmiştir.

Aynı şekilde, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 240'inci maddesine göre; "Bu Kanunun tâyin ettiği haller müstesna olmak üzere hâkim ikame olunan delilleri serbestçe takdir eder."

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ile delil serbestisi ilkesi fonetik olarak benzemekle beraber yargısal süreçteki işlevleri ve sahip oldukları önemler birbirlerin çok farklıdır. Delil serbestisi ilkesi nelerin delil olarak kabul edileceği hususuyla ilgilenmektedir. Genel bir özgürlük havası barındıran bir kavramdır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise delil serbestliği ilkesinden faydalanılarak elde edilen delillere ne kadar ispat gücü yükleneceği ile ilgilidir ve delillerin değerlendirilmesinde geniş bir özgürlük ortamı barındırmamaktadır.

Bir uyuşmazlıkla karşı karşıya kalan hakim, sadece tarafların sunduğu ve ulaşabildiği delillerle yetinmek zorunda bırakılamaz. Uyuşmazlığı aydınlayabilecek her türlü delile ulaşılmasını isteyebilecektir. Hakim re'sen araştırma ilkesinden faydalanarak elde edeceği delilleri serbestçe değerlendirecektir. Tüm delillerin toplanma safhasından sonra, hakim net bir kanaate ulaşabilmek için herhangi bir sınırlama olmaksızın olaya ilişkin

delilleri serbestçe değerlendirme hakkına sahiptir¹³¹. Hangi delile daha fazla itibar ettiğine, hangi delile daha fazla ispat kuvveti yüklediğine göre karar verir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesine takdiri deliller söz konusu olduğunda sınırlamalar veya uyulması beklenen kurallar getirmek mümkün değildir. Her uyuşmazlık kendi içinde farklılıklar taşımaktadır ve her uyuşmazlıkta ulaşılabilen ve ileri sürülen deliller farklılık arz etmektedir. Bu noktada hakimin önüne getirilen delillerden hangisinin ispat kuvvetinin daha fazla atfedileceği, hangisine itibar edileceği hususlarında önceden bir yargıya varmak mümkün değildir.

Kesin delillerin, akdi delillerin ve bağlı delillerin her hangi birinin varlığı halinde hakimin tüm bu anlattıklarımızın aksine delilin ilişkin olduğu vakıanın ispat edilmiş olduğunu kabul zorunluluğu vardır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin en belirgin sınırlaması bu delillerin varlığı halinde karşımıza çıkmaktadır.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinden hareketle gerçeğe ulaşmaya çalışan hakimin sahip olduğu bu serbestlik tabii ki keyfilik olarak değerlendirilmemelidir. Hukukun genel ilkeleri, akıl ve mantık sınırları içerisinde olan bir serbestidir¹³².

¹³¹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 78.

¹³² Nevzat Toroslu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1998, s. 162.

F. Kıyas Yasağı İlkesi

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrası “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmüne yer vermiştir.

Bu hükümle Türk Vergi Hukukunda amaca uygun ve sistematik yorum yapılmasına izin verilmekte, ancak kıyas yolu ile yorum, bu hükmün kapsamı dışında kalmaktadır. Kıyas yasağının varlığı yargı organının kanun koyucunun yerine geçişini engelleyerek, hukuk yaratmasının önüne geçmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi anayasal bir güvenceye sahip olup, açık olarak vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılacağını hüküm altına almıştır. Anayasanın 73’üncü maddesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” demek suretiyle vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiştir. Bu ilkeye göre vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Bu nedenle, kıyasın vergi yargısında bir yorum yöntemi olarak yer alması mümkün değildir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi sadece vergilerin salınması ve alınmasını değil, vergiden doğan ödev ve usullerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir¹³³ ve ilkenin sonucu olarak vergi kanunları yorumlanırken genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurulamaz.

¹³³ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s. 67.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrası "İspat" ile ilgili olarak "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." demektedir. Ancak kavramların ekonomik anlam ve içeriklerinden yola çıkılarak kıyas yasağı delinmemelidir¹³⁴.

Vergi yargısında kıyas yapmak suretiyle sonuca ulaşmak doğru ve mümkün değildir. Vergi hakimleri, kanunları yorumlarken kıyas yoluna gidemez. Danıştay bir kararında "Hiçbir somut delil ve hukuken geçerli bilgiye dayandırılmadan kıyas yoluyla vergi salınması, başka bir ifade ile sadece varsayım ve kanaate dayalı olarak tarhiyat yapılması mümkün değildir." ifadesi ile kıyas yasağını vurgulamıştır¹³⁵. Vergi koyma yetkisi yasama organına ait olup, bu konuda bir düzenleme yapamayacak olan yargı organı, kıyas yolunu uygulaması halinde mevcut vergi yükleri ile oynayabilir veya yeni bir vergi doğurucu olayın ortaya çıkmasına sebebiyet verebilir¹³⁶. Kişilerin hukuki güvenliklerinin devamı açısından kıyas yasağının uygulanışı çok katıdır. Kıyasa ancak kanunda açıkça öngörüldüğü durumlarda başvurulabilir. Bunun dışındaki hallerde vergi kanunlarında görülen boşluklar yine yasama süreci içerisinde doldurulacaktır.

Ancak hatırlatmak gerekir ki, vergi hukukunda kıyas yasağı maddi vergi hukukuyla, bir diğer deyişle vergi ilişkisinin özüyle ilgilidir. Vergi boşluğu kıyas yoluyla doldurulmaz. Buna karşılık usul ve şekle ilişkin kurallarda boşluk bulunduğu takdirde, kıyas yoluyla doldurulmasına bir engel bulunmamaktadır¹³⁷.

¹³⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 177.

¹³⁵ Danıştay 9.D., E. 2004/2016, K. 2005/ 2389, T. 27.09.2005, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹³⁶ Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, İzmir, Akıselim Matbaası, 1989, s. 68.

¹³⁷ Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya ilişkin bir İçtihatlar Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda, Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Sayı 72 / 73, s. 15.

G. Yazılılık İlkesi

İdare ve vergi mahkemelerinde, uyuşmazlıkların çözümünde yazılılık ilkesi geçerlidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 1’inci maddesinin ikinci fıkrası “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır.” ifadesi ile genel kuralı hüküm altına almıştır.

Vergi yargılamasında yazılı usul esas olmakla birlikte sözlü usule de yani duruşma yapılmasına da cevaz verilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’nci maddesi bu durumun istisnasını düzenlemektedir. Duruşma yapılabilecek haller sınırlı olarak sayılmıştır. Duruşma yapılabilecek haller; ilk derece yargı yerlerinde, iptal davaları ile uyuşmazlık konusu belli bir tutarı geçen tam yargı davaları ve vergi davaları olarak sayılmıştır. Tüm bunlara ek olarak ana kural taraflardan birinin sözlü yargılama isteğini dile getirmesidir. İptal davalarında taraflardan birinin talebi duruşma yapılması için yeterli iken tam yargı davalarında hem uyuşmazlığın tutarı hem de taraflardan birinden gelen istem bir arada değerlendirilmektedir.

İtiraz ve temyiz aşamalarında ise taraflardan birinden gelen istek ile tek başına sözlü yargılamaya dönülebilmektedir. (İYUK m. 17/2)

Danıştay, mahkeme heyeti veya münferiden hakimin talep etmesi halinde herhangi bir şart aranmaksızın duruşma yapılması olanaklıdır. Ancak yargı organından re’sen gelen talep üzerine yapılan duruşmalar istisnai niteliktedirler¹³⁸.

¹³⁸ Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, 1998, s. 57.

Taraflardan birisi hep idare olan idari davalarda ve vergi davalarında usuli süreçleri kısaltmadaki gaye idarenin yürüttüğü kamu hizmetinin sekteye uğramasını engellemektir. Bu nedenle bu davaların niteliğine yazılı yargılama usulünün daha uygun olduğu söylenebilir¹³⁹.

H. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesi

İlke ile amaçlanan yargılamanın en kısa sürede ve en az masraf ile çözüme kavuşturulmasıdır. Burada çift taraflı bir fayda söz konusudur. Kişiler haklarına daha ucuz yollarla ve daha süratli olarak kavuşmuş olacak, mahkemelerin de vakit kaybı önlenmiş, dava yığılmalarının önüne geçilmiş olacaktır.

Anayasa'nın 141'inci maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 77'nci maddesi hakime, yargılamanın çabuk, basit ve en az masrafla yürütülmesi görevini yüklemektedir¹⁴⁰. Bu bağlamda tarafların tutumları da çok büyük önem kazanmaktadır. Taraflar ne kadar dürüstlük kurallarına bağlı bir tavır sergilerlerse mahkemenin uyuşmazlığı çözmesi o kadar kolay ve süratli olacaktır¹⁴¹.

Vergi usul hukukunda, diğer usul hukukları gibi, çabuk, basit ve az masraflı yürütülmesi gerekir. Vergi yargılamasının daha az masraflı olması gereği kamu yararının tezahüründen ileri gelmektedir ve daha az masraflı

¹³⁹ Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması Ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 89, 1995, s. 4.

¹⁴⁰ Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1989, s. 244.

¹⁴¹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 83.

oluşunun nedenlerinden biri keşif ve bilirkişi incelemesinin daha az kullanılmasıdır¹⁴².

¹⁴² A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 9. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1993, s. 254.

İKİNCİ BÖLÜM

DELİLLERİN ORTAYA ÇIKIŞ KAYNAĞINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

I. VERGİ ÖDEVLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER

Vergi yargısına delil olarak getirilebilen ispat araçları farklı delil kaynaklarında oluşmaktadır. Uyuşmazlık çıkmadan önce mükelleflerin veya sorumlularının vergi ödevlerini yerine getirmeleri esnasında oluşan deliller, yargılama sürecinde ispatlamaya yönelik kullanılmaktadır.

Vergilendirme sonucunda alacaklı taraf devlet olduğundan kamusal bir alacak doğmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi birinci fıkrasına göre “ Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.” Tanımdan hareketle vergi mükellefinin öncelikli ödevi vergi borcunu ödemesidir. Buna maddi mükellefiyet de denir¹⁴³. Maddi mükellefiyeti haricinde, mükellefin biçimsel ödevleri de mevcuttur. Şekli mükellefiyetler ile maddi mükellefiyetler birbirinin içine geçmiş durumdadırlar. Şekli mükellefiyetlerde yaşanan aksaklıklar bazı durumlarda maddi mükellefiyetlerin yerine getirilmesinde sorunlar yaşatabilmektedir.

¹⁴³ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998, s. 76.

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabı "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşımaktadır. Mükellefin biçimsel ödevleri Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında da yer almaktadır. İlgili ödevlerin incelenmesi esnasında ayrı bir öneme sahip olmasından ötürü şekil şartlarına da değinilecektir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." demektedir. Burada kullanılması gereken belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması hali, belgenin yok hükmünde sayılacağını düzenlemiştir.

A. Bildirimler

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının birinci kısmı "Bildirmeler" başlığını taşımaktadır. Devamında kanun hangi keyfiyetlerin bildirilmesi gerektiğini madde madde düzenlemektedir. Kanunen öngörülen sürelerle uyularak, bildirme ödevi vergiye tabi ticaret ve sanat erbabına, serbest meslek erbabına, kurumlar vergisi mükelleflerine, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarına düşmektedir¹⁴⁴.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gereken hususlar işe başlamayı, adres değişikliklerini, iş değişikliklerini, işletme değişikliğini bildirme, işi bırakmanın bildirilmesi ve bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi olarak sayılabilir.

¹⁴⁴ Kırbaş, a.g.e., s. 92.

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci bölümü bildirmelerde şekil ve sürelerle ilişkin esasları düzenlemektedir. Mükellef, kanunun öngördüğü şekli koşullara uyarak ve süresinde bildirim ödevlerini yerine getirirse bildirmiş olduğu durumun gerçek olduğunu ispatlama külfetinden kurtulmaktadır. Aksinin ispatı vergi idaresine düşmektedir¹⁴⁵.

Örnek olarak, işini bıraktığını yasal süresi içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine bildiren mükellefin faaliyetine son verdiğini ayrıca ispatlaması gerekmemektedir. İşini terk etmesine karşılık bu durumu vergi dairesine bildirmeyen mükellefin faaliyetinin devam ettiği kabul edileceğinden, gelir elde ettiği faaliyeti tespit edilememiş olsa da Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116'ncı maddesine göre, vergilendirilme durumunda kalması kaçınılmazdır¹⁴⁶.

B. Beyannameler

Vergi sistemimiz beyan esasına dayanmaktadır. Beyan usulünde mükellef, vergi borcunu kendisi hesaplayıp vergi dairesine bildirmektedir. Mükellef beyannamesinde belirttiği borç tutarını kabul ve aynı zamanda beyan etmektedir. Bu usulde vergi dairesi matrahın belirlenmesine karışmamakta, sadece beyan edilen matrahı denetlemektedir. Beyan esası ancak vergi bilincine sahip toplumlarda başarılı olabilecek bir sistemdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını hüküm altına almıştır. Buna karşılık, Danıştay

¹⁴⁵ Candan, "Vergi Yargısında İspat- VIII", **Maliye Postası**, Sayı 238, Ağustos 1990, s. 67.

¹⁴⁶ Candan, "Vergi Yargısında İspat- VIII", s. 67.

mükelleflerin tereddüt ettikleri konularda, ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunabileceklerini ve bu şekilde beyan edilen matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz edebileceklerini kabul etmektedir. Burada ispat yükü mükellefe düşmektedir¹⁴⁷. Danıştay aynı hususu iki sene boyunca aktifinde yer almayan bir gayrimenkulün istimlak bedelinin sermayeye eklenerek vergi istisnasından yararlanması gereğini ileri sürerek ve gayrimenkulün iki yıl aktifte yer alma zorunluluğuna, elinde olmayan nedenle uyulamadığına ilişkin koyulan ihtirazi kayıta dayanılarak açılan davada, bu hususun ihtirazi kayıt sahibince ispatlanması gerektiğine hükmetmiştir¹⁴⁸.

İhtirazi kayıtlarla ilgili olarak mevcut yasal düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Yürütmenin Durdurulması " başlıklı 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Fıkra hükmü:

"...ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." demek sureti ile vergi hukuku açısından "ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler" yükümlülere kendi beyanları konusunda dava açabilme olanağını sağlamakla beraber ihtirazi kayıtların varlığının tahsil işlemlerini durdurucu nitelikte olmadığını vurgulamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının ilk cümlesinde yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar." ibaresi 2001 yılında Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan insan haklarına saygıya, 36'ncı maddesinde yer alan herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma

¹⁴⁷ Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 7, Ekim 1979, s. 294.

¹⁴⁸ Danıştay 4. D., E. 2000/2465, K. 2000/5370, T. 20.12.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ile adil yargılanma hakkına sahip olacağına ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olacağına ilişkin hükümlere aykırılıktan Anayasa Mahkemesi önüne taşınmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi ilgili hükmün anayasaya aykırılığını müzakere etmeden 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2686 sayılı Yasa ile değiştirilen 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci tümcesinin, Anayasa'nın Geçici 15'inci maddesinin son fıkrası kapsamında olması nedeniyle Anayasa'ya aykırılığı savında bulunulamayacağından Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle başvurunun reddine oybirliğiyle karar vermiştir¹⁴⁹.

Mükellefin kendi beyanına dayanarak uyumsuzluk çıkarabileceği bir diğer durum vergi hatalarıdır. Kanunda iki başlık altında vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak toplanmıştır. Bu hallerde de ispat yükü mükellefe aittir.

İstisnai bu haller haricinde mükellef kendi beyan ettiği miktara sonradan itiraz edemez. Bu noktada beyannameler kesin delil niteliğindedirler. Belirtmek gerekir ki, mükellefin vermiş olduğu beyannameler kendi aleyhine delil teşkil etmektedir.

Vergi dairesince mükellefin vermiş olduğu beyannamenin denetlenmesi aşamasında belirtilen matrahın eksik gösterilmiş olması halinde re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatına gidilerek eksiklik tamamlanabilmektedir. Ancak mükellefin beyan ettiği matrahın inceleme sonucunda bulunan matrahtan fazla olması haliyle ilgili olarak mevzuatımızda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Böyle bir durumda fazla ödenmiş veya ödenecek verginin ret ve iadesinin yapılması gerekmektedir. Uygulamada karşılaşılmaması

¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, E. 2001/361 , K.2001/106 , T.18.07.2001, Kazancı İctihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

zor bir durum olmakla beraber teorik olarak gerçekleşmesi çok mümkündür¹⁵⁰.

C. Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmüne göre genel kural, delil serbestliği ilkesi olmakla beraber, ilkenin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar kanun koyucu tarafından belirtilmiştir. Benzer sınırlamalar, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belge düzeni ile ilgili hükümlerde de mevcuttur. Bazı durumların ispatı kanunda sayılan belgelerin sunulması ile mümkün olmaktadır. Başka bir deyişle kanun koyucu vergilendirme ile ilgili olgulardan bir bölümünün yalnızca belli belgelerle ispatlanması, kanunun gösterdiği belgelere dayanması koşullarını aramıştır¹⁵¹. Bu gibi durumlarda kanun koyucu kanuni delillere dayanılmasını istemektedir.

Kanun koyucunun öngördüğü bu gibi durumlar belirsiz ve koşullara göre değişken değildir. Her biri ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. İlgili belgelerin aranacağı durumlar önceden kanunda tipleştirilmiştir ve hangi belgelerle bu durumlara netlik kazandırılabilceği ve bu belgelerin ayrıntıları tek tek düzenlenmiştir. Mükellef belge düzeni ile ilgili bir uyumsuzluk ile karşılaştığında kullanabileceği ispat araçlarını ve bunların sınırlarını önceden bilebilecek durumdadır.

¹⁵⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s. 87.

¹⁵¹ Kaneti, **a.g.m.**, s. 52.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesi "İspat Edici Kağıtlar" başlığı altında belge düzenine ilişkin temel kuralı düzenlemektedir. Fıkraya göre: "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesi ve devamında belgelendirme kuralının istisnaları ve belgeler düzenlenmiştir.

Mükellef, öncelikle tutmak zorunda olduğu defterleri ve saklamak zorunda olduğu belgeleri eksiksiz bulundurmakla yükümlüdür. Ancak tüm bunların kendi lehine delil olarak kabul edilebilmesinin tek koşulu bundan ibaret değildir. Ayrıca bu defter, kayıt ve belgeler kanunun aradığı şekil ve içerik şartlarını taşımalıdır¹⁵². Burada da karşımıza delil niteliği kazanabilmesi şarta bağlanmış olan sınırlı deliller çıkmaktadır.

Defter tutma mecburiyeti hem Türk Ticaret Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nun da düzenlenmiştir. İki kanunun defter tutulması sonucunda varmak istediği amaçlar farklı olmakla beraber Vergi Usul Kanunu'nun etkisi Türk Ticaret Kanunu'nun bazı maddeleri üzerinde açıkça hissedilmektedir¹⁵³. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun tersine Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin delil olarak kullanılması ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler mevcuttur.

Vergi Usul Kanunu'nun 171-226'nci maddeleri arasında defter tutmadaki amaçlar, defter tutması zorunluluğu olanlar, tutulması zorunlu defterler, defter tutulmasına ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir.

¹⁵² "Sözü edilen gelir tablosu ve bilançonun hukuken itibar edilebilecek maddi delil niteliğinde sayılabilmesi için, defter ve belgelerin ihticaca salih olması ve defter kayıtlarının, gelir tablosu ve bilançoju doğrulaması gerekmektedir. Danıştay 3. D., E.2004 /2033 , K.2004/3410 , T. 27.12.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁵³ Karakoç, a.g.e., s. 88.

Kanunen tutulması mecburi defterlerin yasal şekil ve içerik şartlarına uygun tutulması sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyi hedeflemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi defter tutma mecburiyeti ile hangi amaçların sağlanmak istendiğini saymıştır. Bu amaçlar mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek olarak sıralanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinin beşinci bendi ile vergi idaresi kendi lehine bir düzenleme getirerek çapraz incelemeler sonucu, ödevlerini yerine getiren mükellefin defterlerinden hareketle üçüncü kişilerin vergi kaçırma girişimlerini durdurmayı hedeflemiştir. Çapraz inceleme yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla tespit edilen konularda başka mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir¹⁵⁴. Defter tutma mecburiyeti nedeniyle kanuni ödevini yerine getiren mükellefin defterleri, mükellef ile ilişki içerisinde olan üçüncü kişiler aleyhine delil teşkil edebilmektedir. Aynı şekilde üçüncü kişilerin defterleri de mükellef aleyhine delil olabilmektedir. Danıştay kararında mükellefe ait 13 cilt faturanın kullanıldığına ilişkin incelemenin, faturaların diğer üçüncü kişilerin defterlerine gider olarak kaydedildiği hususunda bir saptama yapılması gereğinden bahsedilmiş, saptamanın yapılması halinde üçüncü kişilerin defterlerinin davacı mükellef aleyhine delil olacağı kabul edilmiştir¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Ersan Gündeşli, "Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Niteliği", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2006, Sayı. 167, s. 35.

¹⁵⁵ Danıştay 3.D., E. 1999/3165, K.200/1020, T. 09.03.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Vergi hukukunda tarhiyat yapılmasını gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda vergi dairesinin itibar ettiği en önemli ispat aracı defterlerdir. Beyan usulünde mükellefin beyan ettiği matrahların dayanağı defterlerdir. Bu sebeple beyan edilen matrah ile defterlerin incelenmesi sonucu bulunan matrahın birbirinden farklı olmaması gerekir. Eğer arada bir fark var ise, defterler vergi dairesince yapılan ikmalen tarhiyatın maddi delilini¹⁵⁶ teşkil ederler¹⁵⁷.

Aynı doğrultuda Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi ikinci fıkrası dördüncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması sebebiyle ihticaca salih olmaması hali, re'sen takdir sebebi¹⁵⁸ olarak kabul edilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen şekilde yapılacak bir incelemeyle matrahın re'sen takdir ve tespit edileceği düzenlenmiştir. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunan hallerde re'sen tarhiyat yapılması gereğini Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi net bir şekilde düzenlemiştir¹⁵⁹.

Kanunen tutulması mecburi defterlerin yasal şekil ve içerik şartlarına uygun tutulması sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyi

¹⁵⁶ “Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabına göre defter tutulması re'sen takdir nedeni olup ancak usulüne göre tutulmuş olması halinde bu defter maddi kanıt kabul edilir.” Danıştay 4.D., E. 1978/1105, K. 1979/2480, T. 04.10.1979, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁵⁷ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 169, Eylül 1995, s. 105.

¹⁵⁸ “İbraz edilemeyecek olan defter ve belgeler nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmakta, dolayısıyla re'sen takdir nedeninin kabulü zorunlu hale gelmektedir.” Danıştay 7.D., E. 1991/698, K. 1992/4730, T. 29.09.1992, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁵⁹ “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının 6.bendinde, “tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması” halini re'sen vergi tarhının nedeni olduğunu belirtmiştir.” Danıştay 4.D., E. 1984/443, K.1985/1659, T.05.06.1986,Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

hedeflemektedir. Mükellef ile vergi dairesi arasında vergisel bağlamda kurulan ilişkinin yasal belgelerini teşkil eden defterlere başvurulmasının iki ana nedeni olduğunu görmekteyiz. Öncelikli olarak vergi borcunun beyanı ve doğruluğunun denetimini sağlamak amacı ile başvurulduğuna değindik. İkinci olarak mükellef ile vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlıklarda defterlerin delil olma özelliğinin ön plana çıktığını görmekteyiz. Sağlıklı bir delil olması ve ihtilafı aydınlayabilecek güce sahip olmalarına karşın vergi dairesi tarafından mükellefçe tutulan defter ve belgelere nadiren delil olarak başvurulmaktadır. Vergi dairesi ihtilafların kaynağını genel olarak mükellefe ait defter ve belgelerde değil, mükellef ile vergiyi doğurabilecek nitelikte ilişki içerisinde olan bir diğer üçüncü mükelleflerin defter ve kayıtlarında bulmaktadır¹⁶⁰.

1. Defterlerin Mükellef Lehine Delil Olması

Defter tutma mecburiyeti olan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 171- 226'ncı maddeleri arasında belirtilen tutulması zorunlu defterlere ilişkin usul ve esaslara uyarak defter tutmalarında kendi menfaatleri vardır. Mükellefin beyanı ile defterlerindeki kayıtların örtüşmesi halinde vergi dairesi ile herhangi bir ihtilafa düşmeyecektir. Defterlerine işlediği giderleri gelirlerinden düşürebilecek, beyan ettiği matrah üzerinden vergi borcunu ödeyecektir. Tuttuğu defterler beyan ettiği gelirin doğruluğunun kanıtlanabilmesinde mükellef lehine delil olacaktır.

Mükellefçe tutulan defterlerin delil olabilmesi için öncelikle kanuni tanıma uygun olması gerekmektedir. Bünyesinde belli özellikleri barındırmalı,

¹⁶⁰ Mahmut Vural, "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı 64, Aralık 1986, s. 70-71.

şekli zorunlulukları eksiksiz olarak taşınmalıdır. Tüm bunların mevcut olduğu defterlere Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhi ve uygulanacağı durumlar anlatılırken "ihticaca salih" ifadesi kullanılmıştır. Vergi kanunlarınca tutulması gereken defterlerin ihticaca salih olmadığına açıkça ortaya konulması hali¹⁶¹, bu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldırır.

Ancak istisnai hallerde ihticaca salih olmayan defterler mükellef lehine delil teşkil ederler. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hata hallerinde ikmalen tarhiyata gidilirken ihticaca salih olmayan defterlerden faydalanılabilmektedir. Bundan başka, bazı kanuni ölçülerin mükellefin kendi aleyhine yanlış kullanıldığına defterler üzerinden tespit edilebildiği hallerde de ihticaca salih olmayan defterlerden faydalanılmaktadır¹⁶².

Vergiye doğuran olay ile ilişkiye geçen mükelleflerin, bu olayları belgeleme ve kanuni şartları yerine getirme ödevleri vardır. Usulünce düzenlenmiş belgelerin kanunda öngörüldüğü şekilde defterlere işlenmiş olması halinde mükellefin beyanının, defter kayıtları ve belgelerinin doğruluğu konusunda "ilk görünüş karinesi"nden faydalanır¹⁶³. Bu karineden faydalanan mükellefin gerçeği sakladığını ispat etmek artık vergi idaresine düşmektedir¹⁶⁴.

¹⁶¹ "Defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığından bahsedebilmek için usulsüzlük, noksanlık ve karışıklığa ilişkin sebeplerin açıkça ortaya konulması gerekmektedir." Danıştay 3.D., E. 2000/231, K. 2001/2552, T. 26.06.2001, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁶² Vural, **a.g.m.**, s. 66.

¹⁶³ Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Cilt 22, Sayı 82, 1992, s. 7.

¹⁶⁴ "Tüm kamyon satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilaflı bulunan davacı şirketin bu belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ancak Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen biçimde yapılacak karışıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği, bunu kanıtlama külfetinin de iddia eden tarafa ait olduğu hk." Danıştay 3. D., E.1986/384, K.1986/1749, T.24.09.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Mükellefin kanunun kendisinden beklediği ve öngördüğü şekilde hiç tutmadığı veya eksik tuttuğu defter, kayıt ve belgelerini vergi dairesince yapılacak olan incelemeye elverişsiz olacağından, bu varakaların artık mükellef lehine delil olma özelliği ve ilk görünüş karinesinden faydalandırma niteliği olamayacaktır ve bunun sonucu olarak vergi idaresi mükellefin bildirimine itibar etmeksizin vergi matrahını belirleme imkanına sahip olacaktır¹⁶⁵.

Ancak belirtmek gerekir ki; Danıştay kararları ile ihticaca sahip olmayan defterlerden ne anlaşılması gerektiğine dair yapılan genişletici yorumlarla, tutulması zorunlu defterlerde, yazılı olana nazaran fark tespit edilmesi halinde vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlerin ihticaca salih olmadığı ispatlanmış olmaktadır¹⁶⁶. Burada matrahın az veya çok gösterilmiş olması arasında bir fark yoktur, matrahın olması gerekenden farklı gösterilmiş ve kaydedilmiş olması defterlerin ihticaca salih olmaması sonucunu doğurmaya yeterlidir¹⁶⁷. Dolayısıyla, matrahın fazla gösterilmiş olması halinde defterler ihticaca salih olmamakla beraber mükellefin vergi ziyasına sebebiyet verme kastı olmadığıнын delili olacaktır.

Bazı hallerde de yasal gereklilikler yerine getirilerek ve kendi içerisinde tutarlı olarak tutulan kanuni defterler, mükellef lehine delil olamamaktadırlar. Burada mükellefin vergi dairesinin incelemesine sunduğu defterin haricinde kanuni defterlerine kaydetmediği bir kısım hasılatını kaydettiği bir diğer defter mevcuttur. Bu ikinci defter kanuna aykırı olarak tutulan kişiye özel bir el defteri olabileceği gibi, başka bir mevzuat gereği tutulan kanuni bir defter de

¹⁶⁵ Kaneti, **a.g.m.**, s. 48.

¹⁶⁶ Danıştay 3. D., E.1995/4118 , K.1996/4360, T.06.11.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁶⁷ “ Verginin noksan ödenmesine neden olacak kayıtlar kadar fazla ödenmesi sonucunu yaratacak kayıtlar da, defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını gösterir.” Danıştay 4.D., E. 1987/2897, K. 1990/132, T.16.01.1990, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

olabilmektedir. İlk halde mükellefin izlediği yöntem çift defter tutma olarak adlandırılmaktadır. Danıştay'ın el defterlerinin incelenmesi sonucu mükelleflerin bir kısım hasılatlarını beyan dışı bıraktıklarının tespiti halinde el defterlerinin tek başına delil olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda çelişkili kararları mevcuttur. Bir kararında¹⁶⁸ özel el defteri kayıtlarına göre davacının bir kısım hasılatını beyan dışı bıraktığı tespit edilmişken, faturasız alım satımın karşıt inceleme ile saptanmadığı gerekçesiyle mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görmezken, bir diğer kararında el defterinde adı geçen şahıs ya da firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılmadan tamamının hasılat kabul edilerek matraha alınmasında, isabet görmemiştir¹⁶⁹. El defterlerinde yazılı tutarların tek başına matrahın tespitine yeterli görülmesi ve başka hiçbir destekleyici delil aranmaması mükellef açısından hukuka aykırı uygulamalara sebebiyet verecek niteliktedir. Nitekim daha ileri tarihli olan karar ile görüldüğü üzere Danıştay'da bu tutumundan vazgeçmiş, hakkaniyete daha yakın olan bir görüşü benimsemiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca kaleme alınmış bir kararda yasal defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmeven gayri resmi defterlere ticari işlemlerin kaydedilmesi halinde bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığını ispatı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B fıkrası uyarınca bunu iddia eden yükümlüye ait olacağı belirtilmiştir¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Danıştay 4. D., E.1994/3240, K. 1995/1368, T.26.04.1995, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁶⁹ Danıştay 4. D., E.1998/1831 , K.1998/3895 , T. 26.10.1998, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁷⁰ Danıştay VDDGK, E. 2000/169, K.2000/351, T.27.10.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

2. Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması

Vergi mükelleflerinin çoğu, beyan ettikleri matrah ile defterlerine işledikleri arasında paralellik bulunması gereğinin farkındadırlar. Vergi kaçırma niyetiyle hareket eden bir mükellef, defterlerini usulünce düzenlemekle beraber içeriğinde yanlış bilgiler verebilmektedir. Bu nedenle mükellef beyanlarının doğru olmadığına idarece tespitinde yalnızca mükellefin tutmuş olduğu defterlere dayanılamayacağı aşikardır. İdare, mükellefin defterlerinin gerçeği yansıtmadığını tespit ettikten sonra, her türlü delile dayanarak mükellefin gerçek dönem kazancını takdir edebilecektir¹⁷¹.

İhticaca salih olup olmaması fark etmeksizin, defterler mükellef aleyhine delil olabilmektedir. İhticaca sahip olmayan defterlerin sahipleri aleyhine delil teşkil ettiklerine sıkça rastlanılmaktadır. Kanun hükümlerine uygun olarak tutulmamış olan defterlerdeki kayıtlardan aleyhte olanlarının delil sayılması kolaylıkla kabul edilebilirken lehte olan kayıtların delil sayılması tartışma konusudur¹⁷².

Vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterlerin vergi idaresince ihticaca salih olmadıkları ispat edilmedikçe, bu defterlerin gerçeği yansıttığı kabul edilir. Ancak Danıştay Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasının mümkün olduğu kadar geniş yorumlanmasından yanadır¹⁷³.

¹⁷¹ Vural, **a.g.m.**, s. 66.

¹⁷² Karakoç, **a.g.e.**, s. 94.

¹⁷³ 30. maddenin sözü edilen bentlerinde ve özellikle 4. bendinde yer alan hükümle, cezalı vergi tarhına esas olan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunan matrah veya matrah farkı dışında kalan tüm matrah farklarının, yasanın öngördüğü her türlü inceleme usulleriyle ortaya çıkarılıp kavranması amaçlandığından bu hükmün kapsamını olabildiğince geniş yorumlamak gerekmektedir.” Danıştay 3. D., E.1995/4118 , K.1996/4360, T.06.11.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Vergilendirmenin izlediği iktisadî gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı delil serbestliği ilkesidir ve delil serbestliği ilkesi genellikle vergi idaresinin yararına işlemektedir. Gerçekten, yükümlü beyanname, defter ve belge düzenine uyduğunu ve vergi yasalarına uyum içinde hareket ettiğini, bu düzenlerin çerçevesinde kanıtlamak yükü altındadır. Vergi idaresi, anılan düzenlerin öngördüğü biçimsel kanıtlarla ortaya konulan durumun maddesel gerçeğe uymadığını her türlü delil ile ortaya koyabilecek, biçim kurallarına uyulması, vergi idaresinin gerçek özü ortaya koyarak vergilendirme yoluna gitmesini engellemeyecektir¹⁷⁴. Örnek olarak, Danıştay yükümlü ile sürekli iş ilişkisi olan bir üçüncü kişide ele geçirilen müsvette el defterindeki kayıtların yükümlünün faturasız alım satımlar yaptığının delili sayılabileceğini kabul etmiştir¹⁷⁵.

Mükellefin kanunun kendisinden beklediği ve öngördüğü şekilde hiç tutmadığı veya eksik tuttuğu defter, kayıt ve belgelerini vergi dairesince yapılacak olan incelemeye elverişsiz olacağından, bu varakaların artık mükellef lehine delil olma özelliği ve ilk görünüş karinesinden faydalandırma niteliği olamayacağına değinmiştik. Aynı durum mükellefin defter ve belgeleri inceleme elemanına ibrazdan kaçınması halinde de söz konusu olacaktır. Bunun sonucunda mükellef kendi yararına sonuç doğurabilecek durum ve faaliyetleri ispatlamak zorunda kalacaktır. Örnek olarak; usulüne uygun olarak emanet kaydı tutulmadığı sürece mükellefin deposunda bulunan emtianın kendisine ait olduğu kabul edilir¹⁷⁶. Bu durum normal ve ticari icaplara uygundur. Bu nedenle, vergi idaresi, emtianın mükellefin deposunda bulunduğunu tespit ederek vergilendirme işlemi yapabilir. Vergi idaresinin ayrıca bir delile ihtiyacı yoktur. Artık mükellef emtianın kendisine ait

¹⁷⁴Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat ve Maliye, Sayı 3, Haziran 1986, s. 96.

¹⁷⁵ Danıştay 4. D., E. 1969/3266, K. 1970/3060, T. 26.05.1970, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁷⁶ Danıştay 3.D., 1995/584, K. 1995/2701, T. 27.09.1995, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

olmadığını, emanet olduğunu ispat etmek mecburiyetindedir. Oysa usulüne uygun olarak tutulmuş defter ve emanet kayıtlarının var olması halinde, aksini ispat etme yükümlülüğü vergi idaresinin olacaktı¹⁷⁷.

3. Defterlerin Üçüncü Kişiler Aleyhine Delil Olması

Vergi Usul Kanunu’nun 171’inci maddesi beşinci bendi defter tutulmasının maksatları arasında “Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.” hükmüne yer vererek, vergi idaresi lehine bir düzenleme getirmiştir. Çapraz incelemeler sonucu, ödevlerini yerine getiren mükellefin defterlerinden hareketle üçüncü kişilerin vergi kaçırma girişimlerini durdurmayı hedeflemiştir. Defter tutma mecburiyeti nedeniyle kanuni ödevini yerine getiren mükellefin defterleri, mükellef ile ilişki içerisinde olan üçüncü kişiler aleyhine delil teşkil edebilmektedir.

Burada irdelenmesi gereken hususlardan biri ihticaca salih olmayan defterlerin mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler aleyhine delil olarak kullanılıp kullanılamayacağıdır. Burada hayatın olağan akışından ve mükelleflerin genel tutumundan hareketle bir cevap verilebilmektedir. Bir mükellef ilişki içerisinde olduğu bir üçüncü kişi aleyhine ve devlet lehine delil oluştursun diye defterlerine herhangi bir belge kaydetmeyecektir. İhticaca salih olmayan defterde de olsa, geçerli belgelere dayanan kayıtlar, devlet lehine ve üçüncü kişiler aleyhine delil oluşturur¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Yusuf Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1996, s. 101- 102.

¹⁷⁸ Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, s. 104.

Belirtmek gerekir ki, mükellefe ait el defteri tek başına üçüncü kişiler aleyhine delil olamamaktadır. Danıştay da matrah farkının mal sattığı başka bir firmanın el defteri kayıtlarından elde edilen bilgilere dayanılarak bulunmasında kanuna uygunluk görmemektedir¹⁷⁹.

D. Kayıt ve Belgeler

Mükellefin en önemli ödevlerinden biri vergilendirmeye ilişkin işlemlerinin belgeye bağlamasıdır. Mükellefin işlemlerini bağlayacağı belgeler, Vergi Usul Kanunu'nda veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca türü ve içeriği belirtilen belgelerdir. Beyan esasına dayandırılmış vergi sistemimizde, mükellef beyanını defter kayıtlarına, defter kayıtlarını da belgelere dayandırmaktadır. Buradan hareketle, beyan edilen matrahın dayanaklarının belge düzeninde olduğunun söyleyebiliriz. Mükellef beyan edeceği masrafı elindeki mevcut belgelerden yola çıkarak tespit edecek, gelirlerinden düşebileceği giderlerini görebilecektir. Vergi denetimi yönünden büyük önem taşıyan belgeler, mükellef açısından çok önemli ispat araçlarıdır¹⁸⁰.

Daha önce değinmiş olduğumuz ilk görünüş karinesinden ötürü, usulünce düzenlenmiş kayıt ve belgelerin doğruyu yansıttığı kabul edilir. Aksini ispatlamak vergi idaresinin yükümlülüğündedir. Vergi idaresi aksini ispat edemediği sürece, mükellef ile ilgili vergilendirme işlemlerini mevcut kayıt ve belgeler üzerinden yapmak zorundadır. Ancak, vergi idaresince aksinin ispatlanmış olması halinde, kayıt ve belgeler delil değerlerini kaybederler ve ispat yükü kendisine geçen mükellef artık belgelerin kendi

¹⁷⁹ Danıştay 11. D., E. 1996/1117, K. 1996/ 2080, T. 21.05.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁸⁰ Kırbaş, a.g.e., s. 93- 94.

lehine sağladığı hukuki yarardan faydalanamaz¹⁸¹. Ayrıca görüldüğü üzere, kanundaki şekli kuralları taşıyarak düzenlenmiş bir belgenin, görünüşünün yasal şartları taşıyor olması, içeriğinin doğruluğunu araştırılmasına engel teşkil etmemektedir.

Üçüncü kişiler nezdinde yapılan incelemelerde elde edilen kayıtlar, mükellef aleyhine delil olabilmeleri açısından önemli bir yere sahiptir. Banka hesapları, komisyoncuların ve nakliye işletmelerinin mükellef ile vergi doğuracak bir ilişkiyi belgeleyen nitelikteki kayıtları ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için maddi delil olarak kabul edilebilecek kayıtlardır¹⁸².

Vergi Usul Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden vergi borcunun ödenmesine kadar yaşanan her aşamanın hangi içerik ve biçimdeki belgeye bağlanması gerektiği düzenlenmiştir. Vergiye ilişkin olay ve olguların bu belgelerle ispatlanması gerekmektedir¹⁸³.

Beyan usulünün başarı ile uygulanabilmesi için öncelikle mükellefin gerçek matrahını beyan etmesi gerekir. Mükellef gerçek matrahlar üzerinden hareket ettiği için bildirdiği matraha ulaşmasını sağlayan belgelerinin kayıtlarında olacağı da kesindir. Mükellefin beyanının doğru olduğunun göstergesi mevcut belgeler olacaktır. Burada hem vergi idaresinin hem de mükellefin menfaati vardır. Vergi idaresi açısından belge düzeni, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasını ve ispatlanmasını sağlayan önemli bir vergi denetim aracıdır. Mükellef açısından ise, belge düzeni vergi idaresinin keyfi ve haksız işlemlerine karşı haklarını korumada önemli bir araç olmaktadır¹⁸⁴.

¹⁸¹ Candan, “Vergi Yargısında İspat VII”, **Maliye Postası**, Sayı 238, Temmuz 1990, s. 44.

¹⁸² Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 98.

¹⁸³ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 99.

¹⁸⁴ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 100- 101.

Kayıt ve belgelere ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 227-252'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Belge düzeninden söz ederken sadece Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeleri değil, kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan genel tebliğleri de dikkate almak gerekecektir. Yani düzenlenmesi gereken belgeler, bunların içerikleri ve düzenlenme şekilleri incelenirken, bu incelemenin sadece Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere uygun olması yetmemekte aynı zamanda Maliye Bakanlığı'nın bu konuda çıkardığı genel tebliğlere de uygun olması gerekmektedir.

227'nci madde Vergi Usul Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelendirmenin mecburi olduğunu hüküm altına almıştır. Düzenleme, defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin giderlerinin belgelendirme zorunluluğu ile devam etmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrası Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağını hüküm altına almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci madde belge aranmayacak istisnai durumları saydığından, bunun dışındaki her muamelenin belgeye dayalı olması gereği açıktır.

İlgili maddeler doğrultusunda vergi mükelleflerince düzenlenmesi gereken belgeleri fatura, fatura yerine geçen belgeler, sevk irsaliyesi, irsaliyeli faturalar, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler, bankalar, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasa aracı kurumları ile ikrazatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgeler, taşıma irsaliyesi, ambar tesellüm fişi, yolcu listesi,

günlük müşteri listesi, adisyon, standart yapı ruhsatı, hekimlerce düzenlenen belgeler, döviz alım satım belgesi, muhabere evrakı, döviz alım satım belgesi, muhabere evrakı, kıymetli evrak ve diğer belgeler olarak sıralamak mümkündür.

1. Fatura

Fatura kelimesi menşei itibarı ile Latince kaynaklı olup, Fransızca'da *facture*, Almandada *factura* ve İngilizcede de *invoice* kelimeleriyle ifade edilmektedir. Fransız hukukunda fatura için; akde mevzu teşkil eden malların mahiyeti, vasıfları, miktarı, ağırlık ve fiyatı hakkında müfredatlı cetvel tarifi yapılırken, Alman hukukunda; “bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına, doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı bir beyandır” şeklinde tarif edilmiştir¹⁸⁵. Amerikan hukukunda ise fatura, satılan bir malın cinsini miktarını ve fiyatını bildirmek için satıcının alıcıya bildirdiği bir belgedir. Bu belge alıcıya, komisyoncuya, emtiayı satın alana ve benzer kişilere gönderilen veya nakledilen ticari eşyanın miktarını, değerini ve ilave edilen masrafları ve varsa o malın satışı için yüklemeye veya sevke ilişkin notların belirtildiği ayrıntılı hesap raporu veya yazılı bir beyandır¹⁸⁶.

Vergi mevzuatı bakımından fatura; fatura verenin yaptığı iş hizmet veya sağladığı menfaat karşılığında elde ettiği geliri delillendirdiği gibi, faturayı alan şahıs da almış bulunduğu mal, hizmet veya menfaat için giderini delillendirir. Yani fatura alan için de veren için de ticari bir işlemin ifa edildiğini

¹⁸⁵ Halil Arslanlı, **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1960, s. 41.

¹⁸⁶ Oğuz Kürşat Ünal, **Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat. Kuvveti**, 3. Bası, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2003, s. 3.

ve faturayı alanın borcunun miktarını veya ödediği bedeli gösterir. Bu bakımdan fatura ticari defterlere yapılan kayıtların delilidir¹⁸⁷.

2365 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ile fatura kıymetli kağıt haline getirilmiş, faturanın kullanımının yaygınlaştırılması, mal hareketlerinin belgeye bağlanması, faturasız işlemlerin azaltılması sağlanmaya çalışılmış, basımı Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Basımının Maliye Bakanlığı'na verilmesindeki amaç denetiminin daha rahat sağlanabilmesidir¹⁸⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesi "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." demek sureti ile faturanın açık tanımını yapmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde fatura kullanma mecburiyeti olanları sayılmış, ardından ikinci bir aşama daha belirlenmiş, her yıl yeniden değerlendirme oranı ile artırılarak belirlenen parasal sınırın üzerine çıkıldığı durumlarda veya sınırın üzerine çıkılmasa dahi istemleri üzerine fatura düzenlenmesinin mecburi olduğu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesi faturada asgari olarak bulunması gereken bilgileri saymıştır. Faturada, faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası gereken hallerde sevk irsaliyesi iliştilmesi zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen

¹⁸⁷ Ünal, a.g.e., s. 9.

¹⁸⁸ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 105.

belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” demektedir. Burada kullanılması gereken belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması hali belgenin yok hükmünde sayılacağını düzenlemiştir. Faturanın sınırlı delillerden olduğunu belli şartların yokluğu halinde yok hükmünde sayılmasından anlaşılmaktadır. İlgili hüküm, düzenlenen faturada bulunması zorunlu bilgilerin eksikliği halinde faturanın yok sayılması sonucunu doğurmaktadır¹⁸⁹. Danıştay bazı kararlarında da bunun tam aksine şekil şartlarındaki eksikliklerin re’sen takdir sebebi sayılamayacağına karar vermiştir¹⁹⁰.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş faturalar ilgilileri lehine delil teşkil ederler. Yani, mal satan tacir ve malı alan kişi veya hizmet veren tacir ile hizmet alan kişi arasındaki ilişkinin delili, faturadır. Faturanın üçüncü bir kişi lehine tek başına delil olma niteliği ve gücü yoktur. Mal veya hizmet veren ile alan arasındaki ilişkiyi belgelendiren faturaya dayanan üçüncü kişinin bu iddiasını başka delillerle desteklemesi gerekecektir¹⁹¹.

Burada tartışılması gereken bir nokta, azami yasal süre geçirildikten sonra düzenlenen faturaların niteliği ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunu’nun 353’üncü maddesi verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda

¹⁸⁹ “Faturanın kanunda belirtildiği şekilde düzenlenmemesi halinde, hiç düzenlenmemiş sayılır.” Danıştay 4.D., E. 1972/2952, K. 1973/3384, T. 14.06.1973, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁹⁰ “Kesilen faturaların kanunda belirtildiği şekilde düzenlenmesi gerekir. Ancak başka bir tespit yapılmaksızın, yalnızca bu kurala uyulmadığı gerekçesiyle, re’sen takdir yoluna gidilemez.” Danıştay 4.D., E. 1984/1502, K. 1984/4598, T. 19.12.1984, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁹¹ İsmail Doğanay, “Faturaların Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz”, **Yaklaşım**, Sayı 4, Nisan 1993, s. 11.

olanların her birine özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmüştür. Bu durumda azami süre içerisinde kesilmeyen fatura için özel usulsüzlük cezası kesileceği şüphe götürmemekle beraber bu faturanın delil niteliği tartışma konusudur. Faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması gündeme gelebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesinin beşinci fıkrası "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami "yedi gün" içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." ifadesi ile bu sorunun cevabını vermiştir. Yasal süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı açıktır ve ilgili faturanın yasal süre geçirilerek kesilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş faturada yer alan bilgilerin doğru olduğu kabul edilir. Ancak usulüne uygun olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, içeriğinin gerçeği yansıtmadığının iddia ve ispatı genel hükümler çerçevesinde bunu iddia edene düşer.

Uygulamada sıkça karşılaşılan ve vergi idaresi ile yargı organları arası ihtilafa konu olan en önemli konulardan biride sahte belgedir. Halk arasında "naylon fatura" olarak adlandırılan bu belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak iki ayrı türü bulunmaktadır¹⁹². Bu sağlıklı mali belgelerin (fatura, serbest meslek makbuzu v.s.) düzenlenip verilmesi veya bilerek kullanılması, vergi tarhiyatı ve buna bağlı cezalara sebebiyet verebilmektedir¹⁹³.

¹⁹² Yılmaz Özer, A. Abdullah Doğan-,M. Nadir Arıca, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1996, s. 26.

¹⁹³ **Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1998, Sayı 444-445, s. 90.

Sahte faturaları ifade eden “naylon fatura “ ifadesi Danıştay kararlarında da kullanılır olmakla beraber, hukuki bir terim değildir ve hukuk literatüründe yer almaması gerekmektedir¹⁹⁴. Bu nedenle, çalışma kapsamında hukuki kullanımlara yer verilecektir.

1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun’a¹⁹⁵ kadar tanımı yapılmamış olan sahte belge, faturalarda çok fazla karşılaşılan bir durumdur. Kanundaki tanıma göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Herhangi bir mal veya hizmet satışı olmaksızın mal veya hizmet satılmış gibi gösterilen¹⁹⁶ ve yerleşik yargı kararlarına göre genelde %2 komisyon¹⁹⁷ karşılığında düzenlenen faturalardır. Ancak, bu komisyonun bazı faturalarda %10 a kadar yükseldiği görülmektedir¹⁹⁸.

84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde¹⁹⁹ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler olarak tanımlanmıştır. Tebliğe göre belgede mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösterilmesi, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş olması, mal tesliminin veya hizmet

¹⁹⁴ Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluk” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt X, Sayı 1-2, Haziran-Aralık 2006, s. 2.

¹⁹⁵ 29 Temmuz 1998 Tarihli ve 23417 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁶ “*Kanuni defterlerine hiçbir kayıt yapmadığı sabit olan mükellefin, düzenlediği alım-satım belgelerinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı (naylon) belge sayılıp sayılmayacağı hk.*” Danıştay 3. D., E.1989/2695, K.1991/2848, T. 01.10.1991, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁹⁷ “*....şahısların mali polis tarafından alınan ifadelerinde, Maliye ile anlaşmalı matbaalara bastırdıkları faturalarda isimleri yazılı olan şahıs ve şirketlere mal satmadıklarını; faturaları %1 veya 2 komisyon karşılığında düzenledikleri....*” Danıştay 7. D., E.1987/1261, K.1988/1087, T. 18.04.1988, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁹⁸ “*Bastırdığı 25 cilt faturanın 5 cildini ibraz ederek kalan 20 cildi ibraz etmeyen mükellefin bu ciltleri gerçek mal satışı yapmadığı ücretlilere verdiği, gerçek mal satışı geliri olmadığı gerekçesiyle hasılatına dahil etmediği bu gelirlerin %10 komisyon karşılığı satıldığı kabul edilmelidir.*” Danıştay 3. D., E. 1993/2276, K. 1994/1867, T. 07.06.1994, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

¹⁹⁹ 23.11.2001 Tarihli ve 24592 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenmesi veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş olmasını belgenin içeriğini sakatlayacak haller olarak saymıştır. Hatta saymış olduğu son hal için belgenin kullanıcı açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edileceğini belirtmiştir.

Yanıltıcı faturalarda yapılan mal ve hizmet satışı gerçek olmamakla birlikte, fatura tüm şekil şartlarını taşımaktadır. Faturanın muhteviyatı gerçeği yansıtmamaktadır²⁰⁰.

84 no.lu KDV Genel Tebliğinde, sahte belge ve yanıltıcı belge ayrımının nasıl yapılacağı konusunda şu açıklamalar yer almaktadır :

“...sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.”

Faturaların sahteliğinin somut delillerle ortaya koyulması gerekmektedir²⁰¹.

²⁰⁰ M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-1”, **Yaklaşım**, Sayı 94, Ekim 2000, s. 161.

²⁰¹ “Faturaların sahte olduğunun bir takım kanılar dışında somut delillerle kanıtlanması gerekir. Mükellef işyerinde faaliyetine devam ettiğinden ve faturalardaki KDV’yi ilgili dönemlerde KDV beyanlarına dahil ettiğinden ve alıcının da faturalarda gösterilen lastiklerin naklinin yapıldığını taşıma irsaliyeleri ile ispatlamasından dolayı faturaların sahte olduğundan bahsedilmesi mümkün değildir.” Danıştay 9.D., E. 1999/1123, K. 2000/1937, T. 06.06.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Sahte veya yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili kasden işlenmiş olabileceği gibi, hüsünüyetle faaliyet sürdürmekte iken, farkında olmaksızın sağlıksız belgelere maruz kalarak yahut kendi personeli eliyle ve bilmeden bu fiillerin faili olmakla itham edilmek de söz konusu olabilmektedir. Ancak suçun manevi unsuru olarak isimlendirilen, fiilin oluşumunda kasıtlı ve bilinçli olup olmama keyfiyetinin tespitindeki ve ispatındaki güçlük ortadadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 344 üncü maddesinde “Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.” hükmü yer almaktaydı. 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişiklikler sonucunda bu cümle kanun metninden çıkarılmıştır. Ancak söz konusu değişiklik, ispat külfetinin suçun varlığını iddia edene ait olduğu esasını değiştirmemektedir. Aynen “bilerek” kelimesinin bir haşiv olması nedeniyle çıkarılması gibi hukukun genel kuralları içinde olan ve “Müddei iddiasını ispat ile mükelleftir.” şeklinde ifade edilen ilke, böyle bir hükmün varlığına ihtiyaç bırakmadığı için söz konusu cümle yasa metninden çıkarılmıştır²⁰².

Bir kimsenin hapse mahkumiyet istemi ile ceza mahkemesinde yargılanabilmesi için, savcının mahkumiyete dayanak teşkil eden delillerle dava açması gerekir. İnceleme elemanının, sahte veya yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı yolundaki raporu olsa olsa fiilin mevcudiyetini gösterir. Bu rapor, suçun mevcudiyeti ve doğru kişinin itham edilmekte olduğu şeklinde algılanamaz ve tek başına hapse mahkumiyetin dayanağı olamaz.

Fiilin suç niteliği taşıdığıнын, yani suçun bütün unsurlarının tamam olduğu hususunun idare tarafından yargı organları önünde ispat edilmesi şarttır. Başka bir anlatımla, sahte veya yanıltıcı belgeyi bilerek düzenlediği

²⁰² Bir Reformun Anatomisi, s. 92.

veya kullandığı şeklinde kendisine suç atılan kişi, bu suçu işlemediğini ispata davet edilmemelidir.

Uygulamada çoğu davanın salt inceleme elemanının raporuna istinaden, yani yetersiz delil ile açıldığı ve Ülkemizde mahkemelerin iddianameyi eksik delil gerekçesi ile reddetmesi usulü uygulanmadığı için, bu dava sürdürülmekte ve bazen yanlış yorum, yanlış bilirkişi raporu, yetersiz delil gibi sakat unsurlara dayalı şekilde, yanlış mahkumiyet kararı ile sonuçlanabilmektedir²⁰³.

Belgedeki meblağ ve işlem hacmi içindeki oranı, daha da önemlisi, bu belge yoluyla ziyaa uğradığı öne sürülen vergi tutarının büyüklüğü ve vergi toplam performansı içindeki payı tek başına fiilin bilerek işlendiğinin delili olmamakla beraber şüpheleri, dolayısıyla fiili bilerek işlenmiş olma yönünde itham edilme ihtimalini belirginleştirmekte, rakam ve oran yükseldikçe, sağlıksız belge sayısı fazlalaştıkça, “bilerek” vasfı ön plana çıkmaktadır²⁰⁴.

Buna mukabil belgedeki meblağ, bilhassa bu meblağın işlem hacmi içindeki oranı ve sebebiyet verdiği vergi noksanlığının rakamsal ve oransal küçüklüğü, fiilin bilerek işlenmediğinin delilidir. Rakam ve özellikle oran küçüldükçe bu küçüklüğün masumiyet yönünde delil teşkil etme gücü artmaktadır.

²⁰³ Bir Reformun Anatomisi, s. 93.

²⁰⁴ Bir Reformun Anatomisi, s. 94.

2. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura düzenlenmesinin zorunlu olmadığı bazı durumlarda mükellefler sattıkları mal veya verdikleri hizmet karşılığını fatura yerine geçen belgeleri kullanarak kayıt altına almak zorundadırlar. Fatura yerine geçen belgeler perakende satış belgeleri, gider pusulaları ve müstahsil makbuzlarıdır.

a. Perakende Satış Belgeleri

Vergi Usul Kanunu madde 233'te ;

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle (...) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir. “ hükmü yer almaktadır.

Perakende satış fişinde işletme veya mükellefin adı, düzenleme tarihi ve alınan paranın gösterilmesi bu fişin kopyalı iki nüsha olarak düzenlenmesi ve bir nüshanın müşteriye verilmesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 233'üncü maddesinde belirtilmiştir.

Mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak, işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi düzenleme sınırları içinde kalan mal hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış fişlerinin birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit edilenler, defter tutma mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf tarafından gider belgesi olarak kullanılması 204 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²⁰⁵ ile uygun görülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nda makineli kasaların kayıt ruloları olarak yer alan bu belge, aslında müşteriye verilen bir belge değil, hasılatı tevsik eden bir belge olarak düşünülmelidir²⁰⁶. 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da²⁰⁷ ödeme kaydedici cihaz adıyla, makineli kasalar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu ödeme kaydedici cihazların kayıt rulolarından başka, müşteriye verilmesi gereken ödeme kaydedici cihaz fişi (yazar kasa fişi) bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 233'üncü maddesi uyarınca, makineli kasaların kayıt rulolarında; işletme veya mükellefin adı, düzenleme tarihi ve alınan paranın miktarının gösterilmesi ve makineli kasa kullanıp da müşteriye

²⁰⁵ 05.06.1990 Tarih ve 20539 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁶ Yunus Kışalı, Sadi Işıklılar, **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta Yayınları, 1998, s. 412.

²⁰⁷ 15.12.1984 Tarihli ve 18606 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

fiş verilmemesi halinde perakende satış fişi düzenlenerek müşteriye verilmesi zorunludur.

3100 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer.

Vergi Usul Kanunu'nun 233'üncü maddesinde ve 164 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde²⁰⁸ yer alan açıklamalar göre giriş ve yolcu taşıma biletleri, biletle girilen yerler ve yolcu taşıyan işletmelerde perakende hasılatı tevsik edici belgelerdir. Bunların da seri ve sıra numaraları ile teselsül ettirilmesi, işletmenin ticaret ünvanını veya mükellef adını, soyadını, düzenleme tarihini ve alınan paranın miktarını ihtiva etmesi gerekir. Ayrıca, kopyalı olarak iki örnek halinde düzenlenmeleri zorunludur.

Danıştay bir kararında; turizm firmalarınca tur düzenlenmesi halinde taşıma hizmetini kapsayan organizasyon içinde fatura düzenlenmesi durumunda ayrıca yolcu bileti düzenlenmesine gerek olmadığına karar vermiştir²⁰⁹.

b. Gider Pusulası

Vergi Usul Kanunu'nun 234'üncü maddesine göre;

²⁰⁸ 17.02.1985 Tarihli ve 18669 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁹ Danıştay 3.D., E.1996/931, K.1996/4562,T. 14.11.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.”

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. En az iki örnek düzenlenmeyen ve gerekli bilgileri içermeyen gider pusulaları hiç düzenlenmemiş sayılır. Usulüne uygun olarak düzenlenmemiş gider pusulaları da aksi ispat edilinceye kadar vergi yargılamasında delil olarak kabul edilir²¹⁰.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası, Vergi Usul Kanunu bakımından fatura düzenlenmesi gerekli ve mümkün olmayan hallerde, gerek veren açısında gelirin tevsiki gerekse alan açısından giderin tevsiki amacıyla verilmesi zorunlu bir belgedir²¹¹.

Yukarıda belirtilen yasa hükmünden; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan

²¹⁰ “Usulüne uygun olarak düzenlenmemiş gider pusulasının aksi şahit ifadesiyle ispat edilemez.” Danıştay 4. D., E. 1985/2254, K. 1985/2971, T. 18.11.1985, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²¹¹ Ünal, a.g.e., s. 32.

serbest meslek erbabının, hususi eşyasını satan kişilerden aldıkları altın, mücevher vb kıymetli eşya için gider pusulası düzenlemesi, kıymetsiz eşyalar içinse düzenlenmemesi anlaşılıyor. Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir. Danıştay bir kararında; üretici firmanın bayi olan firma tarafından açılan kampanya sırasında tüketicilerden aldığı eski fırınlar için gider pusulası düzenlemediği görüşüyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği yolunda hüküm tesis etmiştir²¹².

c. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu fatura düzenleme zorunluluğunun ve imkanın olmadığı durumlarda fatura hükmünde olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nca düzenlenmesi mecbur tutulmuş bir belgedir²¹³. Müstahsil makbuzları da gider pusulaları gibi malı satan ya da işi yapan tarafından değil, malı alan ya da işi yaptıran tarafından düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 235'inci maddesine göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

²¹² Danıştay VDDGK, E.1998/163, K.1999/173, T. 13.05.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²¹³ Rüknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 30.

Müstahsil makbuzunda bulunması gereken bilgiler makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 164 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde²¹⁴ uyarınca iki nüsha olarak düzenlenen müstahsil makbuzlarının her iki örneğinin de ya anlaşmalı matbaalardan sağlanmış olması ya da notere tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Anılan yasa maddesi hükmü uyarınca, müstahsil makbuzunun her halükarda satın alınan malın bedelinin ödendiği sırada düzenlenmesi gerekir. Danıştay bu konuda verdiği kararda; zirai ürün satışında yaygın olan “emanet usulü ile satışta” müstahsil makbuzunun fabrikaya teslimde değil, bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenmesi gerektiğine hükmetmiştir.²¹⁵

Müstahsil makbuzlarının malın bedelinin ödendiği sırada düzenlenmesi gereği çiftçilerden mal alan ve gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin vergi kaçırma yönündeki hareketlerine serbesti sağlamaktadır. Üreticiden mal aldığı sabit olan mükellef, henüz malın bedelinin ödenmediği gerekçesi ile makbuz kesmekten imtina edebilmekte, bunun karşısında idarenin her hangi bir işlem yapmasına olanak kalmamaktadır. Düzenlemelerde ne müstahsil makbuzu kesilmesi için ne de alınan malın bedelinin ödenmesi için bir süre öngörülmemiştir²¹⁶.

²¹⁴ 17.02.1985 Tarihli ve 18669 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁵ Danıştay 4.D., E.1990/1835, K.1991/3190, T. 17.10.1991, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²¹⁶ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 126.

Usulüne uygun olarak düzenlenmemiş müstahsil makbuzu hiç düzenlenmemiş sayılır²¹⁷.

3. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi vergi mevzuatımıza ilk defa 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'la girmiştir. 2365 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesinin 5 numaralı bendinde değişiklik yapılmış ve 1.1.1981 tarihinden itibaren mal satanların bir kısım teslimlerinde sevk irsaliyesi düzenlemeleri zorunlu hale getirilmiştir²¹⁸.

Sevk irsaliyesi, ticari malların mülkiyetinin nakledilmesinde kullanılan ve malın teslimi anında verilen belgedir ve mal dolaşımının düzenli ve kayıtlı olarak yapılmasını sağlamaktadır. Sevk irsaliyesi malın taşınması ve taşıtırılması anında araçta bulunmalı ve istendiğinde ibraz edilmelidir²¹⁹.

01.01.1981 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanunu'nun "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar" arasında yerini alan sevk irsaliyesi, "Faturanın Şekli" başlıklı 230'uncu maddesinin beşinci bendi; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasını aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

²¹⁷ "Müstahsil makbuzlarının, Vergi Usul Kanunu'nun 235'inci maddesinde belirlenen asgari bilgileri ihtiva edecek şekilde ve ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Usulüne uygun olarak düzenlenmemiş müstahsil makbuzları , hiç düzenlenmemiş hükmündedir. Bu durum ise, dönem matrahının re'sen takdirini gerektirir." Danıştay 4. D., E.1983/2474, K.1984/212, T. 18.11.1984, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

²¹⁸ Tacel Taşdemir, "Sevk İrsaliyesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 53, Ocak 1986, s. 21.

²¹⁹ Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda Yeni Belge Düzeni", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 32, Sayı 1, Nisan 1985, s. 22.

“Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır. Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkındaki fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231’inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir. Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz”

Kural olarak, fatura bulunsun veya bulunmasın mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanması mecburiyeti bulunmaktadır. Satılan malın teslim tarihinden sonra veya teslimi anında düzenlenmiş olsa dahi faturada malın teslim tarihi ve irsaliye numarası yer alacak ve ayrıca sevk irsaliyesi de düzenlenecektir²²⁰.

Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesinin beşinci bendi uyarınca, mal sevkiyatında kullanılması zorunlu belgelerden sevk irsaliyesi konusunda daha önce yayımlanan 167 ve 173 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde uyulması gerekli esaslar belirtilmiştir. Daha sonra konu ile ilgili yayımlanan tebliğler 17.11.1990 tarih, 20698 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 206 Seri No’lu V.U.K. Genel Tebliği, 12.09.1991 tarih, 20989 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 Seri No’lu V.U.K. Genel Tebliği, 02.03.1995 tarih, 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 238 Seri No’lu V.U.K. Genel Tebliği, 08.01.1996 tarih, 22517 sayılı Resmi Gazete’de

²²⁰ Taşdemir, “Sevk İrsaliyesi”, s. 21.

yayımlanan 246 Seri No'lu V.U.K. Genel Tebliği, 22.01.1997 tarih, 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 253 Seri No'lu V.U.K. Genel Tebliği olarak sıralanabilir²²¹.

İlgili kanun maddesinden ve yukarıda belirtilen tebliğlerden hareket ile sevk irsaliyesi için özellik arz eden hususlar en az üç nüsha olarak düzenlenmesi ve iki nüshası mutlaka emtiayı taşıyan taşıtta bulundurulmasıdır. En az üç nüsha olarak düzenlenmeyen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Sevk irsaliyesinde düzenlenme tarihinin mutlaka bulunması gerekmektedir. Sevk irsaliyelerinde tanzim tarihi yanında ayrıca bir sevk tarihinin yer alması uygun görülmüştür. Buna göre, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihi sevk irsaliyeleri üzerinde ayrı ayrı yer alacaktır. Tanzim tarihi ile sevk tarihinin aynı gün olması halinde de bu tarihler ayrı ayrı kaydedilecek, herhangi birine yer verilmeksizin düzenlenen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

İrsaliyelerde gönderilen malın nev'i ve miktarı ile satıcının veya malı sevk edenin; adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının; müşterinin adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi hesap numarasının (mükellefin diğer işyerine veya satılmak üzere bir alıcıya gönderildiği hallerde malın kime ve nereye gönderildiğinin) bulunması ve bunların satıcı tarafından imzalanması icap etmektedir²²².

²²¹ Kumkale, **a.g.e.**, s. 30.

²²² Taşdemir, "Sevk İrsaliyesi", s. 21.

4. İrsaliyeli Faturalar

Vergi Usul Kanunu'nun 211 Seri No'lu Genel Tebliği ²²³ ile getirilen düzenleme uyarınca mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı belgeler olarak değil, "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenleyeceklerdir. Daha sonra getirilen Vergi Usul Kanunu'nun 232 Seri No'lu Genel Tebliği ile, satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde, satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenlenebilecektir. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır. İrsaliyeli fatura, hem faturanın hem sevk irsaliyesinin şartlarını bir belgede toplama özelliğine sahip bir vesikadır.²²⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesinin beşinci bendinin mükelleflere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın yedi gün içinde düzenlenmesi imkanından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin, diledikleri takdirde, aşağıda sıralanan esaslara uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir.

İrsaliyeli fatura uygulamasını seçen mükelleflerden mal satın alan mükelleflerin, bu malları taşımaları veya taşıtırmaları esnasında "irsaliyeli fatura" bulunması halinde, bunların "sevk irsaliyesi" düzenleme yükümlülükleri yoktur. İrsaliyeli faturanın altında, "bu belgenin sevk edilen malla birlikte bulunması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz." ifadesine yer verilecektir.

²²³ 12.09.1991 tarih, 20989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁴ Bekir Bayraktar, "Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesi ile İlgili Durumlar", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mayıs 2001, s. 23.

Malı satan mükellefler irsaliyeli faturayı en az üç örnek olarak düzenleyeceklerdir. En az üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. İrsaliyeli faturanın iki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulacak, yoklama ve denetimlerde irsaliyeli faturanın iki nüshası da ibraz edilecektir. Denetim elemanları, kendilerine ibraz edilen irsaliyeli faturanın bir nüshasına adını, soyadını ve unvanını yazdıktan sonra tarih belirterek mühürleyip imzalayacak ve ilgiliye iade edecekler, diğer nüshasını mükelleflerin vergi dairelerinde bulunan tarh dosyalarına konulmak üzere ilgili vergi dairelerine intikal ettirilecektir.

İrsaliyeli faturada; faturayı düzenleyenin adı, ticari ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı ile nereye ve kime gönderileceği; müşterinin adı, ticari ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, düzenleme tarih ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgilere yer verilecektir. Bu bilgilerin eksik olması halinde irsaliyeli fatura hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Uygulamada, yapılan denetimlerde irsaliyeli fatura ile ilgili olarak en çok eleştiri konusu yapılan husus, düzenleme saatinin yazılmamasıdır²²⁵. Ancak malın sevk saatinin vergi dairesince bilinmesinin belge düzeni denetimi açısından bir önemi olmadığı gibi, uygulamada sırf bu şekli noksanlıktan cezalandırılan mükellef sayısı hiçte az değildir.

²²⁵ Altay Kevser, Yaşar Ebiri, “Belge Düzenleme Özel Usulsüzlük ve İşyeri kapatma Cezaları” **Mükellefin Dergisi**, Sayı 103, Temmuz 2001, s. 35.

5. Serbest Meslek Makbuzu

Vergi Usul Kanunu'nun 236'ncı maddesinde serbest meslek makbuzu kanuni ifadesini şu şekilde bulmuştur:

“Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.”

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatını belgelendirmek için kullandığı belgedir.

Serbest meslek erbabının tahsil ettiği tutara bakılmaksızın kesmesi gereken bu makbuzun düzenlenmesi tahsilat anına bağlanmıştır. Paranın serbest meslek erbabının uhdesine geçtiği anlar tahsilat anı olarak kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin yedinci fıkrası serbest meslek erbabı için haberdar olması kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılmasını veya serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa ivazlı olup olmadığına bakılmaksızın temlik halini veya müşterisine olan borcu ile takası halini tahsil hükmünde kabul etmiştir.

Serbest meslek makbuzlarında bulunması gereken bilgiler de Vergi Usul Kanunu'nun 237'nci maddesinde düzenlenmiştir. Madde metnine göre serbest meslek makbuzlarına makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda basılması zorunludur.

2008 Yılında yayımlanan 379 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde²²⁶ konumuz açısından önemli bir düzenleme yapılmıştır. Tebliğin ikinci maddesi şu şekildedir:

“Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığının düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun Mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde Maliye Bakanlığı'nın, tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya; altıncı bendinde ise vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu hükümlerle Bakanlığımıza tanınan yetkilere dayanılarak, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS -Point of Sale- olarak anılacaktır) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan

²²⁶ 05.01.2008 tarih, 26747 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür."

Görüldüğü üzere serbest meslek erbabı olan hekimlerin vergi ödevlerini yerine getirirken oluşan delillerden olan serbest meslek makbuzlarında bulunması gereken biçimsel koşullardan ayrılmış, bambaşka bir belgenin aynı nitelikte kabulü yoluna gidilmiştir. Buradan çıkarılabilecek sonuç, POS fişlerinin de serbest meslek makbuzları ile aynı nitelikte delil olarak kullanılabileceğidir.

6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler

Ücret bordrosu Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesinde, bordro yerine geçen belgeler ise Vergi Usul Kanunu'nun 239'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarında bulunması gereken asgari bilgiler hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü, varsa vergi karnesinin tarih ve numarası, birim ücreti, çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarıdır.

Bordroların anlaşmalı matbaalardan temin edilmesi ya da noter tasdikli olması zorunluluğu yoktur.

Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Bankalar Ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid Ve Teadülü Hakkında Kanun'a tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçmektedir.

7. Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Acenteleri, Sermaye Piyasa Aracı Kurumları ile İkrazaatçılıkla Uğraşanların Faaliyetleri Sırasında Düzenleyecekleri Belgeler

Bankalar, sigorta şirketleri ve acenteler ile sermaye piyasası aracı kurumları ve ikrazaatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgeler kanaat getirici vesikalar olarak değerlendirilmektedir²²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlıkça, 07.09.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 243 No'lu Vergi Usul Genel Tebliği ile bankalar, sigorta şirketleri ve acenteler ile sermaye piyasası aracı kurumları ve ikrazaatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgeler ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeye göre;

²²⁷ Mustafa Özyürek, **Vergi Dünyasına Bakış**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1999, s. 179.

a. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler

Bankalar, yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin kayıtlarının dayanağı olan fatura yerine geçen, aşağıdaki belgeleri, belirlenen şartlara uygun olarak düzenlemek zorundadırlar²²⁸.

- Dekontlar: Bankalar, döviz alım satımları ve menkul kıymetler borsasında aracı kurum olarak verdikleri hizmetler dışındaki yaptıkları tüm hizmet ve satışlardan lehlerine tahakkuk eden tutarları usulüne uygun olarak düzenledikleri dekontlara yansıtmak durumundadırlar.

Dekontların, noter tasdikli veya anlaşmalı matbaa tarafından basımı zorunlu olmadığı gibi, seri ve sıra numaraları bilgisayar veya numarator yardımı ile verilebilir.

- Hesap Bildirim Cetvelleri (Ekstreler): 246 No'lu Vergi Usul Kanunu'nu Genel Tebliği'ne göre; bir, üç, altı ve bir yıl gibi belirli hesap devreleri itibariyle devre sonlarında düzenlenen hesap bildirim cetvelleri ile bildirilmesi mutad olan faiz, hizmet bedeli, komisyon ve masrafları için dekont yerine aynı bilgileri taşımak şartı ile vergi bildirim cetvelleri düzenlenebilecektir.

- Döviz Alım-Satım Belgesi: Bankalar döviz alım satım işlemlerini Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından belirlenen esaslara uygun düzenleyecekleri döviz alım- satım belgeleri ile belgelendireceklerdir.

²²⁸ Özer, Doğan, Arıca, **a.g.e.**, s. 139- 143.

b. Sigorta Şirketleri ve Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler

Sigorta şirketleri tarafından düzenlenen sigorta poliçeleri (zeyilnameler dahil) Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmış olup, sigorta şirketleri bu poliçeler ve zeyilnamelere konu işlemlere ait tutarlar için ayrıca fatura düzenlemeyeceklerdir.

Sigorta acenteleri ve prodüktörleri tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle ödenen komisyon bedelleri ise sigorta şirketleri tarafından “Sigorta Komisyon Belgesi” düzenlenerek kayıt altına alınacaktır.

Acenteler ve prodüktörler bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyeceklerdir²²⁹.

c. Sermaye Piyasa Aracı Kurumları Tarafından Düzenlenecek Belgeler

“2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Uyarınca Aracılık Faaliyetinde Bulunacak Kuruluşlar ile Bunların Faaliyetlerine ve Yetkilendirilmelerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 48’inci maddesinde, aracı kurumların kullanacakları defter ve belgeler belirlenmiş ve bu kuruluşların kullanmak zorunda oldukları belgelerle ilgili olarak yapılacak düzenlemelere uymaları gerektiği belirtilmiştir.

İlgili yönetmelik dayanak alınarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan (V) Seri /6 Numaralı “Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ”de aracı kuruluşların bu faaliyetlerine ilişkin olarak

²²⁹ Özer, Doğan, Arıca, **a.g.e.**, s. 144.

düzenlemek zorunda oldukları belgeler ile muhasebe işlemlerinde uygulanacak esaslar açıklanmıştır.

Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğinin 6'ncı maddesi ile aracı kuruluşlar tarafından düzenlenmesi öngörülen işlem sonuç formları, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgelerdendir²³⁰.

d. İkrazatçılar Tarafından Düzenlenecek Belgeler

Hazine Müsteşarlığı'nca 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" in 8'inci maddesinde, sözü edilen yönetmelik uyarınca ikrazatçılık faaliyetinde bulunanların bu işlemleri için düzenlemek zorunda oldukları ödünç sözleşmelerinin müteselsil seri numarası taşıyacağı ve Maliye Bakanlığı'nca kabul edilen matbaalarda bastırılacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, ikrazatçıların borç verdikleri gerçek ve tüzel kişilerle yapacakları "Ödünç Sözleşmeleri" Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır²³¹.

²³⁰ Özer, Doğan, Arıca, **a.g.e.**, s. 145.

²³¹ Özer, Doğan, Arıca, **a.g.e.**, s. 145.

8. Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi, Vergi Usul Kanunu'nun 240/A maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için kanunda sayılan bilgileri içeren, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar.

Taşıma irsaliyelerinde de anlaşmalı matbaalarda basılmış olma veya noter tasdiki koşulu aranmaktadır.

Taşıma irsaliyeleri üç nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası eşyayı taşıyanda, bir nüshası taşıtanda, diğer nüshada taşıma eylemini bilfiil gerçekleştiren sürücü veya kaptanda bulunur.

Bu noktada taşıma irsaliyesi ile sevk irsaliyesinin farklı oldukları hususlara değinmek faydalı olacaktır. Öncelikle taşıma irsaliyesi, gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin ücret karşılığı emtia nakledildiği durumlarda düzenlenmektedir. Sevk irsaliyesinde ise, mükellef kendi emtiasını bir yerden bir yere taşımaktadır. Mükellef kendine veya müşterisine ait bir emtiayı bedelli olarak taşıırken kendisi sevk irsaliyesi düzenlerken, emtiayı taşıyan taşıma irsaliyesi düzenleyecektir.

9. Ambar Tesellüm Fişi

Maliye Bakanlığı, taşıma irsaliyesinin düzenlenmesi sırasında meydana gelen birtakım sorunları gidermek amacıyla, 03.04.1986 tarihinden

itibaren bazı nakliyat ambarları tarafından taşıma irsaliyesinden önce bir ambar tesellüm fişi düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu düzenleme uyarınca, nakliyat ambarları, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda, gerekli bilgileri taşıyan ambar tesellüm fişi düzenleyeceklerdir.

Ambar tesellüm fişi de taşıma irsaliyeleri gibi üç nüsha olarak tanzim edilerek, nüshalardan biri malı taşıtırana, biri malı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilecek, üçüncü nüsha da nakliyat ambarında saklanacaktır. Taşıttıranda kalan nüsha, taşıma irsaliyesi yerine geçmektedir.

10. Yolcu Listesi

Yolcu listeleri Vergi Usul Kanunu'nun 240/B maddesinde düzenlenmiştir. Şehirler arası yapılan yolcu taşımalarında Kanunun 233'üncü maddesine göre, bilet kesmek zorunda olan mükellefler, taşıtların her seferi için müteselsil sıra ve seri numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren yolcu listeleri düzenlerler.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiyi kullanarak Bakanlık, 206 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.1991 tarihinden itibaren düzenlenecek yolcu listelerinin üç nüsha olması ve nüshalardan birinin işyerinde bırakılmasını, diğer iki nüshanın da yolcu taşıyan araçta bulundurulması zorunluluğunu getirmiştir.

11. Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerleri, odalarına, bölmelerine ve planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek ve işletmede bulundurmak zorundadırlar. (VUK m. 240/C)

Söz konusu listeler için de anlaşmalı matbaalarda basılmış olma veya noter tasdiki koşulu aranmaktadır.

12. Adisyon

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiyi kullanarak Bakanlık, adisyonlara ilişkin usul ve esasları 185²³², 298²³³ Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlemiş, adisyon kullanmak zorunda olan hizmet işletmeleri ve adisyonlarda bulunması gereken asgari bilgileri saymıştır. Ancak tebliğlerde adisyonun ne olduğuna ilişkin bir tanıma rastlanmamaktadır.

Adisyonlarda mükellefin adı, varsa ticaret ünvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, hizmetin ve emtianın cinsi ve miktarı, adisyonun düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası ve adisyonun defterdarlıklarca anlaşmalı ve ilgili mevzuat esaslarına göre basıldığı matbaaya ait bilgiler bulunmak zorundadır.

²³² 18.08.1988 tarih, 19903 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³³ 05.08.2001 tarih, 24484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Adisyonlar, kopyalı en az iki örnek olarak düzenlenerek ilk örneği fatura veya perakende satış fişi ile birlikte müşteriye verilecek, ikinci örneği ise işletmede kalacaktır.

Anlaşmalı matbaalara bastırılmamış adisyonlar ile tarih yazılmamış, müşteri masasına veya adisyon masasına bırakılmamış adisyonlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

13. Standart Yapı Ruhsatı

Standart yapı ruhsatına ilişkin düzenleme öncelikle 07.08.1991 tarihli ve 20953 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 210 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiş olmasına rağmen, 2001 yılında yapılan değişiklik ile ilgili tebliğ yürürlükten kaldırılmış, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak İçişleri Bakanlığı Standard Yapı Ruhsatı Kullanılmasına İlişkin 81164 No’lu Tebliğ ile düzenlenmiştir²³⁴.

Belediyelerce verilen yapı ruhsatı standardını ve bu belgenin kullanım şeklini belirlemek üzere ile belediyelere, Türk Standartları Enstitüsü tarafından hazırlanan “Yapı Ruhsatı” belgesi kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Mülga 210 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapı ruhsatlarında yazılan yapı maliyetinin Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından yayımlanan yapı birim maliyetlerinden daha düşük bir değerle

²³⁴ 24.11.2001 tarih, 24563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hesaplanması, eksik, yanlış veya yanıltıcı bilgi verilmesi halinde; yapı sahibi veya yapı müteahhidi ile birlikte yapı ruhsatını onaylayan belediye yetkililerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca sorumlu olacakları ibaresi mevcut iken yeni tebliğde bu yönlü bir açıklama mevcut değildir.

Genel bir kısım açıklamalarımızın ardından belirtmek gerekir ki, bazı idari konuların kanunla belirtilmesi zorunludur. İdare bir alanı vergilendirebilmek için kanuni yetkiye muhtaçtır²³⁵. Vergiler ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi anayasal ilke olduğundan, tebliğ ile mükellefiyet yaratılması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Dolayısıyla standart yapı ruhsatlarına ilişkin düzenlemelerin iptali gerekir.

14. Hekimlerce Düzenlenen Belgeler

Hekimlerce düzenlenen reçeteleri Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiyi kullanarak Bakanlık, 191 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ²³⁶ ile Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler arasına sokmuştur. Buna göre özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce özel muayene ve tedaviler için defterdarlıkla anlaşmalı matbaalarca bastırılmış reçete düzenlenmesi zorunludur.

²³⁵ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş I**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970, s. 80- 81.

²³⁶ 10.05.1989 tarih, 20161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15. Döviz Alım Satım Belgesi

Döviz alım ve satımı yapmaya yetkili kılınmış müesseselerin, yaptıkları her işlem için belge düzenleme zorunlulukları vardır. (VUK m. 227)

16. Muhabere Evrakı

Muhabere evrakı Vergi Usul Kanunu'nun 241'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Tacirlerin her çeşit ticari faaliyetleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraflar ve hesap özetleri muhabere evrakı kapsamındadır. Gönderilen veya alınan muhabere evraklarının işlerin niteliğine göre saklanması zorunludur.

17. Kıymetli Evrak

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 241'inci maddesine göre; mükelleflerin sattıkları mal veya yaptıkları işler sebebiyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono ve poliçe düzenlemeleri halinde, bunların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgiler yanında, müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgileri de içermesi gerekmektedir.

Çek ve senetleri bu başlık altında incelemek gerekmektedir.

Senet, bir borç veya hakkın bazen ihdası, bazen ispatı, bazen de her iki hususun temini için tanzim edilen ve borçlu tarafın imzaladığı yazılı bir belgedir²³⁷. Resmi makamlar huzurunda veya aleyhine delil teşkil edebilecek kişi tarafından imzalanan senet, en güçlü delildir. Çünkü kişinin kendi rızası ile belli bir miktar tutardaki para borcunun imza ile ikrarıdır²³⁸. Vergi yargısında senedin delil olarak kullanılabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olaya ilişkin olup olmadığı hususu değerlendirilir. Vergiyi doğuran olayla ilişkisi tespit olunamayan bir senedin delil değeri olamayacaktır.

Danıştay, bir kararında yükümlünün oto alım satımı yaptığı yönünde hiçbir somut tespit ve delil bulunmadığı gibi, faiz karşılığı borç para verdiği yönünde de, olayla ilgisinin açık ve tabii olduğu hususunda inandırıcı karineler bulunmayan kişinin ifadesi dışında çek, senet, bono, ipotek ve benzeri kanıtlayıcı bir işlem veya belgenin varlığı da saptanmış değildir demek suretiyle kıymetli evrakların uyumsuzluğu yönlendirecek nitelikte deliller olduğunu vurgulamıştır²³⁹.

Çek, özellikle bir bankaya hitaben kayıtsız şartsız bir bedelin ödenmesi için yazılmış, sıkı kanuni şekil şartlarına bağlı, görüldüğünde ödenmesi gereken özel bir havale senedir²⁴⁰.

Çek bir ödeme aracı olduğundan, vergi tahakkuk ettirilmeden önce, söz konusu çekin vergiyi doğuran olayla ilgisi araştırılmalıdır. Danıştay'da pek çok kararında vergi incelemeleri sırasında ele geçirilen çeklerin vergiyi

²³⁷ Hayri Domaniç, **Kıymetli Evrak Hukuku Ve Uygulaması: TTK Şerhi**, Cilt IV, İstanbul, Temel Yayınları, 1990, s. 6.

²³⁸ Kuru, **a.g.e.**, s. 1427.

²³⁹ Danıştay, 3.D, E.1988/1356, K. 1990/2491, T. 28.09.1989, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁴⁰ Eriş Gönen, **Açıklamalı İçtihatlı TTK, Kıymetli Evrak ve Taşıma**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1988, s. 688.

doğuran olayla ilişkileri olması halinde matrah farkları üzerinden vergi tahakkuk ettirilmesi gereğini vurgulamıştır²⁴¹.

18. Diğer Belgeler

Kanuni defter kayıtlarını tevsik eden belgeler arasında, Vergi Usul Kanunu'nu uyarınca düzenlenmesi ve alınması zorunlu belgeler dışında yer alan belgelerde mevcuttur. Bunlar yapılan işleme ilişkin olarak düzenlenen veya olayı temsil eden ve ispatında kullanılabilecek nitelikte belgelerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 242'nci madde gereğince birer tevsik unsuru olarak hüküm ifade eden diğer belgeleri mukavelenameler, mahkeme ilamları, taahhütnameler, vekaletnameler, karar örnekleri, ihbarnameler, vergi makbuzları ve benzerleri olarak sıralamamız mümkündür.

E. Elektronik Defter, Kayıt ve Belgeler

1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, gelişmiş ülkeler başta olmak üzere tüm dünyada ileri teknolojilerin yaygınlaşmasından ötürü elektronik ticaret, yeni bir ticaret şekli olarak ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomilerin başlaması ile elektronik ticaret 21'inci yüzyılın en önemli ekonomik olayı olma potansiyeline sahiptir.

²⁴¹ Danıştay, 11.D, E.1995/3883, K. 1996/765, T. 04.03.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay, 3.D, E.1990/2750, K. 1991/1875, T. 23.05.1991, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

”Elektronik belge” olarak adlandırılan mikrofilm, mikrofiş, elektronik mektup ve diğer elektronik kayıt şeklindeki belgeler gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde pek çok hukuki engellerle karşılaşmaktadır. Kağıda dayalı olmayan belgelerin yasal geçerlilikleri konusunda bütün ülkelerin hukuk sistemlerinde belirsizlikler ve boşluklar bulunmaktadır. İşte bu kağıtsız belgelerin hukuk sistemlerinde geçerlilik kazanması için ülkeler düzeyinde ve

uluslararası kuruluşlarda çeşitli çalışmalar yürütülmektedir²⁴².

Türk vergi mevzuatında kayıtlar 1995 yılına kadar tamamen kağıda dayalı idi. Vergi Usul Kanunu’nun 175’inci maddesine 02.06.1995 tarihinde 4108 sayılı Kanunla eklenen bir fıkra ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilere uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır ve mükelleflerin muhasebe kayıtlarını ve belgelerini bilgisayar ortamında tutabilmeleri hususunda Maliye Bakanlığı’na yetkiler verilmiş ve ticari hayata “elektronik imza*” kavramı girmiştir.

Yine aynı Kanunun mükerrer 257’nci maddesinde 29.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığı’na tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt

²⁴² Fehmi Başeren, ”Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 251, Temmuz 2002, s. 16.

*“Elektronik imza; kimliğini ve mesaj içeriğine onay verildiğini göstermek niyetiyle bir kimse tarafından veya onun namına mesaja eklenen veya mantıki olarak mesaja bağlı olan elektronik bilgidir.” Elektronik İmza Model Kanunu, UNCITRAL,5 Temmuz 2001; “Elektronik imza: Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri.” 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 24 Ocak 2004.

ortamlarında saklanması hususlarında izin verme veya zorunluluk getirme, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirme, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirleme hususlarında yetki verilmiştir. Kanunun bu hükmüne paralel olarak değiştirilen 256'ncı maddesinde ise, elektronik bilgi ve kayıt ortamlarındaki kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz mecburiyeti getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan asıl önemli düzenleme ise 28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı Kanunla mükerrer 242'nci maddede yapılmıştır. Buna göre, anılan maddenin "Elektronik Cihazla veya Tayin Olunacak Usulle Belge Düzenleme" olan başlığı "Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme" şeklinde değiştirilerek aşağıdaki iki numaralı fıkra eklenmiştir. Hükme göre elektronik kayıt; elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak, vergi usul kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik defter ise; şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür²⁴³.

Madde vergi hukukunda kayıt ve belge düzeninin elektronik ortama uygulanması için gerekli altyapıyı teşkil etmektedir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu'ndaki bu düzenleme, BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL)' nun kabul etmiş olduğu gelişmiş ülkelerin hemen hemen hepsi tarafından benimsenen "Elektronik Ticaret Model Kanunu"²⁴⁴ ve BM

²⁴³ Gündesli, a.g.m., s. 35.

Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) 'nun hazırladığı ve 5 Temmuz 2001'de yürürlüğe giren “Elektronik İmza Model Kanunu”²⁴⁵ hükümlerine uygun ve dünyadaki gelişmeleri yakından izleyen çok ileri bir adım olmuştur²⁴⁶.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 175'inci maddesinde Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilere uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının ihtiva etmesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Ayrıca 11.07.2006 Tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğde özetle; elektronik ortamda tutulacak defter ve belge uygulamasına yönelik olarak uygulamadan yararlanabilmeye ilişkin usul ve esaslar ile elektronik defter ve belge sisteminin özellikleri, uyulması zorunlu diğer hususlar, elektronik kayıtları içeren DVD'lerin nitelikleri ve başkanlığa gönderilmesi, elektronik verilerin muhafaza ve ibrazı, elektronik defter ve belge sistemine ilişkin diğer uygulamalar ve izin iptali ve cezai müeyyideler konularında açıklamalarda bulunmaktadır.

Değirmiş olduğumuz düzenlemeler ispat ve delil hükümleri açısından vergi hukukumuzda büyük bir açılım getirmektedir.

²⁴⁴ UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce 1996;
http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/1996Model.html, 12.04.2008.

²⁴⁵ UNCITRAL Model Law on Electronic Signatures 2001;
http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/2001Model_signatures.html, 12.04.2008.

²⁴⁶ Başeren, **a.g.m.**, s. 16.

Tüm bunlara ek olarak, elektronik ticaret ve e-Devlet için son derecede önem arz eden elektronik imza, bazı ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ayrı bir çerçeve kanunla düzenlenmiş ve 24.01.2004 tarihinde 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu kabul edilmiştir. Kanunun kabulü ile elektronik kayıtların ve belgelerin delil olarak kabul edileceği konusunda şüphe kalmamıştır.

F. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevini vergi ödevlerinin yerine getirilmesi esnasında oluşan deliller arasında incelememizin nedeni, muhafaza ve ibraz ödevini yasal düzenlemeler çerçevesinde yerine getiren mükellefin defterlerine hukuki değer atfedilmesinden ve böylece hukuki korumadan faydalanmalarından ileri gelmektedir. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde mevcut durumu ispat etme külfetine katlanmak zorunda kalınmaktadır²⁴⁷.

Muhafaza ve ibraz ödevleri Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar da, almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Beş yıllık sürenin

²⁴⁷“ İbraz edilmeyen defter ve belgeler nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak belirlenmesi olanağının ortadan kaldırılması sebebiyle defter ve belgelerin yanlış olmasının ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı, bu durumda ispat külfetinin yükümlüye düştüğü hk...” Danıştay 9.D., E. 1999/3637, K. 2000/1193, T. 11.04.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

geçmesinden sonra çıkan uyuşmazlıklarda yükümlünün iyi niyetli olduğu kanaatine varılması gerekir²⁴⁸ ve lehine bir karine oluşmaktadır.

Muhafaza edilen defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinde düzenlenmiş ve defter ve belgelerle diğer kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Yükümlüler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburlardır. İbraz zorunluluğunun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve saklanan kimi hususların karışıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını engellemek anlamına geldiği gibi bu durum, defter ve belgelerin ilgilisi lehine kanıt olma niteliğini de kaybettirmektedir²⁴⁹.

G. Karineler

Bilinenden bilinmeyen varlığının çıkarılmasına karine denir. İspat açısından ise karine belli bir olgudan başka bir olgunun çıkarılmasıdır. Karineler fiili karineler ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılır²⁵⁰.

²⁴⁸ Danıştay 9.D., E. 2000/4946, K. 2001/1109,T. 27.03.2001, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁴⁹ Danıştay VDDGK., E. 2001/441, K. 2001/469, T. 07.12.2001, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁵⁰ Seyfullah Edis, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, 6.Basım, Ankara , Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:519, 1997, s. 372- 374.

1. Fiili Karineler

Bir hukuk kuralından bağımsız olarak hakimın hayat tecrübelerinden ve genel insani tutumlardan yola çıkarak belli olmayan olgu hakkında bir sonuç çıkarmasıdır. Burada bir “ihtimal dahilinde olma” durumu söz konusudur. Hakimde uyanan kanaattir ve ispat yükünü etkileyecek güçte değildir. İspat yükü açısından istisna teşkil edemezler²⁵¹.

Fiili karineleri, kanuni karinelere ayıran en belirgin özellik, kanuni karinelerin hukukun uygulanması alanında işlev görmelerine karşılık, fiili karinelerin sadece olayların saptanmasında kullanılmalarıdır. Bu nedenle hakim, gösterilen bir delilin sağlamlık derecesini yani ilgili delilin ispat kuvvetini hayat tecrübelerine göre belirlemektedir²⁵².

2. Kanuni Karineler

Bizzat kanunun belli bir olgudan belli olmayan bir olgunun varlığı sonucuna varmasıdır²⁵³. Hukukumuzda kanuni karinelere fazlasıyla yer verilmiş ve itibar edilmiştir. Fazlaca başvurulmasının temel nedenleri de belli durumlarda istikrar tesisini sağlamak ve uyuşmazlıkları kısa kesmektir. Kanuni karinenin iki türü kesin kanuni ve adi kanuni karinedir. Karineye dayalı iddianın aksini ispat etmek diğer tarafın yükümlülüğündedir.

²⁵¹ Necip Bilge, Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978, s. 505.

²⁵² Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s.174.; Özsunay, **a.g.e.**, s.355.

²⁵³ Aydın Zevkliler, **Medeni Hukuk**, Diyarbakır, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986, s. 154.

a. Kesin Kanuni Karineler

Vergi hukukunda kesin kanuni karineler vergi idaresi lehine sıkça başvurulmuş bir ispat aracıdır²⁵⁴. Ancak vergi kanunlarımızda kabul edilen karinelerin çoğunluğunu adi karineler teşkil etmektedir.

Kesin kanuni karinenin aksinin ispatı mümkün değildir²⁵⁵.

Vergi sistemimizde kesin kanuni karineler emsal kira bedeli esası, hayat standardı esası, asgari zirai vergi olarak sıralanabilir. Ancak saymış olduğumuz kesin kanuni karinelerden hayat standardı esası 4369 sayılı Kanun'la 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, 23.11.2000 tarih ve 2000 ve 2001 yılı gelirlerine uygulanmak üzere geçici olarak yeniden getirilmiştir. Şu an yürürlüğü söz konusu değildir. Asgari zirai vergi ise 4369 sayılı Kanun'la 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle kesin kanuni karineleri incelerken yürürlükte olması dolayısıyla sadece emsal kira bedeli esasına değinilmiştir.

(1). Emsal Kira Bedeli Esası

Gayrimenkul kira gelirlerinde hasılat; normal şartlarda tahsil edilen kira bedelidir. Ancak bazı durumlarda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi uyarınca hasılat olarak gerçekte tahsil edilen kira bedeli yerine emsal kira bedelinin esas alınması gerekmektedir.

²⁵⁴ Saban, **a.g.m.**, s. 6.

²⁵⁵ Kuru, **a.g.e.**, s. 1380.

Söz konusu maddeye göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz kullanımlara bırakılan ve mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Emsal kira bedeli, bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kira gelirlerinde asgari bir sınır belirlenmesidir. Bu uygulama ile vergi matrahının aşınmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Emsal kira bedeli kesin kanuni karinedir, aksi ispat edilemez; ancak Danıştay karinenin aksinin ispatını kabul etmektedir. Danıştay'ın görüşüne göre mükellefler, elde ettikleri kira gelirlerinin emsal kira bedelinden düşük olduğunu ispatladıkları zaman emsal kira bedeli uygulanmayacak, gerçek gelir üzerinden beyanname vereceklerdir²⁵⁶.

Emsal kira bedeli altında gelir elde edildiğine dair ispat yükü mükellefe düşmektedir²⁵⁷.

Danıştay'ın içtihatları ile ortaya koymuş olduğu görüşleri çok yerindedir ve bu yönlü bir gelişme Anayasa'da düzenlenmiş olan vergisel eşitlik ilkesine uygunluğunun sağlanması gereğinden ileri gelmektedir.

²⁵⁶ Danıştay 3. D., E. 1989/4130, K. 1991/443, T. 12.02.1991, Kazancı İctihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁵⁷ Danıştay VDDGK., E. 1989/186, K. 1990/31, T. 06.04.1990, Kazancı İctihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

b. Adi Kanuni Karineler

Adi kanuni karine ise, aksi ispat edilebilen karinedir²⁵⁸ ve aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil ederler.

(1). İlk Görünüş Karinesi

Usulünce düzenlenmiş belgelerin kanunda öngörüldüğü şekilde defterlere işlenmiş olması halinde mükellefin beyanının, defter kayıtları ve belgelerinin doğruluğu konusunda “ilk görünüş karinesi”nden faydalanır²⁵⁹. Bu karineden faydalanan mükellefin gerçeği sakladığını ispat etmek artık vergi idaresine düşmektedir²⁶⁰.

Yükümlünün defter ve belge düzenine uymaması, bu ödevini eksik yerine getirmesi veya hiç getirmemesi durumunda beyanname, defter ve belge düzenine uymanın yarattığı ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Bu durumda ispat külfeti mükellefe aittir²⁶¹.

²⁵⁸ Kuru, **a.g.e.**, s. 1380.

²⁵⁹ Saban, **a.g.m.**, s. 7.

²⁶⁰ “Tüm kamyon satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilaflı bulunan davacı şirketin bu belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ancak VUKda öngörülen biçimde yapılacak karşıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği, bunu kanıtlama külfetinin de iddia eden tarafa ait olduğu hk.” Danıştay 3. D., E.1986/384, K.1986/1749, T. 24.09.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁶¹ Saban, **a.g.m.**, s. 78.

(2). Vergiyi Doğuran Olayın İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara ve Hayatın Olağan Akışına Göre Gelişmiş Olması Karinesi

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin B fıkrasının son bendi uyarınca “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Hükmün tahlilinden anlaşıldığı üzere vergiyi doğuran olayların normal ve mutad olarak ortaya çıkmaması halinin ispat yükünün, vergi mükellefine ait olduğunun kabulü gerekir. Bir başka deyişle “aksini iddia eden tarafa aittir” ibaresi aslında mükellefi işaret etmektedir. Vergiyi doğuran olay normal ve mutad olarak ortaya çıkmadığından vergi yükünün yanlış belirlenmesini engellemek, mükellefin iddiasını ispatına bağlıdır.

Vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara ve hayatın olağan akışına göre gelişmiş olması karinesinin aksinin ispatının mümkün olduğu hali hazırda kanunda belirtilmiştir. Bu karine kanuni adi karinedir.

(3). İşe Başlama Belirtileri

Vergi Usul Kanunu’nun 154’üncü maddesi tüccarlar için bir iş yeri açmayı, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmayı, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamayı işe başlamanın belirtisi saymıştır.

Aynı madde iş yeri açmaktan ne anlaşılması gerektiğini belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek olarak belirtmiş, bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta olmasının iş yerinin açıldığını göstermeyeceğini de çıkabilecek uyuşmazlıklara önlem almak amacıyla eklemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 154'üncü maddesi ise serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtisi olarak muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmayı, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmayı, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmayı, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmayı saymıştır.

Tüm bu haller kanunda sayılmış olmalarından ötürü kanuni, aksinin ispatının mümkün olmasından ötürü adi karinelere.

(4). Örtülü Sermaye- Örtülü Kazanç

Örtülü sermayede, vergi mükellefi olan kurum, aslen özsermayesine dahil edilmesi gereken fonları ortaklardan ya da bunların yakınlarından alınmış kredi gibi gösterip bunlara tahakkuk ettirdikleri faizi matrahın saptanmasında gider olarak indirerek vergi kaçırma eğilimindedir²⁶². Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte

²⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 341.

kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” demek suretiyle örtülü sermayenin tanımını yapmıştır. Ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden alınan kredilerin öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacağından, faiz olarak ödenen fonlar vergiden kaçırılmış kurum kazancı sayılacaktır ve bu tutar matraha eklenecektir.

Örtülü sermaye adi kanuni bir karinedir ve kurumlar her zaman sağladıkları borçların örtülü sermaye olmadığını ispatlayabilirler.

Örtülü kazanç dağıtımı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında ele alınmıştır. Maddeye göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Örtülü kazanç dağıtımının mevcut olabilmesi için gerekli şartlar kanunda sayılmıştır. İdarenin bu şartları tespit etmekle işi biter. Olayda subjektif unsurun bulunmadığını mükellef ortaya koymak zorundadır.

İlgili kurumlar arasındaki ilişkilerin bu kurumların ödeyecekleri vergilerin azaltılmasına dönük olması gerekir. Örtülü kazanç dağıtımının esası budur. Bu husus tariften çıkmaktadır, kanunda böyle bir şart yoktur. Kanunun 13'üncü maddesinde sayılan hallerin bulunması durumunda ve bu durum ortaya konulmuş ise artık örtülü kazanç dağıtımı vardır. İşin vergilerin azaltılmasına müteveccih olmadığının ispatını mükellef yapmak zorundadır²⁶³.

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı kanunen öngörülen peçeleme sözleşmeleridir. Kanuni tasvire uyan sözleşmelerin peçeleme olmadığını ispat yükü, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası da dikkate alındığında, vergi yükümlüsüne düşmektedir²⁶⁴.

III. VERGİ İDARESİNİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER

Türk vergi sistemi ağırlıklı olarak ideal bir yöntem olan beyana dayanılarak tarh edilen vergilerden oluşmaktadır. Vergi matrahı mükellefçe belirlenip bildirilmektedir. Mükellefçe yapılan bildirimin, bir itiraf niteliği

²⁶³ Hasan KURT, “ Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü”, **Vergi Dünyası**, Sayı 107, Temmuz 1990, s. 27.

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 342.

taşımasının yanında, vergi dairesince doğruluğunun denetlenmesi kaçınılmazdır²⁶⁵.

Mükellefçe beyan edilen tutarların idarece denetiminin yapılması esnasında idarenin bir takım yöntemler başvurması gerekmektedir. Salt beyanlara güven üzerine kurulacak bir vergi sistemi çok ideal olmakla beraber çokta ütöpiktir. Bu nedenle, idare denetimlerini gerçekleştirip, ziyana sebebiyet verilen tutarları tamamlama yoluna gidecektir. Matrahın eksik bildirilmesi ya da tümüyle gizlenmesi durumlarında vergi idaresi mükellefin yerine geçerek matrahı saptayacaktır. İdare yasal koşullar çerçevesinde matrah bütünü ya da matrah farkı üzerinden tarhiyata giderken ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarhı yöntemlerine başvuracaktır.

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. (VUK m. 29) Mükellefin beyanı üzerine vergi tarh edilmiş ancak bu beyan denetlenirken ortaya ek bir vergi tarhiyatı gerektirecek bir kanuni ölçü, defter, kayıt veya belge çıkmaktadır.

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. (VUK m.30/1)

²⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 98.

Verginin idarece tarhı; ikmalen veya re'sen vergi tarhının uygulanmadığı hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.(VUK m. m. 30)

Tüm bu hallerde idarenin tarhiyat işlemlerine geçebilmesi için beyan usulü geçerli ise mükellef beyanı haricinde, beyan usulü geçerli değil ise hali hazırda başka kaynaklardan bilgi ve belge toplaması, araştırma, inceleme ve ihtiyaç duyulduğunda arama yapması gerekmektedir.

İdarenin bu yönlü bir çalışma içine girmesi halinde kullanacağı hukuki araçlar vardır. Vergi Usul Kanunu, vergi idaresinin kullanacağı hukuki araçları sınırlı olarak saymıştır²⁶⁶. Bunlar; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır. İdare ancak bu yöntemler ile mükelleflerin vergi kanunlarına ne kadar uygun davranıp davranmadıklarını tespit edebilecektir.

A. Yoklama Fişleri

Mükelleflerin her zaman ve koşulda vergi dairesini doğru bilgilendirmeyeceği düşünüldüğünde, vergi idaresinin bazen gerçekleri kendi çabası ile ortaya çıkarması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde mevcut kanuni ifadeye göre yoklamadan maksat, mükellefleri ve

²⁶⁶ Adnan Tezel, "Türk Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı 56, 1997, s. 14.

mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir²⁶⁷.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesine göre, yoklamaya yetkili memurların sahip olduğu yetkileri düzenlemiştir.

Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır²⁶⁸. (VUK m.131) İmza için öngörülen silsileye uyulmaması halinde tutanağa hukuki değer atfedilemediği gibi ilgili tutanakların yalnızca içinde bulundukları vergilendirme süreci için geçerli bir delil olarak kabulü mümkündür²⁶⁹.

²⁶⁷ Hasan Basri Aktan, "İşletmelerde Mali Denetim", **Vergi Dünyası**, Sayı 149, Ocak 1994, s. 32.

²⁶⁸ "Tutanağın nezdinde yoklama yapılan yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılması koşuluyla bağlayıcı olacağı açıktır. Olayda, dava konusu özel usulsüzlük cezasının dayanağı tutanağın, davacı veya yetkilisi nezdinde değil, davacı şirket adına hareket etme yetkisi bulunmayan kargo şirketinin bir çalışanı tarafından imzalandığı, davacı veya yetkili adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın, 213 sayılı Yasanın 131 inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılanlardan birine imzalatılmadığı görülmektedir. Bu durumda kanunda öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen yoklama fişine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır." Danıştay 3. D., E. 2001/4305, K. 2002/150, T. 23.01.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁶⁹ "Yoklama tutanağının düzenlendiği sırada davacının işyerinde bulunmadığı, tutanağı imzalayan ...'ın ise davacının "kardeşi" sıfatıyla imzasının alındığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar tutanağın arkasında işyerinde çalışan işçiler arasında sözü geçenin adına ve imzasına yer verilmişse de davacı; ...'ın sadece kardeşi olduğunu, işyerinde istihdam edilmediğini, bu nedenle imzasını taşıyan yoklama tutanağının yasaya uygun düzenlenmediğini, tutanakta yapılan tespitlerin bu nedenle kendisini bağlamayacağını, esasen tespitlerin gerçeğe de uygun olmadığı ve tutanağın tamamen bilgisi dışında kaldığını ileri sürmesine karşın, ...'ın davacıya bir hizmet akti ile bağlı olduğu, emir ve talimatı altında çalıştığı saptanmaksızın, nezdinde düzenlenen tutanağın davacıyı bağlayacağı yönünde hüküm kurulması; hukuka uygun düşmemiştir. Kaldı ki, yoklama tutanakları, yasaya uygun düzenlenmek koşuluyla saptanan maddi olayların ve mevzuların tespitine yarayan araçlar olduğundan düzenlendikleri döneme ait vergilendirmeyi etkiler, 1990 yılında düzenlenen yoklama tutanağı, ilgilinin izleyen yıllarda da gerçek usulde vergilendirilmesi gereken hukuki durumda olup olmadığı belirlenmeden, 1996 yılı vergilendirmesine de esas alınamaz." Danıştay 3.D., E. 1999/5066, K. 2000/3854, T. 23.11.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Yoklama fişi tutanak mahiyetindedir. Tutanakların bizzat kendileri ispat niteliğinde olmayıp²⁷⁰, mükellef ve mükellefiyetle ilgili olaylara ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik belgelerdir. Diğer bir anlatımla ispat işlevini tutanaklar değil, bu tutanaklarla tespit edilen belge, bilgi ve kayıtlar yapmaktadır. Tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların delil olarak değer taşıyabilmeleri, tutanakların usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır²⁷¹.

Vergi Usul Kanunu'nda yoklama fişinin nasıl düzenlenmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Ancak kanuni tanıma uygun düzenlenen yoklama fişi uyumsuzluk sürecine geçerli bir delil olarak sokulabilecektir²⁷².

B. İnceleme Tutanakları

Vergi incelemeleri vergi denetiminin en önemli aracıdır. Vergi incelemeleri mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile

²⁷⁰ “Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci 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.” Danıştay 4. D., E. 2000/3921, K. 2001/347, T. 20.02.2001, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁷¹ Candan, “Vergi Yargısında İspat-V”, s. 55.

²⁷² “Olayda, vergi mahkemesince, kesilen cezaya dayanak olan 23.12.1994 günlü yoklama tutanağında sadece imzadan imtina edildiğinin yazıldığı, oysa imtina sebebinin tutanakta açıkça belirtilmesi gerektiği gerekçesiyle ceza kaldırılmış ise de, yukarıda anılan Kanunun 131. maddesinde yükümlülerin imzadan imtina etme gerekçelerinin yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gibi anılan madde hükmünün bu şekilde yorumlanması yasanın açıkça öngörülmemesi bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğurur. Bu durumda vergi mahkemesince, uyumsuzluğun esası hakkında karar verilmeksizin düzenlenen tutanağın geçerli olduğundan bahisle cezanın kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.” Danıştay 11.D., E. 1999/3205, K. 1999/701, T. 17.02.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması olarak tanımlanabilir²⁷³.

Vergi incelemeleri ile; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlemleri, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespite, vergi kanunlarına aykırı olarak, daha az vergi ödemek amacıyla işletmeye ait muamele kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerini tespite, vergi yasalarında, objektifliği ve mükellefler arasında eşitliği sağlamak için vergi matrahının tespiti ile ilgili olarak ortaya konulmuş standartlara uygunluğu tespite ve bu tespitler sonucu hataların düzeltilmesi ve sonuçlarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır²⁷⁴.

İnceleme ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 134-141'inci maddeleri arasında yer almaktadır. Mükellefin beyanlarının ve ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacı ile mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanterleri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır²⁷⁵. Mükellefin sadece defter ve belgeleri incelenmesi ile yetinilmemekte, bunların yanında tanık ifadelerine, istihbarat arşivlerine, maddi kontrollere, ekonomik değerlerin fiili envanterlerine ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de gidilebilmektedir²⁷⁶.

²⁷³ Namık Kemal Uyanık, “ Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 240, Ağustos 2001, s. 43.

²⁷⁴ Uyanık, **a.g.m.**, s. 43.

²⁷⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100.

²⁷⁶ Kırbaş, **a.g.e.**, s. 167.

Vergi incelemesinin yalnız vergi dairesi lehine yapılan bir araştırma faaliyeti olmaması gerekir. Aynı zamanda mükellef lehine olan hususlarda inceleme sırasında araştırılmalı ve tespit edilmelidir²⁷⁷.

Vergi inceleme yetkisine haiz olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde, vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için uyulacak esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde sayılmıştır. Maddeye göre incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati 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. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıldığına verilir.

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 geçirilir²⁷⁸. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar nezdinde inceleme yapıldığına rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her

²⁷⁷ “Vergi incelemesi sırasında, mükellefin lehine ve aleyhine olan durumlar göz önüne alınarak matrah farkı bulunması gerekir.” Danıştay 4.D., E. 1982/366, K. 1982/203, T. 23.02.1982, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁷⁸ “Yeterli bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olaylarla hesap durumlarının ve bu arada ilgililerin tutanağa geçirilen itiraz veya mülahazalarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilecek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve saptanan hususların isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir.” Danıştay 11.D., E. 1999/3441, K. 1999/4332, T. 18.11.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. (VUK m.141)

İnceleme elemanları, vergi incelemesi sonunda delilli ve gerekçeli inceleme raporları hazırlarlar. Hazırlanan bu inceleme raporları, vergi inceleme elemanları tarafından vergi idaresine gönderilir. Vergi idaresi de bu raporlara göre vergi tarh ve ceza işlemlerini yapar. Delilli ve gerekçeli olmayan ve inceleme elemanlarının kişisel beyanları niteliğinde olan inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarh işlemleri, yargı yerlerince kaldırılmaktadır²⁷⁹.

Ticari hayatta vergi ödevinin doğumuna sebebiyet veren iki taraf vardır. İnceleme ile ulaşılan bilgilerin doğru olup olmadığının tespitinde her iki tarafın defter, kayıt ve belgelerinde aynı doğrultuda olması ve birbirini doğrulaması gerekmektedir. İki tarafın belgelerinin birbirleriyle uyum içerisinde olması karine olarak işlemlerin doğru olduğunu gösterir. Fakat, bunun ayrıca ticari teamüle, borsa rayiçlerine, piyasa birim fiyatlarına da uygun olması aranır. Bu noktada dikkat çekici bir fark bulunması halinde, inceleme elemanı faturayı değil, bu ölçüleri baz alabilir. Taraflardan birinin ticari faaliyette bulunmaması yani tacir olmaması halinde ise, bilgisine başvurulmuş kişinin tutanak veya yazılı belgeler üzerinden sorulan sorulara verdiği cevapların tacirin kayıt ve defterleri ile uygunluğuna bakılır²⁸⁰.

Ticari teamüle, borsa rayiçlerine, piyasa birim fiyatlarına, borç ve alacağı gösteren kayıt, cari hesap, banka hesabı, havaleler, kasa giriş çıkışları, borç senetleri, mahsuplar, çekler gibi ödeme çeşitlerine bakarak matrah farkı yaratmak inceleme elemanının insiyatifindedir. Şayet, çıkarılan

²⁷⁹ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 193.

²⁸⁰ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 195.

matrah farkı yanlış delillere dayandırılırsa, bu durumda mükellef de tarhiyatın yanlış olduğunu aynı şekilde ispat etmelidir²⁸¹.

İnceleme elemanınca tutanakla tespit edilen hususların aksinin ispatı mümkün olup mükellefler bu hususu her zaman için defter ve belgelerine dayanarak ispat edebilirler²⁸².

C. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü bölümünde "Bilgi Toplama" başlığı altında; bilgi isteme ve bilgi verme ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Bilgi toplamanın vergi incelemesi ile aynı kısımda düzenlenmesi ve maddelerin içeriği, vergi incelemesine yardımcı bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır²⁸³.

Hakkında ihtiyaç duyulduğunda bilgi toplanabileceğini bilen mükellef, beyanda bulunurken baskı altında hissederek, daha doğru beyanda bulunmaya kendini mecbur hissedebilmektedir. Bu açıdan, bilgi toplama vergi güvenliği açısından önleyici bir etkiye sahiptir²⁸⁴.

²⁸¹ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 197.

²⁸² Danıştay 4.D., E. 1999/860, K. 1999/4243, T. 23.11.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁸³ Şeker, **a.g.e.**, s. 379.

²⁸⁴ Metin Duran, "Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 78, Mart 1995, s. 112.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine göre kamu idareleri ve kamu müesseselerinin ayrı ayrı belirtilmesinden maksat bilgi verme mecburiyetinde olanların yelpazesini biraz daha genişletebilmektir.

Bilgi vermeye mecbur olan ve çok geniş bir tanımın kapsamında değerlendirilen bir diğer grup ise mükellefle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Mükellefle ilişkide bulunanlar kapsamında alım satıma taraf olanlar, gerçekleşmesi halinde vergisel sonuçlar doğurabilecek ön görüşmeler, taşıma, depolama, borç verme, mevduat kabulü gibi işlemlerin hepsi değerlendirilir²⁸⁵.

Bilgi isteme usulü de Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Bilgiler yazılı veya sözlü istenebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit edilir ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Vergi Usul Kanunu'nda bilgi istenmesi karşısında öngörülen mükellefiyetlerin yerine getirilmemesi bilgi vermekten çekinme suçunu oluşturmaktadır²⁸⁶.

Sözlü ifadelerin delil olarak geçerli olabilmesi için tutanağa geçirilmesi gerekir. Aynı zamanda ifade ile tutanaktaki bilgilerin aynı olması şarttır. Ayrıca, ifadesi aynen tutanağa geçirilen kişi bu ifade tutanağını imzalamalıdır. Bu bilgi verme zorunluluğunun bir sonucudur. Eğer kişi, tutanağı sebepsiz yere imzalamaktan kaçınırsa, para ve hapis cezası ile cezalandırılır. Çünkü,

²⁸⁵ Süleyman Göç, "Bilgi Verme ve Bilgi Vermemenin Müeyyidesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 1986/4, s. 14.

²⁸⁶ Ünal, **a.g.m.**, s. 18.

bilgi verme zorunlu bir kamu görevi olarak kabul edilmiş ve bu görevin yerine getirilmemesi özel usulsüzlük cezası ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi ile yaptırıma bağlanmıştır²⁸⁷.

Bilgi toplama müessesesinin sağlıklı işleyişi ve amaçlarına ulaşabilmesi, bu konuda sahip olunacak istekliliğe, çağdaş ve teknik imkanların üst düzeyde kullanımına bağlıdır²⁸⁸.

D. İstihbarat Arşivleri

1951 yılında istihbarat arşivlerinin kuruluş ve faaliyet şekillerini düzenlemek üzere Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği çıkarılmıştır. İlgili yönetmelik 05/10/2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 28/08/2006 tarih ve 2006/10933 sayılı yönetmelik gereğince yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi istihbarat arşivlerinin oluşturulmasının temel amaçları; toplanan bilgilerle özellikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin daha kolay saptanması ve izlenmesi ve vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlanması, ve böylece denetim elemanlarının veri toplama süresi kısaltılıp incelemelerin süratle tamamlanmasının gerçekleştirilmesi suretiyle denetimlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasıdır²⁸⁹.

²⁸⁷ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 202.

²⁸⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s. 47.

²⁸⁹ Kırbaş, **a.g.e.**, s. 171.

Ölüm halleri ve intikaller hariç, Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149'uncu maddelerinde yazılı kaynaklardan elde edilen bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden faydalanma koşulları Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. (VUK. m.152) Yürürlükten kaldırılan yönetmelikte arşivden yalnızca vergi idaresi mensuplarına faydalanma imkanı tanınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149'uncu maddelerinde bilgi vermeye mecbur olanlar düzenlenmiş olduğundan, ilgili yerlerden mükellef hakkında bilgi toplanmaktadır. Bir nevi mükellef aleyhine delil toplanmaktadır. Böylelikle Devlet sadece kendi ihtiyaç duyduğunda faydalanacağı bir arşiv oluşturmuş olmaktadır. Mükellefin bile, kendisi ile ilgili olan arşivlere erişememesi hali çok çelişkilidir. Burada mutlak bir aleniyetin varlığının olması sakıncalar taşıyacaktır ancak en azından herkesin kendi bilgilerini içeren kayıtları görmeye ve incelemeye hakkı olduğunun kabulü gerekir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünde bilgisayar kullanımının yaygınlık kazanması ile birlikte bilgisayar teknolojisi kullanmak suretiyle kontrol sistemine derinlik kazandırılmıştır. Vergi denetimine etkinlik kazandırılması amacıyla 1989 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde vergi istihbarat merkezi, diğer bir deyişle vergi bilgi bankası oluşturulmuştur²⁹⁰. Mükellef bazında bilgi toplamaktadır. Toplanan bilgilerin değerlendirilmesi sonucu, aynı grup veya sektörde çalışanlardan, incelenecek olanlar seçilebilmektedir. Böylece bu merkezin, "denetimde eşitlik" ilkesinin gerçekleşmesini sağlamaya çalışılmaktadır.

Danıştay bir kararında "Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği" uyarınca, vergi ile ilgili faaliyet, muamele ve mükelleflerin servet ve hesap durumları ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının tayin, tespit ve kontrolüne imkan sağlamak amacıyla kurulan istihbarat arşivindeki

²⁹⁰ Sami Kazıcı, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 146, Ekim 1993, s. 18.

gizli bilgi ve belgelerin tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ispatına yeterli olmadıklarını hüküm altına almıştır²⁹¹. Arşivlerden alınan bilgiler başka delillerle desteklenmelidir. İstihbarat arşivinden alınan bilgilerin mükellef tarafından doğrulanması halinde tek başına delil değeri olacaktır.

E. Arama Tutanakları

Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya “arama” denir²⁹².

Vergi incelemesinin kanunda öngörülen amacına ulaşmanın en önemli vasıtası, doğru ve hızlı bilgi ve belge temin edebilmektir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak, bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak “arama” vergi incelemesinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracı olduğundan, Vergi Usul

²⁹¹ Danıştay 3.D., E. 1986/836, K. 1987/340, T. 04.02.1987, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

²⁹² Hakkı Koçak, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası**, Sayı 213, Mayıs 1999, s. 32.

Kanunu'nun 142-147'nci maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci madde metnine göre; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için ya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi üzerine sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Ceza yargılamasında delil toplama araçlarından biri olan arama, vergi yargılaması hukukunda da kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 147'nci maddesi Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun uygulanacağını belirterek Ceza Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapmıştır. Buradan hareketle aramanın hangi zamanda yapılacağı, arama sırasında kimlerin hazır bulunacağı gibi hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu'na başvurmak gerekmektedir²⁹³.

²⁹³ Kırbaş, **a.g.e.**, s. 169.

Arama, kişi hürriyetini ve mesken masuniyetini zedeleyen, ticari faaliyetleri olumsuz etkileyen bir eylem olduğu için aramada emniyet birimlerinin de bulunması gerekir²⁹⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde arama yapılabilmesi için iki koşul öngörölmüştür. Öncelikle herhangi bir ihbarın varlığı şart olmamakla beraber, ihbar olsa dahi inceleme elemanlarının bu yönlü bir gereklilik görmeleri ve bu taleplerinin gerekliliğine yetkili sulh hakimini inandırmaları gerekmektedir. Sulh hakiminin olumlu kararı bu noktada arama yapılabilmesinin ikinci koşulunu oluşturmaktadır. Koşulların var olmaması hali arama tutanaklarının geçersiz kabulünü gerektirecektir.

Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görölen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir.

Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görölen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin ve kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de konulması şarttır. Bilahare, mükellefin huzurıyla kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

²⁹⁴ Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995, s. 214.

Bu işler mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür konulmasından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle; mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memur ile birlikte tamamlanır.

Arama tutanakları, tutanaklarda yer alan hususlar hakkında delil teşkil ederler. Ancak vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilenler, arama tutanaklarından çok, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalardır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, mükellefin yaptığı özel sözleşmelerin kendi lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçirilen böyle metinler, karşılıklı denetimler bakımından yarar sağlayacakları gibi, mükellef aleyhine delil de olabilmektedirler. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri bakımından, delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptirler. Bu nedenle, arama tutanaklarını dolaylı delil olarak nitelendirmek mümkündür²⁹⁵.

E. Takdir Komisyonu Kararları

Türk vergi sistemi ağırlıklı olarak ideal bir yöntem olan beyana dayanılarak tarh edilen vergilerden oluşmaktadır. Vergi matrahı mükellefçe belirlenip bildirilmektedir. Mükellefçe yapılan bildirimin, bir itiraf niteliği taşımasının yanında, vergi dairesince doğruluğunun denetlenmesi kaçınılmazdır²⁹⁶. Mükellef, beyanına dayanak teşkil eden defter, kayıt ve belgeleri kanuni usul ve şekli şartlarına uygun olarak tutmak ve gerektiğinde

²⁹⁵ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 200.

²⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 98.

ibraz etmek zorundadır. Mükellef defter ve kayıtlarını ibraz etmekten kaçınırsa idare matrahı re'sen takdir etmek durumunda kalır.

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. (VUK m.30/1)

Re'sen vergi tarhı belli bir matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacağı için, bu matrah veya matrah kısmının vergi dairesince bilinmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'na göre bunu tespit etmeye takdir komisyonları veya inceleme elemanları yetkilidir.

Takdir komisyonlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ya da saptama olup, vergi tarhı işleminin ön hazırlayıcısıdır.

Takdir komisyonları Vergi Usul Kanunu'nun 72-76'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Takdir komisyonu üyelerinin reddi ile ilgili bir düzenleme mevcut değildir.

Takdir komisyonları kendiliklerinden harekete geçip karar alamazlar. Karar alabilmeleri için bir talebin varlığı gerekir. Talep daha çok vergi

dairelerinden gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde olabildiği gibi, talebin mükelleften de gelmesi mümkündür.

Takdir komisyonları yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir ederler. Takdir komisyonları bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını inceleme yetkisine sahip değillerdir. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur. (VUK m.74)

Takdir komisyonunun geniş bir inceleme yetkisi vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 75'inci maddesi ile sınırlı konularda takdir komisyonlarına gerek duydukları hallerde bilirkişiye başvurma yetkisi verilmiştir. Ayrıca kısmi matrah takdirlerinde takdir komisyonunca takdir olunan matrah mükellefin evvelce beyan ettiği matrahtan düşük olamaz.

Takdir komisyonlarınca verilen takdir kararlarında ne gibi bilgilerin bulunması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde sayılmıştır.

Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarını değiştirme yetkisi yoktur. Ancak, bu kararlara karşı dava açabilirler. Vergi dairesince bağlayıcı olan komisyon kararları, vergi hakimisi açısından bir takdiri delil niteliğindedir.

Takdir komisyonu kararlarının niteliğine gelince; bu kararlar idarenin iç işlemi niteliğinde değillerdir çünkü komisyona mükellef temsilcileri de katılmaktadır. Ayrıca komisyon mahkeme niteliği taşımadığından, kararları organik bakımdan yargısal işlem de değildir. İşlevsel bakımdan da kesin hüküm unsurları taşımamaktadır. Takdir komisyonu kararlarına karşı doğrudan uyuşmazlık çıkarılamaz. Komisyonca saptanan matraha göre vergi

dairesince tarh edilen vergi uyuşmazlık konusu yapılabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem vergi tarh edilmesidir ve bu işleme karşı dava açan mükellef, komisyonca saptanan matrahın yanlışlığını ispat yükü altındadır²⁹⁷.

III. VERGİ YARGILAMASI ESNASINDA OLUŞAN DELİLLER

A. Bilirkişi Raporu

Hakimin önüne gelen uyuşmazlıkların çeşitliliği düşünüldüğünde her konuda yeterli teknik bilgi ve uzmanlığa sahip olamaması doğaldır. Karar vermek zorunda olduğu konularla ilgili kendi bilgi ve deneyiminin yeterli olmadığı sonucuna varırsa, bu bilgi eksikliğini tamamlamak için yardımcı uzmanlara başvurur²⁹⁸. Yargılama aşamasında bu yönlü gelişen ihtiyaçları karşılamak amacıyla bilirkişilik kurumu oluşturulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında “Bilirkişinin, dava konusu uyuşmazlığın çözümünde, hakimin yardımcısı olduğu, tüm hukukçuların ortak görüşüdür. Bu nedenle de, hakimde olması gereken kimi niteliklere, bilirkişinin de sahip olması aranır. Bilirkişi, tıpkı hakim gibi, tarafsız olmak zorundadır. Bu yüzden ki, tarafsızlığından kuşku

²⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 102- 103.

²⁹⁸ Ramazan Arslan, “Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay’ın Etkisi”, **Yargıtay Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1- 4 (Özel Sayı), Ocak-Ekim 1989, s. 156.

duyulması halinde, hakimler gibi, bilirkişilerin de reddi olanaklıdır.” denmiştir²⁹⁹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda hakime, bilirkişiye başvurma imkanı 31’inci madde ile verilmiş ve uygulanması konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıf yapılmıştır. Bilirkişilik kurumu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 275-286’ncı maddelerinde “Ehlivukuf” başlığı altında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 275’inci maddesinin metninden anlaşılacağı üzere hakim, çözümü özel ve teknik bilgi gerektiren hususlarda bilirkişinin yardımına başvurur³⁰⁰. Bilirkişiye duyulan ihtiyacın takdir yetkisi hakime aittir. Davada hukuki sorunları inceleyip çözümlemek görevi hakime aittir.(HUMK m. 76) Hukuk bilimi, hayatın olağan akışı ve

²⁹⁹ Danıştay VDDGK , E. 2004/107, K. 2004/175, T. 3.12.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁰⁰ “Çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerden bazıları şunlardır: Belgeler üzerindeki imzanın ve yazının kime ait olduğu hk.” Danıştay 7.D. E.1970/46, K.1971/3158, T. 2.10.1971, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay. 3.D. E.1986/241, K. 1986/1402, T. 27.5.1986; Danıştay 9.D., E.1985/1696, K. 1986/2340, T. 26.6.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “Pamuk iplikleri üzerinde yapılan bobinaj ameliyesinin hangi safhada yapıldığı hk.” Danıştay 7.D. E.1982/280, K.1982/3560, T.17.12.1982, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “Anonim şirkete aynî sermaye olarak konulması amacıyla şahsî işletmeden çekilen otel binası ve demirbaşların değerinin tespiti hk.” Danıştay 4.D., E.1986/4379, K. 1986/4138, T. 23.12.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “İmal işlerine ilişkin uyumsuzluğun çözümü, girdiler, çalışma durumu, süresi makinaların özellikleri, imal edilen kumaş türleri ve imalata etkisi olan tüm unsurların değerlendirilmesi hk.” Danıştay 4.D., E.1986/1546, K. 1987/1382, T. 15.04.1987, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “Arsa karşılığında alınan dairelerin satışından doğan gerçek kazancın defter ve belgelere göre saptanmasının mümkün olmaması halinde teknik bilirkişi incelemesine göre tespit edilen maliyet ve satış bedeli arasındaki farkın matrah olacağı hk.” Danıştay 4.D., E.1977/2699, K.1978/120, T. 18.1.1978, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “Apartman inşasından ve daire satışından doğan kazancın, gayrimenkulün metrekaresi maliyetinin bilirkişi tarafından tespiti ve bu maliyete muayyen bir kar yüzdesi uygulanması suretiyle tespiti gerektiği hk.” Danıştay 4.D., E.1978/66, K.1978/1855, T. 05.06.1978, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “... deri üretimi faaliyetinin krom sepilme aşamasında kimyasal maddelerin ne şekilde ve hangi oranlarda kullanıldığının belirlenmesi ile bu oranlardan hangilerinin yükümlünün üretim tekniği faaliyetine uygun olduğunun değerlendirilmesi özel ve teknik bilgiyi gerektirdiğinden, bu değerlendirmenin konunun uzmanı olan bilirkişilerce yapılması gerekmektedir.” Danıştay VDDGK, E.1993/102, K.1994/177, T.01.04.1994, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

genel hayat tecrübesiyle bilinebilecekler dışında kalan her hususta hakim bilirkişiye başvurabileceği düşünülebilir.

Bilirkişiye başvurulması gereğine hakim re'sen karar verebileceği gibi, taraflarda bu talepte bulunabilirler. Tarafların talebini değerlendirip, bu konuda nihai kararı verecek olan yine hakimdir. Mahkeme bilirkişi tayinini ara kararla vermektedir³⁰¹.

Kanuna göre, mahkeme bu konuda tam bir serbestiye sahipse de, idari yargılama usulündeki re'sen araştırma ilkesinin de ışığında, fiili olarak bilirkişi incelemesine gidilmesi zorunluluk olarak ortaya çıkabilir. Bu konuda gerekli araştırmanın bilirkişi marifetiyle yaptırılmamış olması veya tarafların taleplerinin yerine getirilmemesi kararın bozulması nedeni olabilmektedir³⁰².

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulabilmesi için, özellikle idarenin vergi inceleme raporlarını esas alarak yaptığı tarhiyatlara karşı açılan davalarda vergi mahkemeleri, bilirkişiye başvurmak suretiyle çözüm aramaktadırlar³⁰³.

Bilirkişilerin olayın taraflarına eşit mesafede olması gerekmektedir³⁰⁴. Tarafsızlığı hususunda şüphesi olan tarafa Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 277'nci maddesi bilirkişiyi reddedebilme imkanı getirmiştir.

³⁰¹ "Bilirkişinin reddi isteği hakim tarafından hadise şeklinde incelenerek karara bağlanır. Bu bir ara kararı şeklinde verildiğinden kabili temyiz değildir. Ancak esas hükümle birlikte temyiz olunur." YİBGK, E.1958/22, K. 1958/11, T. 18.06.1958, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁰² Özbacı, **a.g.e.**, s. 455.

³⁰³ "Vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerin aksi bilirkişi raporu ile kanıtlanabilir." Danıştay 3.D., E.1995/3531, K.1996/330, T. 23.1.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Görevlendirildikten sonra bilirkişiye, bilirkişi raporu hazırlandıktan sonra da rapora itiraz edilebilmektedir.

Bilirkişi tarafından hazırlanan rapor mahkeme açısından bağlayıcı değildir. (HUMK m.286) Bilirkişi raporları, bir delil değil, delillerin değerlendirilme biçimidir. Bilirkişi, raporunu mevcut deliller üzerinden hareket ederek ve delillerin ortaya koyduğu somut durumu netleştirerek hazırlamaktadır³⁰⁵. Bağlayıcı olmamasının asıl nedeni ispata yardımcı olmasındadır. Tanık beyanı gibi bilirkişi raporu da takdiri delillerdendir. Nitekim, kanun hakimin delilleri serbestçe takdir edeceğini ve bilirkişi raporunun hakimi bağlamayacağını öngörmüş ve bunu "ehlivukufun rey ve mütalaası hakimi takyid etmez" demek suretiyle açıkça ifade etmiştir. (HUMK. m. 286) Bu nedenle, hakim bu raporları serbestçe takdir edecek ve gerekirse bunlardan ayrılmak suretiyle dahi karar verebilecektir. Ancak bu takdir hakkının, tanık beyanını değerlendirmede olduğu gibi mutlak ve sınırsız olmadığını kabul etmek gerekir. Çünkü, hakim kendi bilgisi yeterli olmadığı için bilirkişiye başvurmaktadır³⁰⁶.

Hakim, ister bilirkişinin ilk raporunu yeterli görsün, ister ek raporla verilen bilgileri yeterli kabul etsin, ister yeni bir bilirkişi raporu almış olsun, kararını verirken mutlaka bilirkişi raporunu tartışmalı ve değerlendirmelidir. Uyuşmazlığı kesin olarak çözmeye yetkisi hakime ait olduğundan³⁰⁷ bilirkişi

³⁰⁴ "Vergi uyuşmazlıklarında, taraf olan vergi dairesi personelinden bilirkişi tayin edilemez." Danıştay 9.D., E.1971/1416, K.1972/959, T. 09.05.1972, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁰⁵ Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, s. 113.

³⁰⁶ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Dünyası**, Sayı 193, Eylül 1997, s. 28.

³⁰⁷ "...Bilirkişilik müessesesi, hakime, önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacı ile ortaya çıkmıştır. Yoksa, bilirkişi raporunun sonucu, davayı sona erdirecek nitelikte bir karar değildir. Uyuşmazlığı çözen kararı verme görev ve yetkisi sadece hakime aittir.." Danıştay 7.D., E.1985/1443, K.1985/2487, T. 11.11.1985, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7.D., E.1987/3900, K.1991/2675, T. 24.10.1991, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7.D., E.1984/61, K.1984/1778, T. 20.11.1984, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

görüşünün aksine karar da verebilmelidir. Ancak; uygulamada genellikle bilirkişi görüşünün tartışılmadan aynen hükme alındığı görülmektedir. Dolayısıyla bu durumda, bilirkişi, hakimın yardımcısı olmanın ötesinde hakimın yerini alan bir unsur haline gelmektedir³⁰⁸.

B. Keşif Tutanakları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363'üncü maddesine yaptığı atıf ile keşif idari yargılama usulünde ve vergi yargılaması usulünde uygulama alanı bulmuştur.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363-366'ncı maddeleri arasında keşif ile ilgili hükümler yer almaktadır. 363'üncü maddeye göre hakimın sadece gayrimenkulleri yerinde görüp incelemesi keşiftir. 367'nci maddeye göre ise; hakimın gayrimenkulleri dışındaki çekişmeli şeyler hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine, özel hüküm sebepleri denilmektedir. Keşif tanımına bu noktada özel hüküm sebeplerinin dahil edilmesi yanlış olmayacaktır. Nitekim, vergi mahkemelerinde mevcut uyuşmazlıklarda yapılacak olan keşiflerin özel hüküm sebepleri kapsamında olacağı doğrudur. Örnek olarak; değerini kaybeden ticari malın, yangın, su basması, tabi afetler sonucu doğan zararın tespiti gibi konularda yapılacak keşifler bu tür bir keşif olacaktır³⁰⁹. Ancak Danıştay'ın görüşü aynı yönlü değildir. Atfın sadece 363'üncü maddeye isabet ettiğinden bahisle özel

³⁰⁸ İsmail ÖĞÜN “Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik Müessesesi Ve Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 229, Eylül 2000, s. 38.

³⁰⁹ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 180.

hüküm sebeplerinin vergi yargısında uygulama alanı olmadığı kanaatindedir³¹⁰.

Vergi uyuşmazlıkları açısından uygulanabilirliği kısıtlı olduğundan keşif çok etkin olarak başvurulmuş bir yöntem olamamıştır. Keşfe gerek olduğu kanaatine varan hakim, kendiliğinden keşif kararı verebileceği gibi, taraflarda keşif talebinde bulunabilmektedirler. Taraflardan gelen keşif talebini hakim yerine getirmesi gerekmektedir³¹¹.

Keşfin sonuçları yazılı bir tutanağa bağlanır. Zaten kanunen zabıt katibinin keşifte hazır bulunma zorunluluğu vardır. Zabıt katibi marifetiyle hazırlanan tutanak keşifte yapılan işlemleri içerir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 240'ıncı maddesine göre keşif tutanakları ve keşif esnasında elde edilip dosyaya eklenen plan, resim ve fotoğraflar takdiri bir delildir. Keşif sonucunda hakim elde edilen bilgileri serbestçe değerlendirir ve takdir eder.

C. Kesin Hüküm

Kesin hüküm, mahkemenin uyuşmazlık hakkında karar vermesinden sonra, o işten el çekmesi, tüm kanuni yolların tükenmesinden ardından aynı

³¹⁰Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T.25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³¹¹Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2004, s. 719.

uyuşmazlığın tekrar yargı önüne taşınamaması ve bunun sonucu olarak o mesele ile ilgili değişik karar verilememesidir³¹².

Kesin hükmün amacı, taraflar arasındaki uyuşmazlığın kesin bir şekilde çözüme kavuşturulmasıdır. Bunda hem kişilerin hem de devletin menfaati vardır. Hukuk düzeninin sağlanması ve hukuki bir birlik yaratılması için kesin hükümler gereklidir.

Kişiler yargı önüne taşımak istedikleri uyuşmazlıkla ilgili olarak yargının tutumunu araştırıp, haksız çıkabileceklerini düşünerek hem yargılama giderlerinden tasarruf etmekte hem de gereksiz iş yükü yaratmamaktadırlar. Haklı olduklarını düşündürecek benzer örnek kararları da kendi lehlerine delil olarak kullanabilmektedirler.

Adli yargı makamlarınca maddi olayların tespitine ilişkin olarak verilen kararlar, aksi ispat edilmedikçe idari yargı ve vergi yargısı açısından da hukuksal geçerlilik arz ederler. Yani adli yargı kararları, vergilendirme alanında, tespit edilen maddi olaylar bakımından ilk görünüş karinesi olarak değerlendirilir³¹³.

Kesin hüküm, şekli ya da maddi anlamda kesinlik ifade edebilir.

Şekli anlamda kesin hüküm, yargı organı tarafından verilen kararın taraflarca olağan kanun yollarına yani temyize veya karar düzeltme yollarına başvurmamaları sonucunda oluşur³¹⁴.

³¹² Zühal Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, 1.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996, s. 147.

³¹³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 62.

³¹⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996, s. 463.

Maddi anlamda kesin hüküm ise; tarafların karar sonucunda çözümlenmiş uyuşmazlık durumuyla bağlı olmaları, bir daha aynı konu hakkında yeni bir inceleme talebinde bulunmamalarını ifade eder³¹⁵.

Mahkeme kararına göre fert tarafından herkese karşı ileri sürülebilen durumun ortaya çıkması halinde mutlak anlamda kesin hüküm, mahkeme kararının sadece taraflar arasında ileri sürülebilecek bir durum ihtiva etmesi halinde ise nisbi kesin hükmün varlığından söz edilir³¹⁶.

Uyuşmazlığın çözümlenmesi yolunda verilen yargı kararının benzer olaylarda uygulanması, aynı sonuca bağlanması gerekir. Ancak kesin hükümler, yasalar gibi mutlak bir güce sahip olmadığından, verilen yargı kararlarının diğer kişiler aleyhine olarak işleme durumu söz konusu olduğunda, kişinin savunma hakkı ilkesine aykırı düştüğü için uygulamadan kaçınılabilmektedir³¹⁷.

Kesinleşmiş mahkeme kararları kesin delildir. Kesin hükmün aksinin ispat edilebilmesi mümkün değildir.

³¹⁵ Semih Tekin Telli, **İdari Yargıda Kesin Hüküm**, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III, İkinci Baskı, Ankara, Danıştay Yayınları, s. 103.

³¹⁶ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, 3. Baskı, İstanbul, Hak Kitabevi Yayınları, 1966, s. 346.

³¹⁷ Onar, **a.g.e.**, s. 347.

IV. HEM VERGİ İDARESİNİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ ESNASINDA HEM DE VERGİ YARGILAMASI ESANSINDA OLUŞAN DELİLLER

Vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşan deliller ile vergi yargılaması esnasında oluşan deliller farklı başlıklar altında incelenmiştir. Ancak özellik arz eden ikrar ve tanık beyanlarına hem vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında hem de vergi yargılaması esnasında rastlanabilmektedir.

A. İkrar

İkrar, bir tarafın, diğer tarafça ileri sürülen vakıa veya vakıaların doğru olduğunu kabul etmesidir³¹⁸.

Bir maddi olayın veya hukuki durumun, aleyhine sonuç doğuran tarafından doğrulanması olarak tanımlanabilen ikrar, vergi usul hukukun da maddi delil olarak kabul edilmektedir³¹⁹.

Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında kişinin, tehdit ve baskı altında ya da aldatma ile yapıldığı iddia olmayan söz konusu açıklamaları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar maddi delil niteliğinde olduğu vurgulanmıştır³²⁰.

³¹⁸ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 351.

³¹⁹ M. Necmeddin Berkin, **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1981, s. 818.

³²⁰ Danıştay 7.D., E.2000/8519, K.2004/464, T. 25.02.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uyarınca ikrar yapıldığı yere göre mahkeme içi ikrar ve mahkeme dışı ikrar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Mahkeme içi ikrar yani yargılamanın yürütüldüğü mahkeme önünde yapılan ikrar kesin delildir. Mahkeme dışı yapılan ikrar takdiri delillerdendir ve hakim ancak bu ikrarı destekleyen delillerin mevcudiyeti halinde hükme esas alabilir³²¹.

Vergi yargılamasına hakim olan takdiri delil sistemine göre, mahkeme içi veya dışı ayrımına tabi olmaksızın vergi yargılamasında ikrar takdiri delildir. Ancak mükellefin kendi aleyhine ileri sürülen bir iddiayı kabulü hali kesin delil gibi sonuç doğurmaktadır. Kimse normal şartlarda kendi aleyhine olan bir durumu kabul etmek istemeyecektir. Ama kişisel nedenlerle, basiretli davranışlarla veya istemeyerek yapılan hatalar sonucu yargı önüne taşınmış uyuşmazlıklarda şahısların dürüst davranma olasılıkları da vardır. Bu gibi durumlarda gerçekleşen ikrar, kesin delilin sonuçlarını doğurur. Danıştay kararında mükelleflerin zirai ürün alımları olmadan mahiyeti itibariyle yanıltıcı fatura kullandıkları yolunda serbest iradeleri ile verdikleri ifadeler kanıt değerinde kabul edilmiş, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için ayrıca bir incelemeye gerek olmadığı vurgulanmıştır³²².

İkrar değişik yerlerde yapılabilmektedir. Örnek olarak, vergi incelemeleri esnasında inceleme elemanına karşı yapılmış olabileceği gibi, mahkeme önünde veya resmi bir kuruluş önünde de yapılmış olabilir³²³.

Vergi yargılamasında ikrarın mahkeme önünde yapılması hususunu biraz irdelemek gerekmektedir. Yazılı bir dilekçenin mahkemeye sunulması

³²¹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 352.

³²² Danıştay 9. D., E. 1992/2671, K. 1992/3428, T. 23.12.1992, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³²³ Candan, “Vergi Yargısında İspat- III”, s. 53.

suretiyle ikrarın yapılmasında herhangi bir engel yoktur. Mahkeme önünde sözlü ikrar yapılması haline gelince, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyar lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır. Mahkeme önünde sözlü ikrar yapmak isteyen tarafın öncelikle duruşma yapılmasını talep etmesi gerekecektir.

B. Tanık Beyanı

Tanık bilgisine başvurulun, olayın tarafı olmayan fakat olay hakkında uyuşmazlığı aydınlatacak kadar bilgisi olan kişidir. O halde, taraflar kendi işlerinde tanık olamazlar. Ancak, vekilin ya da kanuni temsilcinin tanık olması mümkündür³²⁴.

Tanık, delilin kaynağıdır. Delil kaynağı, sözlü beyan veya yazılı belgenin kaynağını ifade eder. Uyuşmazlık konusu bir olayın tanıkları delil kaynaklarıdır, verdikleri ifadeler ise delildir³²⁵.

Tanık beyanları insani değerlerden ve yetilerden ileri geldiğinden, fazla itibar edilen delillerden değildir. Kişiler kendileri ile birebir alakalı olmayan olaylara dikkatlerini ve ilgilerini çok fazla yoğunlaştırmamaktadırlar. Dolayısıyla hafızasında kalan hususlarla sınırlı olan tanık beyanlarının gerçeği olduğu gibi yansıttığına salt bir güven duyulması mümkün değildir. Bunlara ek olarak, kişilerin davanın taraflarından birine olan yakınlığı

³²⁴ Bilge,Önen, **a.g.e.**, s. 522.

³²⁵ Kunter, **a.g.e.**, s. 322.

neticesinde, yakın olduğu tarafın lehine yanlış beyan vermesi de mümkündür³²⁶.

Tanık beyanlarının güvenilirliğini yitirmesinin sebeplerini açıkladıktan sonra, vergi hukukundaki uygulamanın olumsuzlukları bertaraf edecek şekilde seyrettiğini söylemek yerinde olacaktır. Çünkü vergi yargılamasında vergiyi doğuran olayla açık ve tabi ilgisi olmayan tanıkların beyanlarına itibar edilmemektedir. Dolayısıyla, olay ile yakın ilişkisi olan tanıkların beyanları, hafıza kayıplarını, dikkat eksikliğini ve kendisini çokta ilgilendirmeyen olaylardan uzak durma isteği sonucunda oluşacak silik karelerin oluşturabileceği yanlış kanıları bertaraf etmektedir. Vergi hukukunda olayı her gören, bilen ve duyan tanık sıfatı ile dinlenememektedir. Sadece Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde belirtilenlerin duruşmalarda tanık olarak dinlenilmesi mümkündür.

Vergi yargılamasında tanığın duruşma esnasında dinlenebilmesine imkan veren tek düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesidir ve maddeye göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinlenir. Bu nedenledir ki, tanık beyanı delilini hem vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında hem de vergi yargılaması esnasında oluşan deliller arasında incelemekteyiz.

Bu açıklamalarımızdan sonra, bölüm başlığı altında yer alan açıklamalar ve kullanılan Danıştay kararları, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesindeki düzenlemeyi kapsamayan durumlar için yapılacaktır.

³²⁶ Bilge, Önen, **a.g.e.**, s. 523.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmü "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." ifadesiyle öncelikle istisnasını söyleyerek tanık beyanlarını vergi yargılamasında delil olarak kabul etmiştir. Tanık beyanına delil niteliği atfedebilmek için tanığın hangi şartları taşıması gerektiğini açıkça belirtmiştir. Kanuni ifade de belirtilen iki önemli unsur vardır. Bu iki unsurun her birinin ayrı ayrı ve aynı tanıkta mevcut olması aranmaktadır. Tanığın vergiyi doğuran olayla bağlantısının tabii ve açık olması halinde beyanı vergi yargısı açısından değer taşıyabilecektir. Vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilginin olmasından ne kastedildiğini değerlendirmek gerekmektedir. Doğal ve açık ilginin hangi koşullar altında varolduğu açıklanmamakla beraber, ekonomik bağ bulunması doğal ve açık ilginin varolduğunun kabul edilmesi yönünde gelişmiştir.

Vergi mahkemelerinde görülen davalarda tanık dinlenip dinlenemeyeceği hususuna açıklık getirmek gerekmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı, 20'inci maddesinde Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerince yapacakları, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebileceği, 31'inci maddesinde ise, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü, şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve

inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı kuralları yer almıştır.

Anılan kanun hükümleri, Danıştay kararları³²⁷ ve yerleşmiş idari yargılama usulü ilkelerine göre; yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, şahit dinlenmesi yada ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kural mevcut değildir.

Vergi incelemesi esnasında inceleme elemanına verilen tanık beyanları yargılama sürecine delil olarak girmektedir³²⁸.

Tanık beyanı delilinin bir diğer oluşum yeri olaya ilişkin olarak resmi makamlar önünde ifade verilmesidir³²⁹. Ayrıca noterde tanık ifadelerinin tespit edilmesi yolu ile de delilin elde edilmesi mümkündür³³⁰.

³²⁷ Danıştay 8. D., E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.2.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2000/ 316, K. 2000/371, T.17.11.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³²⁸ “Davacıya fatura düzenleyen ...'ın deposunun, makine ve teçhizatının bulunmadığı; aktifinde kayıtlı aracı olmadığı; bir yıllık süre içerisinde sadece davacıya hizmet verdiği; davacının adı geçen hakkında, inceleme elemanına, "...'a yaptırdığım hafriyat, kazı, vinç-beko çalışmasının nerelerde yapıldığını ve bu işleri kimlerden aldığımı şu an hatırlamıyorum. Bu işlerin yapılması ile ilgili olarak bu kişilerle veya işi aldığım kişi ve firmalarla aramızda bir sözleşme yok. Fatura bedellerini kendisine elden ödedim. Adresini ve telefon numarasını bilmiyorum. Adres ve telefon numarası bende yok. İş için ...'ya gittiğini duydum. Bu kişiyle ilişkilerim devam etmiyor.” şeklinde ifade verdiği ve dolayısıyla, davacının yüksek miktarda iş yaptığı kişinin adresini bilmediği, dosyadaki belge ve bilgilerden anlaşılmış olup...” Danıştay 7. D., E. 2000/9158, K. 2002/1346 , T. 02.04.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; “Dava dosyasında mevcut inceleme raporu ve eki ifade tutanaklarından; davacının ... emrine ... Bankası ... Şubesine 24.3.1990 gününde 30.000.000.- liralık çekler ile borç para verdiği anlaşılmaktadır.” Danıştay 7. D., E. 1994/2233, K. 1996/755, T. 04.03.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³²⁹ “...piyasaya komisyon karşılığında fatura kesmek, faturalar üzerinde tahrifat yapmak suçlamasıyla ... Cumhuriyet Başsavcılığının hazırlık soruşturması kapsamında Emniyet Müdürlüğü'ndeki ifadesinde, şirket ortağı ...'ın, şirketi kurduktan sonra işlerinin bozulması üzerine, Maliyenin izni ile bastırdıkları beşer cilt fatura, sevk irsaliyesi ve tahsilat makbuzunu, aralarında davacı Şirketin de

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci bilgi verme mecburiyetinde olanlar arasında mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler sayılmıştır. Mükellef ile muamelede bulunmuş üçüncü kişilerin istem üzerine verdikleri bilgiler, bilgi toplama tutanaklarına bağlanmış olsa dahi, özünde tanık beyanıdır. Danıştay mükellef ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcıların ifadelerini maddi delil niteliğinde saymaktadır³³¹. Dolayısıyla vergi yargı sistemine dahil delillerden olan tanık beyanlarının bilgi verme tutanakları ile gerçekleşebildiğini söyleyebiliriz.

Keşif Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363'üncü maddesinde, keşif mahallinde tanık dinlenmesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 365'inci maddesinde düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin de keşfe ilişkin atfından dolayı keşif esnasında dinlenen tanık beyanları da yargılama sürecinde delil olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak Danıştay bu konuda ki görüşü, keşif tartışmalı bir yerin yargıç tarafından yargıya varabilmek üzere gözlem konusu yapılması olduğuna göre Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363'üncü maddesi uyarınca keşif yapılmasına sadece taraflar arasında kimi özellikleri tartışmalı olan yerleri yerinde görmek için başvurulması gerektiği yönündedir. Bunun dışındaki olayı aydınlatmak için keşif esnasında girilecek yöntemler hususi hüküm sebepleridir ve 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesinde 367'nci maddedeki bu düzenlemeye atıf yapılmamıştır³³².

bulunduğu birçok firma adına komisyon karşılığında düzenlediklerini, bazı faturalar üzerinde tahrifat yaptıklarını belirttiği, Şirket işçisinin de aynı yolda ifade verdiği anlaşılmış olup; bütün bu tespitler, davacı Şirket tarafından katma değer vergisi indirimine esas alınan söz konusu faturanın gerçek bir mal alımına dayanmadığını; dolayısıyla, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte bulunduğunu göstermektedir...” Danıştay 7. D., E. 2000/8348, K. 2004/122, T. 27.01.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁰ Danıştay 5 .D, E. 1981/2124, K.1985/2532, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³³¹ Danıştay VDDGK., E. 2002/12, K. 2002/101, T.15.03.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³³² Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE HAKİM OLAN İLKELERİN

VE

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE HAKİM OLAN İLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Delil Serbestliği İlkesinin Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının 6'ncı bendinde de, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re'sen

takdir nedeni olarak sayılmıştır³³³. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü ve 30'uncu maddelerinde kural olarak delil serbestliği ilkesinin kabul edilmiş olduğunu Danıştay kararında açıkça vurgulamıştır³³⁴. Gerçekten ilgili kanun maddelerinde bir serbestliğin varlığından söz edilebilmektedir; ancak özellikle üçüncü madde hükmünde aslında bu serbestinin sınırlaması yapılmaktadır.

Vergi yargılamasına takdiri delil sistemi hakim olduğundan, takdiri delil sisteminin varlığı beraberinde delil serbestliğini getirmektedir. Takdiri delil sisteminin benimsenmesindeki temel gaye, gerçeğin karşılıklı işlem gerçekleştirenlerce bilinmesinden dolayı ortaya çıkarılmasındaki kolaylığa ulaşmaktır. Vergiyi doğuran olayın oluşması ile vergi idaresinin müdahillliği gerçekleşmektedir. Kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin en iyi taraflarca bilinebilmesinden ötürü vergi idaresi tarafların delillerine ve bilgilerine başvurmak zorundadır³³⁵.

Delil serbestliği kavramının mutlak olarak kabulü halinde her delilin yargılama sürecine getirilebileceği ve deliller bakımından engin bir çeşitlilik yaşanacağı aşikardır. Ancak mevcut düzenlemeler ışığında delil serbestliği ilkesine ait sınırlamaların tanık beyanları, belge düzeni ve yeminle ilgili olarak getirildiğini ve bu sınırlamaların nasıl işletilmesi gerektiğine daha değinmiştik. Mutlak bir özgürlük tanınmadığının açık ifadesi Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesinde yer aldığı gibi Danıştay uygulamalarında da bu sınırlamaların varlığı halinde serbestinin gerçekten var olup olmadığı hiç

³³³ Danıştay 7. D., E. 2001/350, K. 2004/572, T. 03.03.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁴ Danıştay VDDGK, E. 2004/59, K. 2004/63, T. 25.06.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E. 1998/3614, K. 1999/3453, T. 15.04.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E. 2000/6725, K. 2002/1544, T. 15.04.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 3. D, E. 2004/2033, K. 2004/3410, T. 27.12.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁵ Şengül, **a.g.m.**, s. 77.

tartışılmamış, hatta ilkenin adı ve varlığı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü ve 30'uncu maddeleri kullanılarak zikredilmiştir³³⁶.

Danıştay'ın uygulamalarında ilkenin özü tartışılmamış olmasına rağmen vergi hukukunda oldukça geniş bir delil sisteminin varlığı kabul edilmekte ve uyuşmazlığın özelliğine göre kanuni temsilcilerin ifadeleri³³⁷, banka kayıtları³³⁸, tapu sicil müdürlüğüne ait kayıtlar ve yazılar³³⁹, icra dairesine ait kayıtlar ve yazılar³⁴⁰, kambiyo senetleri³⁴¹, kredi kartları³⁴², ipotek tesislerine ilişkin kayıtlar³⁴³ gibi pek çok delil yargılama sürecinde kullanılabilmektedir.

B. Re'sen Araştırma İlkesinin Değerlendirilmesi

Re'sen araştırma ilkesinin kanunda düzenlenen ve teorik boyutunun yanında uygulamada şekillenen boyutunun oluşmasında içtihatlar önemli bir rol oynamaktadır. Danıştay kararlarında re'sen araştırma ilkesinin uygulanışı çerçevesinde ilkenin sınırları çizilmeye çalışılmıştır.

³³⁶ Danıştay VDDGK., E. 2004/59, K. 2004/63, T. 25.06.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁷ Danıştay 3. D., E. 2000/ 2778, K. 2003/3228, T. 25.08.2003, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁸ Danıştay VDDGK., E. 2001/ 341, K. 2002/82, T. 15.02.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³³⁹ Danıştay VDDGK., E. 1999/ 44, K. 1999/ 444, T. 22.10.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴⁰ Danıştay VDDGK., E. 2000/ 86, K. 2000/368, T. 17.11.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴¹ Danıştay VDDGK., E. 1998/ 268, K. 1999/ 262, T. 30.04.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴² Danıştay VDDGK., E. 2006/ 117, K. 2006/159, T. 16.06.2006, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴³ Danıştay VDDGK., E. 1998/ 268, K. 1999/ 262, T. 30.04.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci bendinde, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla İdari Yargılama Usulü Hukukunda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır.

Danıştay re'sen araştırma ilkesinin kapsamını “....idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler.” ifadeleriyle belirlemiştir³⁴⁴.

Tarafların mahkemeye yardımcı olma ödevi mevcut olmakla beraber, taraflar ne delil sunmaya ne de delil araştırmaya zorlanabilir. Ancak bu ilkenin varlığı mahkemeleri ilkenin gerekleri ve imkanları doğrultusunda kullanma yükümlülüğü altına sokmaktadır. Taraflar mahkemeye yardımcı olmak istemediklerinde, mahkemelerin eksiklikleri giderme hususunda isteksiz davranmasına sebep olamaz. Re'sen araştırma ilkesi bu noktada mahkemelere hem yetki hem yükümlülük getirmektedir ve mahkemenin uyuşmazlık konusunu aydınlatma görevi hafiflememektedir. Danıştay bir kararında “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci fıkrasında, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini

³⁴⁴ Danıştay 3. D., E. 1990/ 2057, K. 1990/3199, T. 21.11.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

tarafından ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile ilk derece yargı yerine verilen re'sen araştırma ve inceleme yetkisi son derece kapsamlıdır. İlk derece yargı yeri bu yetkisine dayanarak, tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek, maddi delil ve bulguların toplanması ve uyuşmazlığın maddi yönünün açığa çıkarılması için her türlü bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmek yükümlülüğündedir." ifadelerine yer vermiştir³⁴⁵. Danıştay re'sen araştırma yetkisini kullanarak her türlü yolları tüketmeden verilen kararları eksik inceleme sebebi ile bozmaktadır³⁴⁶.

Danıştay'ın eksik inceleme nedeniyle bozmuş olduğu bir kararda³⁴⁷, araç satışında satış bedelinin düşük görülmesi üzerine takdir komisyonu kararına dayanılarak aracın sadece kasko değerinin esas alınmasıyla ek tarhiyat yapılması sonucu tarhiyatın terkin için açılan dava reddedilerek, karar temyiz mercii tarafından da onaylanmıştır. Karar düzeltme istemi sonucunda yapılan yargılamada Danıştay ilgili dairesi İdari Yargılama Usulü Kanunu 20'nci maddesi çerçevesinde idari yargı yerlerine re'sen araştırma yetkisinin tanınmış olması bu sebeple mahkeme tarafından "...emsal bedeline uygun olup olmadığının tespiti amacıyla..." ilgili yerlerden araştırma yapılması gerektiği ve bu sonuca göre karar verilmesi gerektiği, "nitekim, aynı konuda uyuşmazlıkların çoğalması dolayısıyla Gelirler Genel Müdürlüğüne çıkarılan iç genelgede, hiçbir araştırma yapmadan kasko sigortasına esas bedelleri kullanarak mükellefler aleyhine tarhiyat yapılmaması, gerçek satış bedellerinin tespiti sırasında diğer hususların da incelenmesi gerektiği...." bu sebeple "...belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle mahkeme kararının bozulmasına" karar

³⁴⁵ Danıştay 7. D., E. 2000/ 8785, K. 2002/1690, T. 30.04.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴⁶ Danıştay 7. D., E. 1989/ 4075, K. 1993/2065, T. 20.05.1993, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.; Danıştay 9. D., E. 2000/ 4612, K. 2003/4642, T. 01.10.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.; Danıştay 3. D., E. 2001/2306, K. 2003/4438, T. 24.09.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁴⁷ Danıştay 7. D., E. 1995/ 697, K. 1996/1165, T. 26.03.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

verilmiştir. Karardaki bozma sebebi, re'sen araştırma yetkisine dayanılarak araştırma yapılabilecekken bunun yapılmamış olması dolayısıyla yapılan araştırmanın eksik inceleme olarak değerlendirilmesidir. Ancak kararın gerekçesinden de anlaşılacağı üzere yapılmış olan eksik incelemede sorumluluk öncelikli olarak vergi idaresine aittir. Nitekim konuyla ilgili vergi kanunları açık bir şekilde³⁴⁸ dava konusu olayla ilgili olarak gerçek değer belirlenmesi için vergi idaresi tarafından yapılması gerekenler belirtilmiştir. Olayda eksik inceleme vergi idaresi tarafından yapılmıştır. Tüm bunların yanında vergi dairelerine yönelik olarak çıkarılmış olan, benzer olaylar konusunda kasko değerinin esas alınmaması yönündeki, iç genelgelerde bu bir ödev olarak vergi idarelerine yüklenmiştir. Dolayısıyla işlemi tesis eden idarenin kanun ve genelgelerde belirtilen incelemeyi yapmamış olması daha fazla incelemenin mahkeme tarafından yapılması zorunluluğu aranmadan işlemin iptalini gerektirir. Nitekim aynı kararda verilmiş olan azlık oyunda da "...kasko değeri dışında gerek idarece, gerekse takdir komisyonunca yapılmış herhangi bir tespitin bulunmaması karşısında, vergi mahkemesince tarhiyatın terkinine karar verilmesi gerekir." şeklinde aynı görüş ifade edilmiştir. İdare tarafından yapılması gereken bu incelemenin İdari Yargılama Usulü Kanunu 20'nci maddesi çerçevesinde mahkemelerin idarenin yerine geçerek yürütme organıymış gibi inceleme yapmaya zorlanması mümkün olmamalıdır. Kanunda belirtilen araştırmanın vergi idaresi tarafından yapılmamış olması terkin nedeni olarak görülmelidir. Vergi hakimine tanınmış olan re'sen araştırma yetkisinin getiriliş amacı da, mahkemelerin yürütme organı gibi hareket etmelerinin sağlanması değildir.

Danıştay tarafından geliştirilen içtihatlarla, re'sen araştırma ilkesinin hakime vermiş olduğu geniş araştırma yetkileri aşarak keyfiyete

³⁴⁸ Bkz. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi.

ulaşamayacaktır. Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılama hukukuna hakim olan diğer ilkeler çerçevesinde uygulanması gerektiği belirtmiştir.

Daniştay bir kararında³⁴⁹, "...mahkeme her ne kadar, idari yargıda re'sen araştırma ve inceleme ilkesi geçerli ise de bu olgunun mahkemenin araştırmalarını keyfi bir şekilde yürütebileceği anlamına gelmez. Nitekim, vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 31'inci maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıfta, madde hükmünde sayılan hallerle sınırlanmış olup Vergi Mahkemesince re'sen araştırma ve inceleme yapılırken yukarıda açıklandığı şekilde kanunda gösterilen bir araştırma yapmaksızın yükümlüye tuz satan kişinin sözlü olarak ifadesine başvurmasında isabet görülmemiştir." hükmüne yer vermiştir. Görüldüğü gibi Daniştay kanunda re'sen araştırma ilkesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak dahi kanunda öngörülmemiş olan bir usule yargılama sırasında yer verilmeyeceği belirtilmiştir.

Daniştay'ın bir başka kararında³⁵⁰ ise, yine kanunda hiç belirtilmemiş bir yol izlenerek, kanuna göre "duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, ancak duruşma yapmaksızın taraflardan birinin çağrılması suretiyle bilgisine başvurulmasını mümkün kılacak bir hükme yer verilmemiştir." demek suretiyle Daniştay, kanunda belirtilmeyen bir usulün mahkemece re'sen araştırma ilkesi adı altında keyfi şekilde uygulanamayacağını işaret etmiş olmaktadır.

³⁴⁹ Daniştay 3. D., E. 1989/ 1724, K. 1990/3422, T. 12.12.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁵⁰ Daniştay 3. D., E. 1989/ 452, K. 1989/2340, T. 21.11.1989, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

C. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Değerlendirilmesi

Özel hukuk ve vergi hukuku ilişkileri söz konusu olduğunda vergilendirme işlemlerinde vergi hukukunun kendi kuralları esas tutulur. Başka bir anlatımla özel hukuka göre tamamlanmış geçerli bir durum, vergi hukukunda farklı mütalaa edilebileceği gibi özel hukuk açısından geçersiz sayılacak işlemler bazı vergisel sonuçlar doğurabilir. Nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3'üncü maddesinin B bendinde belirtildiği üzere, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır³⁵¹.

Danıştay ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılarak idarenin veya yargı organlarının herhangi bir delille desteklenmeden, mükellefin özel hukuk düzenlemelerine uygun işlemlerinin yok sayılamayacağını kabul etmektedir. Bu yönlü bir kararında özel hukuka uygun ve hüküm ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanakları yaratılması amaçlanmış olsa dahi vergi hukuku açısından muteber olmayan bu sözleşmelerin vergiden kaçınma amacına yönelik oldukları delillendirilmeli veya hiç değilse kesin belirtiler aranması gerektiğini vurgulamıştır³⁵².

D. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesinin Değerlendirilmesi

Vergi yargılamasında takdiri delil sisteminin hakim oluşunun doğal sonucu olarak, mahkemeler delilleri serbestçe değerlendirebilmektedir. Uyuşmazlıklarda iki taraf olduğundan, taraflardan biri lehine ileri sürülen

³⁵¹ Danıştay 3. D., E. 1990/ 2057, K. 1990/3199, T. 21.11.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁵² Danıştay 4. D., E. 1982/ 3668, K. 1982/4803, T. 24.12.1982, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

delilin, diğer tarafça çoğu zaman o delili bertaraf edici bir karşı delili mevcut olacaktır. Uyuşmazlık dosyasında bulunan tüm delillerin aynı ispat edici güce sahip olmaları beklenemeyeceği gibi, hakimin bazılarına belli sebeplerden ötürü daha çok itibar etmesi kaçınılmazdır. Kanaat oluşturma faaliyeti esnasında hakim, tüm delilleri değerlendirecek ve uyuşmazlığı aydınlatmaya yardımcı, inandırıcılığı ve lehe kanaat uyandırma gücü olan delilleri karar verirken kullanacaktır.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi hususunda yargılama yerlerinin karşılaştığı en büyük sorun hukuka uygunluk denetiminin aşıp aşılmadığının irdelenmesi noktasında yaşanmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin ikinci fıkrası yargı mercilerini hukuka uygunluk denetimi ile sınırlamıştır. Hukuka uygunluk denetimi, öz olarak, olaya uygulanacak hukukun ne olduğunu söylemek demektir. Bu çerçevede yapılacak denetim sonunda, idari yargı yeri, yapmış olduğu saptamalarına göre, ya dava konusu işlemin kısmen veya tamamen iptaline ya da davanın kısmen veya tamamen reddine karar vermekle yetinmek zorundadır³⁵³.

Mükelleflerce vergi incelemeleri esnasında inceleme elemanın ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonradan yargı mercilerine ibraz edilmesi sıkça rastlanılan bir durumdur. Bu hallerde yargı mercilerinin, sonradan ibraz edilen defter ve belgeleri, delillerin serbestçe değerlendirme ilkesi kapsamında görüp esasa müessir delil olarak kabul edip edemeyecekleri, içeriklerini araştırıp araştıramayacakları tartışılmaktadır.

³⁵³Danıştay VDDGK, E. 1996/90, K. 1997/297, T. 06.06.1997, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Danıştay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre³⁵⁴, idari yargı yetkisi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmıştır. İdari yargı yerlerinin bu denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. Böyle olunca; vergi mahkemelerinin, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak; vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, mükellef lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet"in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa kanun koyucunun izin vereceği düşünülemez. Dolayısıyla, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyete uygunluğu saptanmadan, yargı kararına esas alınması, açıklanan hukuki durumla bağdaşmaz.

³⁵⁴ Danıştay 7. D., E. 2000/7077, K. 2002/1793, T. 07.05.2002, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E. 2000/5617, K. 2002/3584, T. 18.11.2002, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/559, K. 2003/287, T. 16.05.2003, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/514, K. 2003/286, T. 16.05.2003, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/472, K. 2002/549, T. 27.12.2002, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/437, K. 2002/558, T. 27.12.2002, Kazancı İctihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Bu bakımdan; uyuşmazlıklarda yerel mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadıklarının saptanması amacıyla, kendisine sunulan defter ve belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekmektedir.

Açıklamalara paralel olarak usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp, bu hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtır olması da gereklidir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ise, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı B fıkrasında öngörülen ilkelere göre vergi idaresine aittir.

Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesi, defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki durumlarla ilgili muamelelerin karşı tarafı nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile mümkündür. Bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinde mükelleflere ve vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan gerçek ve tüzel kişilere muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter belge ve karneleri ile bilgilere ilişkin kayıtların, muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş, vergi incelemeleri başlıklı 134'üncü ve devamı maddelerinde de, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için vergi idaresine, mükellefler ve onlarla hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde inceleme yapma yetkisi tanınmıştır. Biçimsel kurallara uygun olarak düzenlenen belgelerin, olayın gerçek mahiyetine de uygunluğunun belirlenmesi bu yetkinin kullanılmasıyla mümkündür. Söz konusu belgeler bu

takdirde vergilemeye esas alınabilir. Bunun için de anılan kayıt ve belgelerin, vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına ibrazının gerekeceği açıktır.

Ancak, bu gibi durumlarda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesine göre bir değerlendirme de yapmak gerekmektedir. Maddeye göre; Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu inceleme yetkisinin sonucu olarak mahkemeler, ibraz edilen delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve delil vasfını taşıyıp taşımadıklarını takdir hakkına da sahiptirler.

Uyuşmazlıklarda mahkemelere ibraz edilen faturaların içeriği itibarıyla gerçek olmadığı yolunda kuşku duyulduğunda, mahkemelerce, ibraz edilen faturaların, faturaları düzenleyenlerin kayıtlarında yer alıp almadığının gerek yazışma yapılarak gerekse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle tespiti olanaklıdır.

Mahkemelerin faturaların gerçekliğini araştırmasının, mutlak olarak, idarenin yerine geçerek işlem yapması anlamına geleceği yönündeki kanı tartışmalıdır. Aksine delillerin serbestçe değerlendirilmesi yetkisinin bir sonucunda mahkemeye sunulan delillerin, davanın açılmasıyla artık taraf olan vergi dairesince değerlendirilmesinin istenmesi ve bu değerlendirmenin karara dayanak olarak alınması usul hükümlerine aykırılık teşkil edeceği gibi mahkemenin inceleme ve takdir yetkisini de sınırlandırır.

E. Kıyas Yasağı İlkesinin Değerlendirilmesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasal bir güvenceye sahip olup, açık olarak vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılacağını hüküm altına almıştır. Anayasanın 73'üncü maddesi "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." demek suretiyle vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiştir. Bu ilkeye göre vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Bu nedenle, kıyasın vergi yargısında bir yer alması mümkün değildir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi sadece vergilerin salınması ve alınmasını değil, vergiden doğan ödev ve usullerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir³⁵⁵ ve ilkenin sonucu olarak vergi kanunları yorumlanırken genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurulamaz. Danıştay vergi incelemeleri esnasında da kıyas yasağının var olduğuna ilişkin bir kararında Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü ve müteakip maddelerinde gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin bu amacı sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiştir. Hiçbir somut delil ve hukuken geçerli bilgiye dayandırılmadan kıyas yoluyla vergi salınmasının, başka bir ifade ile sadece varsayım ve kanaate dayalı olarak tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını belirtmiştir³⁵⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrası "İspat" ile ilgili olarak "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." demektedir. Ancak kavramların

³⁵⁵ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s. 67.

³⁵⁶ Danıştay 9. D., E. 2004/2016, K. 2005/2389, T. 27.09.2005, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

ekonomik anlam ve içeriklerinden yola çıkılarak kıyas yasağı delinmemelidir³⁵⁷.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na ait ilginç bir kararı³⁵⁸ burada irdelemek faydalı olacaktır.

Uyuşmazlıkta birahane işleten ve geçmiş birkaç döneme ait eğlence vergisi beyannamesini vermeyen davacı adına re'sen eğlence vergisi salınmıştır. Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen mahkeme, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17, 19 ve 20'nci maddelerinde birahanelerin eğlence vergisinden muaf olduğuna ilişkin bir kural bulunmadığı gibi bu maddelerde yer alan kurallar karşısında bira ve alkollü içki içilen ve satılan kahvehane, kiraathane ve çay ocaklarının eğlence vergisine tabi olduğu anlaşıldığından birahanelerin de eğlence vergisine tabi olacağı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, her ne kadar 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 3048 sayılı Kanunla değişik beşinci bendi ile bira ve alkollü içki içilmeyen, satılmayan ve ruhsatnamelerde kahvehane, kiraathane, çayhane ve çay ocakları olduğu belirtilen yerlere eğlence vergisinden muafiyet tanınmış, ruhsatnamelerinde birahane olduğu belirtilen yerler muafiyet hükmü kapsamı dışında tutulmuş ve mahkemece bu hükme dayanılarak birahanelerin eğlence vergisine tabi olduğu sonucuna varılmışsa da, 2464 sayılı Kanunun 20'nci maddesinin üçüncü bendinde mükellefiyete alınmayan birahanelerin istisna ile ilgili maddeye dayanılarak vergiye tabi tutulamayacağı gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur.

³⁵⁷ Çağan, a.g.e., s. 177.

³⁵⁸ Danıştay VDDGK, E. 1999/157, K.1999/502, T. 26. 11.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile ilk kararında direnmesi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17'nci maddesinde biletle girilen eğlence yerleri, müşterek bahisler ve biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence işletmelerinin faaliyetlerinin eğlence vergisine tabi tutulmuş olduğunu, verginin matrahını belirleyen 20'nci maddesinin 3'üncü bendinde de biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinin sınırlı olarak sayılmadığından, fıkra da belirtilenler dışındaki bazı işletmelerin bu vergiye tabi tutulması mümkün olduğunu ancak vergiye tabi tutulacak işletmelerin sayılan işletmelerle aynı amaca ve benzer niteliklere sahip olmaları gerekeceğini belirterek, bu işyerlerinde içki içilmesi değil, eğlence unsuru ağır bastığı ve müzik eşliğinde veya müzik olmadan yapılan bazı faaliyetler veya bazı gösterilerin izlenmesiyle eğlenildiğinden, birahaneler bu işletmelerle aynı özellikleri taşımadığını düşünmektedir. Kararın devamında yükümlülük kapsamına alınmayan bir konunun istisna ve muaflıklarla ilgili kuralların yorumuna dayanılarak vergilendirilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırı düşeceği gibi 2464 sayılı Kanunun istisna ve muaflıklarla ilgili 19'uncu maddesinin beşinci bendinde bulunan "Bira, alkollü içki içilmeyen, satılmayan ve ruhsatnamedeki kahvehane, kiraathane, çayhane ve çay ocakları olduğu belirlenen yerler" ile ilgili kural, bu işyerlerinin eğlence vergisi dışında kalabilmeleri için gerekli koşulu gösterdiğinden, bu kurala dayanılarak bira ve alkollü içki içilen veya satılan tüm işyerlerinin eğlence vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşmanın da mümkün olamayacağını belirtmiştir.

Kararın tahlilinde, öncelikle 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Eğlence Vergisini düzenleyen "İstisna ve Muaflıklar" başlıklı 19'uncu maddesinin beşinci bendine değinmek gerekmektedir. Madde hükmü ile ruhsatnamelerinde kahvehane, kiraathane, çayhane ve çay ocakları olduğu

belirtilen ve fiilen bira ve alkollü içki içilmeyen, satılmayan yerlerin eğlence vergisinden istisna ve muaflıktan faydalanacakları belirtilmiştir.

Diğer bir ifade ile ruhsatnamelerinde ne yazarsa yazsın fiilen bira, alkollü içki içilen ve satılan yerlerin istisna ve muaflıktan faydalanamayacakları belirtilmiştir. İstisnayı düzenleyen maddeye göre müzik olmadan sadece içecek içilebilen yerlerden bahsedilmiştir. Kahvehane ve çayhanelerin yalnızca içecek isimlerinden adını alan yerler olarak bakıldığında birahanelerden hiçbir farkı yoktur. 19'uncu maddenin ilk fıkrası "Aşağıda belirtilen eğlence faaliyetlerinden bu vergi alınmaz" demek suretiyle kahvehanelerde ve çayhanelerde de eğlence faaliyetinin varlığını kabul etmektedir. Dolayısıyla birahanelerde de eğlence faaliyetinin varlığını müzik eşliğinde olsa da olmasa da kabul etmek gerekir. Ayrıca ilgili madde hükmünden, kanun koyucunun özellikle bira ve benzeri alkollü içki içilen ve satılan yerlerin vergilendirilmesini istediği anlaşılmaktadır.

İlgili Kanun'un 20'nci maddesinin 3'üncü bendinde de biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinin sınırlı olarak sayılmadığından, fıkra da belirtilenler dışındaki bazı işletmelerin bu vergiye tabi tutulması mümkün olduğunu ancak vergiye tabi tutulacak işletmelerin sayılan işletmelerle aynı amaca ve benzer niteliklere sahip olmaları gerekeceğini belirterek, bu işyerlerinde içki içilmesi değil, eğlence unsuru ağır bastığı ve müzik eşliğinde veya müzik olmadan yapılan bazı faaliyetler veya bazı gösterilerin izlenmesiyle eğlenildiğinden, birahaneler bu işletmelerle aynı özellikleri taşımadığını düşünülerek istisnadan faydalandırılmayan birahanelerin bu madde kapsamında da değerlendirilmeyerek vergi dışı bırakılması hususu tartışmalıdır. Bu noktada benzer yerlerin tespitinde başvurulacak kıyas yoluyla kanun hükümleri aşılarak istisna ve muaflık tanınmaktadır.

F. Yazıllık İlkesinin Değerlendirilmesi

Vergi yargılamasında yazıllık ilkesi esastır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağını hüküm altına almıştır.

Yazıllık ilkesinin varlığı, yargılama evresinde bir takım kurumların veya yöntemlerin kullanımına engel teşkil etmektedir. Örnek olarak, yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi yada ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kuralın mevcut olmadığından bahisle Danıştay uygulamaları bu yönlü gelişmektedir³⁵⁹.

G. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesinin Değerlendirilmesi

"Usul ekonomisi" şeklinde ifade edilen³⁶⁰ çabukluk ve ucuzluk ilkesinin anayasal dayanağı 141'inci maddedir. Anayasa madde 141'e göre "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir. "

³⁵⁹ Danıştay 8. D., E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.2.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 3. D., E. 1989/ 3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁶⁰ Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri(Çoğaltma)**, Ankara, 1989, s. 98.

"Usul ekonomisi", uyuşmazlığın çözümünde etkisiz ve ikincil nitelikteki kimi usul işlemlerinin ihmal edilmesi anlamına gelir ve yargılamayı hızlandırarak, süreci kısaltmayı amaçlar³⁶¹.

İdari yargılama hukukunun dolayısıyla vergi yargılama hukukunun az masraflı oluşunda re'sen araştırma ilkesinin³⁶² uygulanması, diğer yandan keşif, bilirkişi incelemesi gibi masraf artırıcı yollara az başvurulması etkilidir³⁶³.

Ancak özellikle vergi yargılama hukukunda delil serbestliği ilkesi ve vergi davalarının teknik yönünün ağır basması sebebiyle sık sık bilirkişiye başvurma gereği bu ilkedен sapmalara yol açmaktadır³⁶⁴.

Danıştay kararlarında³⁶⁵ davanın özünü etkiler nitelikte görülmeyen nitelikte keşif icrası ve bilirkişi incelemelerinin ilkeyi zedeleyici nitelikte olduğunu söylenmektedir. Ancak yapılmasında uyuşmazlığı çözmek bakımından herhangi bir hukuksal yarar bulunmamasına rağmen yapılmış olan masraflı incelemelerin geri dönüşü olamayacağından içtihatlarla sınırlarının çizilmesi zor bir ilkedir. Özellikle bilirkişi incelemesi yapılmaması eksik inceleme nedeniyle kararların bozulmasına sıkça sebebiyet verdiğiinden vergi mahkemelerinin yerine getirdiği bir prosedür gibi uygulanmaktadır.

³⁶¹ Danıştay İBGK, E. 2003/1, K.2003/1, T. 22.05.2003, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁶² Sadık Kırbaş, "Vergi Yargısında Kanıtlama", **Selim Kaneti'ye Armağan**, Ankara,1996, s. 193; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Hukuku**, İstanbul, Değişim Yayınları, 2003, s. 38.

³⁶³ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 273.

³⁶⁴ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 193.

³⁶⁵ Danıştay 3. D., E. 2004/2011, K. 2005/2014, T. 27.09.2005, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.; Danıştay 4. D., E. 1987/6158, K. 1988/4359, T. 20.12.1988, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Çabukluk, basitlik ve ucuzluk ilkelerinin bir sonucu olarak, hakimin, taraflara delillerini göstermeleri için süre vermeden önce, tarafların hangi delillerle iddia ve savunmalarını ispat edeceklerini bildirmelerini, böylece delillerini hasretmelerini istemesi uygun olur³⁶⁶. Bir diğer deyişle iddia ve savunmaların genişletilmesi yasağı ile ulaşılmak istenen fayda çabukluk ilkesine uygundur.

Çabukluk ilkesi gereği, delillerini hasreden davacı artık delil gösteremeyecektir. Böylece yargılama sürecindeki gereksiz uzamalar önlenmiş olacaktır.

II. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesi Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri esnasında oluşan delillerin, yargılama süreci içerisindeki uyuşmazlığı sonuçlandırma, aydınlatma ve kanaat uyandırma güçlerinin değerlendirilmesi, konunun teorik anlatımının ardından, uygulamadaki yansımalarının görülmesi bakımından faydalı olacaktır.

³⁶⁶ Kuru, a.g.e., s. 1393.

Her delilin ispat gücü birbirinden farklılık arz etmektedir. Kesin delillerin, hakimi bağlayıcı olmaları ve uyumsuzluğu sona erdirecek nitelikte olmalarından ötürü, varlığı halinde, hakim vakıanın ispat edilmiş olduğunu kabul etmek durumundadır. Hakimin üzerinde takdir hakkı olan deliller ise takdiri delillerdir ve takdiri delillere başvurulmuş yargılama süreci içerisinde delil serbestisi ilkesinin ağırlığı hissedilmektedir.

Vergi yargılamasında bildirimlerin, beyannamelerin, defterlerin, kayıt ve belgelerin, elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelerin ve karinelerin delillerin sınıflandırılması içerisindeki yerleri, niteliklerinin tabi olduğu delil çeşidi, delil değerleri ve yargılama sürecinde ispat aracının varlığının bir taraf lehine delil oluşturduğu durumlarda ispat yükünün yer değiştirmesinin değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. Bildirimlerin Delil Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının birinci kısmı "Bildirmeler" başlığını taşımaktadır. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gereken hususlar işe başlamayı, adres değişikliklerini, iş değişikliklerini, işletme değişikliğini bildirme, işi bırakmanın bildirilmesi ve bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi olarak sayılabilir.

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun beşinci bölümünde düzenlenen bildirmelere ilişkin şekil ve sürelerle ilişkin esaslara uyarak bildirim ödevlerini yerine getirirlerse, bildirmiş oldukları durumların gerçek olduğunu ispatlama

külfetinden kurtulmaktadır. Aksinin ispatı vergi idaresine d  mektedir³⁶⁷.

 rnek olarak, i ini bıraktığını yasal süresi içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine bildiren mükellefin faaliyetine son verdiğini ayrıca ispatlaması gerekmemektedir. I ini terk etmesine karşılık bu durumu vergi dairesine bildirmeyen mükellefin faaliyetinin devam ettiği kabul edileceğinden, gelir elde ettiği faaliyeti tespit edilememiş olsa da Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116'ncı maddesine göre, vergilendirilme durumunda kalması ka ınılmazdır³⁶⁸. Aynı şekilde içi terk bildirimi vermeyen ve tüzel ki ili i sona ermeyen kurumlar vergisi mükellefi de vergilendirme durumunda kalacaktır³⁶⁹.

Kanunen  ng r len bildirimlerin süreleri içerisinde yapılmış olması mükellefleri ispat külfetinden kurtarmaktadır. Dolayısıyla, bildirimin konusuna ilişkin bir hususun aksini araştırıp, ispat etme yükü vergi idaresine geçmektedir.

2. Beyannamelerin Delil Değeri

Vergi sistemimiz beyan esasına dayanmaktadır. Beyan usulünde mükellef, vergi borcunu kendisi hesaplayıp vergi dairesine bildirmektedir. Mükellef beyannamesinde belirttiği borç tutarını kabul ve aynı zamanda beyan etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen

³⁶⁷ Candan, "Vergi Yargısında İspat- VIII", s. 67.

³⁶⁸ Candan, "Vergi Yargısında İspat- VIII", s. 67.

³⁶⁹ Danıştay 9.D., E. 1998/843, K. 1999/87, T. 13.01.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

vergilere karşı dava açamayacaklarını hüküm altına almıştır. Buna karşılık, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaları ayrı bir düzenlemeye tabi tutarak ihtirazi kayıt üzerine dava açılmasını olanaklı kılmıştır. Danıştay mükelleflerin tereddüt ettikleri konularda, ihtirazi kayıtla beyanda bulunabileceklerini ve bu şekilde beyan edilen matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz edebileceklerini kabul etmektedir. Burada ispat yükü mükellefe düşmektedir³⁷⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının ilk cümlesinde yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar." ibaresi 2001 yılında Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan insan haklarına saygıya, 36'ncı maddesinde yer alan herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olacağına ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olacağına ilişkin hükümlere aykırılıktan Anayasa Mahkemesi önüne taşınmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi ilgili hükmün anayasaya aykırılığını müzakere etmeden 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2686 sayılı Yasa ile değiştirilen 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci tümcesinin, Anayasa'nın Geçici 15'inci maddesinin son fıkrası kapsamında olması nedeniyle Anayasa'ya aykırılığı savında bulunulamayacağından Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle başvurunun reddine oybirliğiyle karar vermiştir³⁷¹.

Mükellefin kendi beyanına dayanarak uyuşmazlık çıkarabileceği bir diğer durum vergi hatalarıdır. Kanunda iki başlık altında vergi hataları, hesap

³⁷⁰ Seviğ, "Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı", s. 294.

³⁷¹ Anayasa Mahkemesi, E. 2001/361 , K.2001/106 , T.18.07.2001, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

hataları ve vergilendirme hataları olarak toplanmıştır. Bu hallerde de ispat yükü mükellefe aittir.

İstisnai bu haller haricinde mükellef kendi beyan ettiği miktara sonradan itiraz edemez. Bu noktada beyannameler kesin delil niteliğindedirler. Belirtmek gerekir ki, mükellefin vermiş olduğu beyannameler kendi aleyhine delil teşkil etmektedir.

Mükellefin vermiş olduğu beyannameler kendi başına kesin bir delil olarak kabul edilmekle beraber, kesin delillerin açısından yapılan tanımlamalardan ayrılmaktadır. Daha öncede değinmiş olduğumuz üzere kesin deliller, hakimi bağlayıcı niteliktedirler ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahiptirler³⁷². Kesin delilin varlığı halinde hakim vakıanın ispat edilmiş olduğunu kabul etmek durumundadır. Hakimin takdir hakkı olmayan durumlardan biridir.

Beyannamelerin kesin delil olarak değerlendirilişi bu açıklamalarımıza paralel değildir ve kesin delil niteliği, mükellefi bağlayıcı olması ve mükellefe aksini ispat etme olanağı tanınmamış oluşundan ileri gelmektedir. Beyannameler hakimi bağlayıcı niteliğe ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahip değillerdir.

Mükellef beyanının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına dair delil bulunup bulunmadığının ve varsa delillerin idarece ortaya konulması gerekir. Mükellefin vermiş olduğu beyannameler, sadece mükellef açısından değerlendirildiğinde kesin delil niteliğindedir. Vergi idaresi açısından değerlendirildiğinde ise, yeterli ve yasal delillerin varlığı halinde aksinin ispatı mümkündür. Bu noktada, mükellef kesiminde kendi iradesi ile oluşturulan

³⁷² Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s. 351.

kesin delilin aksi, delil niteliği olan her türlü ispat aracı ile ortaya koyulabilmektedir. Danıştay kararında randıman esasına göre fark bulunmasının, yükümlünün beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil niteliğinde olduğuna hükmedilmiştir³⁷³. Daha doğru bir ifade ile randıman esasına göre bulunan fark, mükellefin beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığını ortaya koymaya yeter bir delildir.

Bir başka Danıştay kararında³⁷⁴, mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin bir delili saptama görevinin, yükümlü beyanının doğruluğu karinesini getiren Katma Değer Vergisi Kanunu'nun temel ilkeleri karşısında idareye ait olduğu, vergi idaresi bu görevi yerine getirirken, Vergi Usul Kanunu'nun yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama ile ilgili kuralları doğrultusunda sağlıklı ve başka türlü kabule yer vermeyecek açıklık ve yeterlilikte tespit yapıp durumu belgelemesini gerektirdiği vurgulanarak açıklanmıştır. Aynı kararda mükellef nezdinde yapılan inceleme tarihinden yaklaşık iki sene önce noter huzurunda düzenlenen ibranamede belirtilen hususun aksine olarak, ibranameyi imzalayan kişinin, inceleme elemanına iki yıl sonra verdiği ifadede yer alan ve ibraname ile çelişen beyana itibar edilemeyeceğinden, inceleme elemanınca salt ifadeye dayanılarak davacı tarafından verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığının delili olduğu kabul edilmek suretiyle dönem matrahının re'sen takdir edilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.

İncelenen kararlardan da anlaşılacağı üzere mükellefçe verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığı yönünde gösterilen delilleri değerlendirme hususunda mahkemenin takdir yetkisi vardır. Beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığını ortaya koyacak nitelikte, önceden öngörülmüş

³⁷³ Danıştay 7. D., E. 2000/6725, K. 2002/1544, T. 15.04.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁷⁴ Danıştay 11. D., E. 1996/3557, K. 1997/1693, T. 14.05.1997, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

herhangi bir kanuni delilin ve bağılı delilin varlığından söz edilemez. İlgili değerlendirme, her uyumsuzluğun niteliğine ve sunulan her delilin ispat gücüne göre yargılama süreci içerisinde hakimnin takdiri ile yapılmaktadır.

3. Defterlerin Delil Değeri

Vergi hukukunda vergi dairesinin itibar ettiği en önemli ispat aracı defterlerdir. Beyan usulünde mükellefin beyan ettiği matrahların dayanağının defterleri olması sebebiyle, beyan edilen matrah ile defterlerin incelenmesi sonucu bulunan matrahın birbirinden farklı olmaması gerekir. Eğer arada bir fark var ise, defterler vergi dairesince yapılan ikmalen tarhiyatın maddi delilini³⁷⁵ teşkil ederler³⁷⁶.

Usulünce düzenlenmiş belgelerin kanunda öngörüldüğü şekilde defterlere işlenmiş olması halinde mükellefin beyanının, defter kayıtları ve belgelerinin doğruluğu konusunda “ilk görünüş karinesi”nden faydalanır³⁷⁷. Bu karineden faydalanan mükellefin gerçeği sakladığını ispat etmek artık vergi idaresine düşmektedir³⁷⁸.

Yasal gereklilikler yerine getirilerek ve kendi içerisinde tutarlı olarak tutulan kanuni defterler, mükellefin vergi dairesinin incelemesine sunduğu

³⁷⁵ “Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabına göre defter tutulması re’sen takdir nedeni olup ancak usulüne göre tutulmuş olması halinde bu defter maddi kanıt kabul edilir.” Danıştay 4. D., E. 1978/1105, K. 1979/2480, T. 04.10.1979, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁷⁶ Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, s. 105.

³⁷⁷ Saban, **a.g.m.**, s. 7.

³⁷⁸ “Tüm kamyon satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunan davacı şirketin bu belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ancak Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen biçimde yapılacak karşıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği, bunu kanıtlama külfetinin de iddia eden tarafa ait olduğu hk.” Danıştay 3. D., E. 1986/384, K. 1986/1749, T. 24.09.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

defterin haricinde kanuni defterlerine kaydetmediği bir kısım hasılatını kaydettiği ikinci bir defterin varlığı halinde mükellef lehine delil olamamaktadır. Danıştay'ın el defterlerinin incelenmesi sonucu mükelleflerin bir kısım hasılatlarını beyan dışı bıraktıklarının tespiti halinde el defterlerinin tek başına delil olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda çelişkili kararları mevcuttur. Bir kararında³⁷⁹ özel el defteri kayıtlarına göre davacının bir kısım hasılatını beyan dışı bıraktığı tespit edilmişken, faturasız alım satımın karşıt inceleme ile saptanmadığı gerekçesiyle mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görmezken, bir diğer kararında el defterinde adı geçen şahıs ya da firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılmadan tamamının hasılat kabul edilerek matraha alınmasında, isabet görmemiştir³⁸⁰. El defterlerinde yazılı tutarların tek başına matrahın tespitine yeterli görülmesi ve başka hiçbir destekleyici delil aranmaması mükellef açısından hukuka aykırı uygulamalara sebebiyet verecek niteliktedir. Nitekim daha ileri tarihli olan karar ile görüldüğü üzere Danıştay'da bu tutumundan vazgeçmiş, hakkaniyete daha yakın olan bir görüşü benimsemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin c bendi ve 143'üncü maddesinin birinci fıkrasında arama ve yoklamada mükellefe ait özel defterlere el konulabilmesine ve bu defterlerin mükellef aleyhine delil oluşturabilmesine sebebiyet vermektedir. Burada çelişkili olan, özel defterlerin yargısal sürece sadece sahipleri aleyhine delil teşkil edecek şekilde sokulmalarıdır. Yoklama memurunca aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen özel defter ve vesikaların içerisinde, ticari işletmenin işleyişine ilişkin ibarelerin varlığı özel defteri mükellef aleyhine çok kuvvetli bir delil haline getirmektedir. Danıştay'ın çözümüne ihtiyaç duyan bir uyuşmazlıkta, davacının ticari işlemlerini takip ettiği çekişmesiz bulunan özel el defterinde günlük hasılatın detaylı olarak yazıldığı, ayrıca müşteriler

³⁷⁹ Danıştay 4. D., E.1994/3240, K. 1995/1368, T.26.04.1995, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁸⁰ Danıştay 4. D., E.1998/1831 , K.1998/3895 , T. 26.10.1998, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

sütununda "aldı", "gönderdim", "sattım", "teslim ettim", "gönderilecek", "verilecek", "anlaştım" şeklinde açıklamalar yer aldığı, bu açıklamalardan kesin ifadelerin mal teslimi, şartlı ifadelerin ise sipariş olarak değerlendirilmesi ile gelir vergisi matrahı tespit edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir³⁸¹. Ancak bu durumun aksi halinde, kanuni defterlerde şüphe yaratan unsurların aslında mükellefin vergi kaçırma kastından meydana gelmediğine dair emareler veya notlar olması halinde, vergi idaresinin özel defterlere itibar edip etmemesi konusunda keyfiyeti ve serbestisi olduğu göz ardı edilemez bir gerçektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca kaleme alınmış bir kararda yasal defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmeven gayri resmi defterlere ticari işlemlerin kaydedilmesi halinde bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığıın ispatı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B fıkrası uyarınca bunu iddia eden yükümlüye ait olacağı belirtilmiştir³⁸². Yükümlünün bu durumu ispatı halinde yalnızca el defterini mi aklamış olacağı yoksa kendi lehine delil olarak kullanıp kullanamayacağı hususunda netlik yoktur. Uyuşmazlığın temelindeki matrah farkına esas alınan tek delil, el defterinden ibaret ise, rahatlıkla söylemek mümkündür ki el defterindeki kayıtların yasal defter ve belgelerle uyumlu olduğunun ispatı halinde uyuşmazlık mükellef lehine sonuçlanacaktır. Bir başka deyişle, mükellefin ikinci defteri kendi lehine delil olarak kabul edilmelidir.

Burada akla gelen bir soru, vergi mevzuatı gereği, diğer bir mevzuat gereği veya mevzuat kaynaklı olmayan keyfiyete tabi tutulan mükellefe ait defterlerin bir arada olması halinde hangisine öncelik verilmesi gerektiğine ilişkindir. Bu noktada vergilendirme açısından vergi mevzuatının öngördüğü

³⁸¹ Danıştay 4. D., E. 1994/3240, K. 1995/1368, T. 26.04.1995, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁸² Danıştay VDDGK, E. 2000/169, K.2000/351, T.27.10.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

deftere öncelik verilmesi, diğer defterlerin beyan edilen matrahın sağlamlasının yapılması için kullanılması gerekir³⁸³.

Defterlere, vergi uyumsuzluklarında ihticaca salih olmadıkları gerekçesiyle yapılan işlemler dolayısıyla sıkça rastlanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi ikinci fıkrası dördüncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması sebebiyle ihticaca salih olmaması hali, re'sen takdir sebebi³⁸⁴ olarak kabul edilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen şekilde yapılacak bir incelemeyle matrahın re'sen takdir ve tespit edileceği düzenlenmiştir.

Vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterlerin vergi idaresince ihticaca salih olmadıkları ispat edilmedikçe, bu defterlerin gerçeği yansıttığı kabul edilir. Ancak Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasının mümkün olduğu kadar geniş yorumlanmasından yanadır ve kararda³⁸⁵ 30'uncu maddenin sözü edilen bentlerinde ve özellikle dördüncü bendinde yer alan hükümle, cezalı vergi tarhına esas olan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunan matrah veya matrah farkı dışında kalan tüm matrah farklarının, yasanın öngördüğü her türlü inceleme usulleriyle ortaya çıkarılıp kavranması amaçlandığından bu hükmün kapsamını olabildiğince geniş yorumlamak gerektiğini belirterek, mükellefin işyerinin ya da imalathanesinin koşulları da dikkate alınarak yapılan randıman hesaplamaları sonucunda, tutulması zorunlu defterlerde; yazılı

³⁸³ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 95.

³⁸⁴ “İbraz edilemeyecek olan defter ve belgeler nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmakta, dolayısıyla re'sen takdir nedeninin kabulü zorunlu hale gelmektedir.” Danıştay 7.D., E. 1991/698, K. 1992/4730, T. 29.09.1992, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁸⁵ Danıştay 3. D., E.1995/4118 , K.1996/4360, T.06.11.1996, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

olana nazaran fark tespit edilmesi halinde vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlerin ihticaca salih olmadığı ispatlanmış olacağı ifade edilmiştir.

Burada değerlendirilmesi gereken husus, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık olup olmadığıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin dört numaralı bendinde; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru, kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olması halinde, defter ve belgelerin ihticaca salih kabul edilemeyeceği ve bu halin re'sen takdir nedeni olduğu kabul edilmiştir.

Bu hüküm uyarınca re'sen takdir sebebinin varlığını kabul edebilmek için maddede belirtilen noksan, usulsüz ve karışıklık halinin açık ve hukuken geçerli sayılabilecek delillere veya verilere dayanarak tespit edilmesi ve ortaya konulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle defter kayıtları ve bununla ilgili vesikaların ne gibi noksanlıklar içerdiğinin kişisel görüş ve varsayıma veya kanaate dayalı olarak değil somut ve sağlıklı gerekçelerle ortaya konulmalıdır.

Uyuşmazlıklarda, çeşitli kuruluşlardan alınan ve aralarında büyük farklılıklar bulunan randıman oranlarının ortalaması alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda bulunan rakamlar ile beyan edilen rakamların karşılaştırılması sonucunda ortaya fark çıkması durumunun, tek başına defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmadığının göstergesi olarak kabul edilmesi vergi hukukunun kanunilik ilkesine aykırıdır. Bu yolla randıman hesabı uygulanabilecek her mükellefin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını saptamak mümkün olabilecektir.

4. Kayıt ve Belgelerin Delil Değeri

Vergi Usul Kanunu mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlerini belgelere bağlamalarını, defterlerden yer alan kayıtların da bir belgeye dayanılarak tutulmasını ve bu belgelerle ispat etmelerini prensip olarak öngörmüştür. Dolayısıyla belgeler, hem defterlerin hem de tutulan kayıtların dayanağı ve ispat aracıdır³⁸⁶.

Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas, mükellef yönünden; vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı olayları tevsik etmek, vergi idaresi açısından ise; vergi kanunlarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin ve mükelleflerin faaliyetlerinin denetlenmesi, incelenmesi ve tespitin sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelenin prensip olarak belgeye bağlanması kabul edilmiştir. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas, mükellef yönünden; vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı olayları tevsik etmek, vergi idaresi açısından ise; vergi kanunlarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin ve mükelleflerin faaliyetlerinin denetlenmesi, incelenmesi ve tespitin sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Danıştay'ın pek çok kararında, öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtların, vergi hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön

³⁸⁶ Ali Parlar, Güleç Demirel, **Açıklamalı- İctihathı Adli-İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Yayınevi, 2002, s. 336.

kabulden yararlanacağını, aksini ispatının vergi dairesine ait olduğunu belirtilerek istikrar kazanmıştır³⁸⁷.

Ancak ilk görünüş karinesinden faydalanan ve usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp, bu hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ise, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı B fıkrasında öngörülen ilkelere göre yine vergi idaresine ait olacaktır.

5. Elektronik Defter, Kayıt ve Belgelerin Delil Değeri

Elektronik defter, kayıt ve belgeleri incelerken mevzuatımızda yapılan değişikliklere değinmiştik. Değinmiş olduğumuz düzenlemeler ispat ve delil hükümleri açısından vergi hukukumuzda büyük bir açılım getirmektedir. Burada her şeyden önce, elektronik kayıt ve belgelerin mevcut delil sistemimiz içindeki yerinin ortaya konularak bunların delil niteliklerinin açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.

Hukuk sistemlerinde ispat açısından serbest delil sistemini benimsemiş ülkelerde elektronik kayıtların ve belgelerin delil olarak değerlendirilmesinde herhangi bir sorunla karşılaşılmamaktadır. Buna karşılık Türkiye gibi ispat açısından kesin (kanuni) ve takdiri delil ayırımının

³⁸⁷ Danıştay 7. D., E.2001/827, K.2003/381, T. 06.02.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2003/2112, K.2004/173, T. 29.01.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2001/3609, K.2002/1537, T. 15.04.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2000/8841, K. 2002/2375, T.11.06.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

bulunduğu ülkelerde, bu konuda özel düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Öncelikle elektronik kayıt ve belgelerin delil niteliklerini açıklığı kavuşturmak gereklidir.

Elektronik ticaret ve e-Devlet için son derecede önem arz eden elektronik imza, bazı ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ayrı bir çerçeve kanunla düzenlenmiş ve 24.01.2004 tarihinde 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu kabul edilmiştir.

Kanundan önce Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uyarınca senetle ispat mecburiyeti bulunmayan hallerde, elektronik kayıtların bu durumda hakim tarafından takdiri delil olarak kabul edilmesi mümkündür. Hatta, senetsiz ispatın mümkün olduğu davalarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 367'nci maddesinde yer alan özel hüküm sebepleri nedeniyle, hakim re'sen veya talep üzerine Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda gösterilmemiş olan diğer hüküm sebeplerinin dinlenmesine ve tetkikine karar verebildiğinden elektronik kayıtların takdiri delil şeklinde kabul edilmesi de mümkündür. Elektronik kayıtların ispat aracı olarak kullanılmasına konusunda Danıştay kararlarına baktığımızda³⁸⁸ mükellef nezdinde yapılan aramada ele

³⁸⁸ Danıştay VDGK, E. 2000/169, K. 2000/351, T. 27.10.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>. "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait bulunduğu açıklanmış, 171. maddesinde de mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi amaçlarla bu Kanun'a göre defter tutacakları belirtilmiş, devamı maddelerinde ise defter tutmaya ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda özel el defterinin, davacının ticari işlemlerini takip ettiği defter olduğu tespit edilerek el defteri ile yükümlünün yasal defter ve belgelerinin karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığı belirlendiği anlaşılmaktadır. Yasal defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmeleyen gayri resmi defterlere ticari işlemlerin kaydedilmesi halinde bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığı ispatı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrası uyarınca bunu iddia eden yükümlüye aittir." hükmü ile açıkça mükellef bilgisayar kayıtlarının incelemede dikkate alınmasının olanaklı olduğunu, hatta burada bulunan gayri resmi kayıta ispat külfetinin mükellef tarafına geçtiğini, çünkü normal ve mutad olmayan durumu iddia edenin ispatlaması gerektiğini ifade etmiştir. ; Danıştay VDGK, E. 2002/480, K. 2002/387, T.13.12.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>, "...ihbar eden

geçirilen el defterleri veya el defteri benzeri olarak tutulan elektronik kayıtların (bilgisayar kayıtlarının) yasal defter kayıtları ile karşılaştırılması olanaklı olduğunu kabul edildiği görülmektedir³⁸⁹.

Elektronik kayıtların ve belgelerin kesin delil olarak kabul edilmesi, yani senetle eşdeğer sayılması hususuna gelince; 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 23'üncü maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 295'inci maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 295/A maddesi eklenmiştir. Madde hükmüne göre:

" Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar.

Dava sırasında bir taraf kendisine karşı ileri sürülen ve güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş veriyi inkar ederse, bu Kanunun 308 inci maddesi kıyas yoluyla uygulanır."

Düzenleme ile yargılama safhasında da elektronik imza ile işaretlenmiş elektronik verilerin kesin delil olarak kabul edilmesi sağlanmış olmaktadır. Kesin deliller, hakimi bağlayıcı niteliktedirler ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahiptirler³⁹⁰. Kesin delilin varlığı halinde hakim vakıanın ispat

kişi tarafından vergi idaresine sunulan bilgisayar disketinin idarece çözümlendiği ve işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiğinin anlaşıldığı, elde edilen bu bilgiler hakkında şirket yetkilisinin ifadesine başvurulduğu ve düzenlenen tutanakla, bilgisayar disketine kayıtlı bulunan hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğunun saptandığı, şirket yetkilisinin anlatımı ve taşıma irsaliyesindeki emtia miktarıyla doğrulanan sözü edilen aygıt kaydının delil olarak kullanılmasında gerek bu nedenle, gerekse vergisi ihtilafı dönemde tüm işlemlerin bilgisayar ortamında yönetilmesi nedeniyle yasaya aykırı bir yön bulunmadığı..... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve bunun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği kurala bağlanmıştır..... şirketin kazancının bir kısmını beyan dışı bıraktığını ihbar eden kişi tarafından, vergi dairesine sunulan bilgisayar disketi idarece çözümlendiğinde, işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiği anlaşılarak, elde edilen bu bilgilere ilişkin olarak şirket yetkilisi nezdinde düzenlenen tutanak ile de bilgisayar disketinde kayıtlı hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğu saptanmıştır.

³⁸⁹ Gündeşli, **a.g.m.**, s. 35.

³⁹⁰ Kuru,Arslan,Yılmaz, **a.g.e.**, s. 351.

edilmiş olduğunu kabul etmek durumundadır. Artık elektronik imza taşıyan elektronik verilerin varlığı halinde hakimın takdir hakkı bulunmamaktadır.

6. Karinelerin Delil Değeri

Bilinenden bilinmeyenin varlığının çıkarılmasına karine denir. İspat açısından ise karine belli bir olgudan başka bir olgunun çıkarılmasıdır. Karineler fiili karineler ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılır³⁹¹.

Fiili karineleri, kanuni karinelere ayıran en belirgin özellik, kanuni karinelerin hukukun uygulanması alanında işlev görmelerine karşılık, fiili karinelerin sadece olayların saptanmasında kullanılmalarıdır. Bu nedenle hakim, gösterilen bir delilin sağlamlık derecesini yani ilgili delilin ispat kuvvetini hayat tecrübelerine göre belirlemektedir³⁹². Kanuni karineler, bizzat kanunun belli bir olgudan belli olmayan bir olgunun varlığı sonucuna varmasıdır³⁹³. Hukukumuzda kanuni karinelere fazlasıyla yer verilmiş ve itibar edilmiştir. Kanuni karinenin iki türü kesin kanuni ve adi kanuni karinedir. Karineye dayalı iddianın aksini ispat etmek diğer tarafın yükümlülüğündedir.

Kesin kanuni karinenin karakteristik özelliği, kesin kanuni karineye dayanan kimsenin ispat külfetinden kurtulmuş olması, yani bunların aksine bir delil gösterilememesidir³⁹⁴. Vergi sistemimizde kesin kanuni karineler emsal kira bedeli esası, hayat standardı esası, asgari zirai vergi olarak sıralanabilir. Kesin kanuni karinelerin varlığı, vergi yargılamasında kesin delillerin doğurduğu sonuçları doğurmaktadır. Ancak uygulamada kesin kanuni

³⁹¹ Edis, **a.g.e.**, s. 372- 374.

³⁹² Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 174., Özsunay, **a.g.e.**, s. 355.

³⁹³ Zevkliler, **a.g.e.**, s. 154.

³⁹⁴ Süha Tanrıver, **Makalelerim (1985-2005)**, Asil Yayın Dağıtım, 2005, s. 5.

karineler yumuşatılmakta ve adi kanuni karineler gibi aksinin ispatına olanak tanınmaktadır.

Adi kanuni karine ise, aksi ispat edilebilen karinedir³⁹⁵ ve aksi ispat edilmeye kadar delil teşkil ederler. Adi kanuni karineler ilki görünüş karinesi, vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara ve hayatın olağan akışına göre gelişmiş olması karinesi, işe başlama belirtileri, örtülü sermaye ve örtülü kazanç karineleri olarak sayılabilir.

İlk görünüş karinesinden faydalanan mükellef ile idare arasında çıkan bir uyuşmazlıkla ilgili olarak Danıştay tüm kamyon satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunan davacı şirketin bu belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ancak Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen biçimde yapılacak karşıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği, bunu kanıtlama külfetinin de iddia eden tarafa olan idareye ait olduğuna hükmetmiştir³⁹⁶. İlk görünüş karinesinin aksini iddia eden tarafa ait olduğu, Danıştay'ın pek çok kararında, öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtların, vergi hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanacağını, aksini ispatının vergi dairesine ait olduğunu belirtilerek istikrar kazanmıştır³⁹⁷.

Vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara ve hayatın olağan akışına göre gelişmiş olması karinesi, hem kanunen hem de kanuna

³⁹⁵ Kuru, **a.g.e.**, s. 1380.

³⁹⁶ Danıştay 3. D., E.1986/384, K.1986/1749, T. 24.09.1986, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁹⁷ Danıştay 7. D., E.2001/827, K.2003/381, T. 06.02.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2003/2112, K.2004/173, T. 29.01.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2001/3609, K.2002/1537, T. 15.04.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E. 2000/8841, K. 2002/2375, T.11.06.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

uygun olarak verilen Danıştay kararlarında³⁹⁸ aksini iddia edence ispatına olanak tanınan bir adi kanuni karinedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 154'üncü maddesi tüccarlar için bir iş yeri açmayı, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmayı, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamayı işe başlamanın belirtisi saymıştır. İşe başladığına delalet bu hallerin mevcut olmadığını ispat külfeti mükellefe aittir. Tüm bu sayılan hallerin varlığı mükellefin işe başladığını gösteren adi kanuni karinelerdir.

Aynı şekilde örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı kanunen öngörülen peçeleme sözleşmeleri ve adi kanuni karinelerdir. Kanuni tasvire uyan sözleşmelerin peçeleme olmadığını ispat yükü, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası da dikkate alındığında, vergi yükümlüsüne düşmektedir³⁹⁹.

Görüldüğü üzere, adi kanuni karineler, vergi yargılamasında aksinin ispatı açısından takdiri delillerle aynı usulü paylaşmaktadır. Ancak burada ki fark, adi kanuni karinelerin aksi ispat edilemezse, hakim karineyi göz ardı ederek karar verme imkanı olamamasından ileri gelmektedir. Bir başka deyişle, takdiri delilleri hakim serbestçe takdir ederek ve kanaati delillerin aksine oluşur ise, kanaati doğrultusunda karar verebilmektedir. Ancak adi kanuni karinelerin olduğu uyumsuzluklarda ve adi kanuni karinelerin aksinin ispat edilemediği hallerde hakim, karinenin ispat ettiği hususun tersine

³⁹⁸ Danıştay VDDGK., E.2006/89, K.2006/216, T. 06.07.2006; Danıştay VDDGK., E.2006/59, K.2006/212, T. 06.07.2006; Danıştay VDDGK., E.2006/117, K.2006/159, T. 16.06.2006, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 342.

karar vermesi hukuka uygun olmamaktadır. Aksi ispat edilemiyorsa karinenin ispat gücüne itibar edilmesi gerekmektedir.

B. Vergi İdaresinin Vergilendirme İşlemleri Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

Vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşan delilleri yoklama fişleri, inceleme tutanakları, bilgi toplama tutanakları, istihbarat arşivleri, arama tutanakları ve takdir komisyonu kararları olarak sıralamak mümkündür.

Yargılama süreci içerisinde, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşan delillerden hangilerin varlığı halinde vakıanın ispatlanmış sayıldığı, hangi delillerin delil nitelikleri kabul edilmekle beraber tek başına vakıayı ispata yeterli kabul edilmediği değerlendirilecektir. Delillerin sınıflandırılması bakımından vergi idaresi tarafında oluşan delillerin, yargılama sürecine içerisinde tabi olduğu sınıflandırma yapılacaktır. Ayrıca delil niteliği kazanabilmesi kanuni koşullara bağlanmış olan delil çeşitleri ve delil niteliği kazanma usulleri incelenecektir. Delillere ilişkin teorik anlatımlar daha önceki bölümlerde yapılmış olduğundan, uygulamaya yönelik değerlendirilmelere yer verilecektir.

1. Yoklama Fişlerinin Delil Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde mevcut kanuni ifadeye göre yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir⁴⁰⁰.

Tespit edilen hususlar tutanak mahiyetindeki yoklama fişlerine geçirilmektedir. Yoklama tutanakları, yasaya uygun düzenlenmek koşuluyla saptanan maddi olayların ve mevzuların tespitine yarayan araçlardır⁴⁰¹.

Tutanakların bizzat kendileri ispat niteliğinde olmayıp⁴⁰², mükellef ve mükellefiyetle ilgili olaylara ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik belgelerdir. Diğer bir anlatımla ispat işlevini tutanaklar değil, bu tutanaklarla tespit edilen belge, bilgi ve kayıtlar yapmaktadır. Tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların delil olarak değer taşıyabilmeleri, tutanakların usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır⁴⁰³.

Yoklama fişlerinin usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmaları halinde delil olarak kabulüne Danıştay izin

⁴⁰⁰ Aktan, **a.g.m.**, s. 32.

⁴⁰¹ Danıştay 3.D., E. 1999/5066, K. 2000/3854, T. 23.11.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁰² “Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci 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.” Danıştay 4.D., E. 2000/3921, K. 2001/347, T. 20.02.2001, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁰³ Candan, “Vergi Yargısında İspat-V”, s. 55.

vermemektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılanı veya yetkili adamına imza ettirileceğini; bunların bulunmaması veya imzadan çekinmeleri halinde keyfiyetin fişe yazılarak, yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağını düzenlemiştir. Madde metni çok açık olmakla beraber örnek bir uyuşmazlıkta⁴⁰⁴ vergi mahkemesi kesilen cezaya dayanak olan yoklama tutanağında mükellefin sadece imzadan imtina edildiğinin yazıldığı, oysa imtina sebebinin tutanakta açıkça belirtilmesi gerektiği düşüncesi ile cezayı kaldırmıştır. Danıştay ise yukarıda anılan Kanunun 131'inci maddesinde mükelleflerin imzadan imtina etme gerekçelerinin yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığını, hatta gibi anılan madde hükmünün bu şekilde yorumlanmasının yasada açıkça öngörülmeleyen bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğuracağını ifade ederek tutanağın geçersizliğine hükmedilmesinde hukuka uyarlık görmemiştir. Kararın madde metni incelendiğinde isabetli olduğu söylenemez. 131'inci maddede yoklama fişlerinin nezdinde yoklama yapılanı veya yetkili adamına imza ettirileceği açıkça zikredilmiştir. Devamında da imzadan çekinirlerse keyfiyetlerinin fişe yazılacağı açıkça düzenlenmiştir.

Danıştay'ın burada sadece mükellef kelimesi geçmediği için imzadan imtinası halinde keyfiyetinin yazılmayacağını düşünmesi hukuka aykırıdır. Nezdinde yoklama yapılan ifadesini biraz irdelemek gerekmektedir. Burada maddenin açılımını yaparken iki türlü düşünmek mümkündür. Öncelikle, yoklamanın sevk ve idaresi tamamiyle idarenin gözetimi ve denetimi altında olacağından bulunan kişi mükellef dahi olsa nezdinde kelimesinden orada mevcut kişiler, yani yoklamaya ilişkin işlemleri izleyen kişi anlaşılmaktadır. Yoklama idare haricinde herhangi birinin nezaretinde yapılan bir işlem değildir. Nezdinde yoklama yapılan ifadesi çok geniş bir ifadedir ve

⁴⁰⁴ Danıştay 11.D., E. 1997/3205, K. 1999/701, T. 17.02.1999, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

kapsamına öncelikle mükellefler girecektir. Yoklama mahallinin mükellefe ait olacağı kuşkusuz olduğundan büyük ihtimalle kendi mekanında, kendi nezdinde yoklama yapılacaktır. Zaten nezdinde yoklama yapılan ifadesinin mükellefi kapsadığı madde metninden bellidir. Nezdinde yoklama yapılan yoksa yetkili adamından söz edilmektedir. Bu kavramda çok geniştir ancak kimse işletmesini herhangi birine teslim edip gitmeyeceğinden, yoklama mahallinde bulunması muhtemel iki kişi vardır. Ya mükellef ya da yetkili adamı yerinde olacaktır. Eğer mükellef, nezdinde yoklama yapılan kişi ibaresinin içerisine girmiyorsa, kimlerin imzadan imtina halinde keyfiyeti tutanağa geçirilecektir? Olayla hiç ilgisi bulunmayan üçüncü bir kişi, ziyarete gelen tanıdık veya komşu esnaftan birinin imzadan imtina halinde işletilmek üzere konulmuş bir hüküm olduğunun kabulü çok daha gerçek dışı olacağından ilgili Danıştay kararının kabulü mümkün değildir. Maddenin yorumlanmasında hataya düşüldüğü söylenebilirse de, madde özünde yorum gerektirmeyecek kadar açıktır. Nezdinde yoklama yapılan her kim olursa olsun imzadan imtinası halinde nedeni tutanağa geçirilmelidir. Buna mükellefin kendisinde dahildir. Eğer böyle düşünerek maddenin açılımını yapacak olursak, bu açıklamalar yetkili adamının ayrıca düzenlenmiş olmasına bile gerek olmadığını sonucuna götürmektedir.

Diğer bir bakış açısı ile kararı değerlendirecek olursak, Vergi Usul Kanunu'nun 130'uncu maddesine göre yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmemektedir. 131'inci madde "...bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır..." demektedir. Bu ifadeden çıkan anlama göre, yerinde bulunması beklenen kişi, hakkında yoklama yapılacak kişidir. Bu da doğrudan mükellefi işaret etmektedir. Bu şekilde düşünmemiz halinde yetkili adamının ayrıca düzenlenmiş olmasında bir çelişki yoktur.

Görüleceği üzere Danıştay'ın ilgili kararı hukuka uygun değildir. Mükellefin imzadan imtina etme gerekçesi yazılmamış olan bir tutanağın delil değeri olmaması gerekir ve bu koşulun aranması yasada açıkça öngörülme­yen bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğurmamaktadır. Aksine bu durum yasada açıkça belirtilmiş bir idari görevdir. Üzerinde bir tarafın imzası olmayan bir tutanak tek taraflı düzenlenmiş olacağından zaten hukuki değer atfı mümkün değildir. Kanun, kimseye zorla herhangi bir şey imzalatılamayacağını düşünerek imzadan imtina imkanı tanımış, ancak bunun için öncelikle sebebinin kayıt altına alınması gereğini öngörmüştür. Devamında da tutanağın imzasız bırakılmasının doğuracağı hukuki boşluğu öngörmüş ve bir imza silsilesi kurmuştur. İmtina sebebi yazılmadan, tutanağın doğrudan, maddenin devamında düzenlenen polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasına göz yumulması mükellefin bu zincirde her zaman atlanması sonucu doğurabilecek niteliktedir. Bunun kabulü halinde idare tutanağın içeriğini serbestçe düzenleyerek, imza koşulunu da, tutanağa yazılanların mükellefin ne kadar lehine veya aleyhine olduğu konusundan muhtemelen bihaber olan polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatacaktır. Tüm bunların hukuken kabulü mümkün olmamakla beraber Danıştay kararında⁴⁰⁵ maddi olayın tespitine ilişkin tutanağın geçerliliği için, işin doğası gereği, 131'inci maddede anılan kişilerin yoklama yerinde hazır bulundurulması ve tutanağın bu kişilere yoklama yerinde imzalatılması zorunluluğunun bulunmadığını ifade etmektedir. Kanımızca tutanağa yukarıda açıklamış olduğumuz sebeplerden ötürü, mükellef tarafından bir kişinin imza atması veya imzadan imtina sebebini belirtir bir şerh düşmesi koşulu aranmalıdır. Yoklamanın amacının, mükellef ve mükellefiyetle ilgili olayları hiçbir kuşku­ya yer vermeyecek şekilde tespit etmek olduğu, yoklama fişinin geçerliliğinin de bu amacın ne ölçüde gerçekleştirildiğiyle doğru orantılı olduğu unutulmamalıdır. Mükellefe ait bir

⁴⁰⁵ Danıştay 7.D., E. 2000/6859, K. 2002/1844, T. 13.05.2002, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

yere normal yollarla girmek eğer mümkün olmakta ise, ilgili yeri mükellef adına idare eden biri mutlaka vardır. Mükellefin, mükellef tarafında olan birinin imzasının veya imzadan imtina şerhinin olmadığı tutanakların tek başına delil değeri olmaması gerektiği görüşündeyiz.

Mükellefin imzadan imtina etme gerekçesinin tutanakta belirtilmemesinin tutanağı geçersiz kılacağına ilişkin kararlara⁴⁰⁶ rağmen mükellefin imzadan imtina etme gerekçesinin tutanakta belirtilmemesinin tutanağı geçersiz kılmayacağına ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı⁴⁰⁷ mevcuttur. Ancak yine de mevzuat ve içtihatlar açısından yaşanan sorunlar bununla bitmemektedir.

Bir başka Danıştay kararında⁴⁰⁸, yoklama tutanağının düzenlendiği sırada davacının işyerinde bulunmadığı, tutanağı imzalayanın ise davacının kardeşi sıfatıyla imzasının alındığı anlaşılmaktadır. Danıştay ilgili tutanağa dayanılarak hüküm kurulmasının hukuka uygun olmadığına gerekçesi olarak, kardeşi olarak tutanağı imzalayan kişinin, davacıya bir hizmet akti ile bağlı olduğunun, emir ve talimatı altında çalıştığının saptanmamış olmasını göstermiştir. Bu kararla Danıştay'ın, ilgili maddede yer alan "nezdinde yoklama yapılan kişi" ifadesinin nasıl anlaşılması gerektiği konusunda kararsız olduğu yolundaki görüşümüz pekişmektedir. Hizmet akti ile bağlı olunması gereğine yönelik bir ifade madde metninden çıkmamaktadır.

Bu konuda belirsizlikleri körükleyen bir diğer Danıştay kararında "yetkili adamı" ifadesi şu şekilde irdelenmiştir:

⁴⁰⁶ Danıştay 3.D., E. 1988/1416, K. 1990/1444, T. 16.05.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁰⁷ Danıştay VDDGK., E. 2000/172, K. 2000/353, T. 27.10.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁰⁸ Danıştay 3. D., E. 1999/5066, K. 2000/3854, T. 23.11.2000, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

“Söz konusu tutanak şirket ortağı sıfatıyla imzalanmış olup, VUK 131. maddesinde yoklamanın mutlaka şirketi temsil yetkisi bulunan kişiler nezdinde yapılacağına ilişkin bir hüküm yer almadığı gibi, bu maddede tutanağın nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı tarafından imzalanacağı belirtilmiştir. "Yetkili adamı" ise ticaret Kanunu'na göre şirketi temsile yetkili kişi değil, işyerinde günlük işleri yapmakla görevi ve yetkisi bulunan kişi olarak anlaşılmalıdır. Uyuşmazlık konusu yoklama tutanağında satılan emtia için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmediği saptanmıştır. Satışı yapan, ödeme kaydedici cihaz fişini düzenlemesi gereken görevliler bu belgenin düzenlenip düzenlenmediği doğrudan bilmesi gereken kişiler olduklarından, bu durumu ifade etme konusunda da "yetkili adam" durumundadırlar. Ödeme kaydedici cihaz fişini düzenleyip alıcıya teslim etmekle değil, bu belgenin düzenlenip düzenlenmediğini denetlemekle yükümlü olabilecek şirket müdürünün mutlaka yoklama anında orda bulunması ve tutanağı imzalaması zorunluluğu kabul edilirse yoklama memurunca, belge düzenlenmediği görülmesine karşın, bu gerçeğin tutanakla tespit edilememesi sonucu doğacaktır ki Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde yazılı, "mükellefiyetle ilgili kayıtları tespit etmek" olarak açıklanan yoklamanın amacı bertaraf edilmiş olacaktır. Şirket müdürünün yoklama anında orada bulunmadığının tutanağa yazılmamış olması ise sadece basit bir şekil eksikliği olduğu gibi tutanağı imzalayan kişi zaten şirketin diğer ortağıdır.”

Kararda yetkili adam ifadesinden anlamamız gerekenin, iş yerinde tespit edilen usulsüzlüğü bilen ve iş yerine hizmet akdi ile bağlı olan herkes olarak anlamamız gerektiği vurgulanmıştır. Hukuksal mantık çerçevesinde kabulü mümkün olmayan bir tanımlama yapılmıştır. Olaya ve duruma göre maddede yer alan ifadelerden kimlerin anlaşılması gerektiğine karar vermek, yoklamanın amacını bertaraf etmemek adına hukuki güvenliğin feda edilmesi anlamına gelmektedir.

Tüm bu kavramsal kargaşanın sona erdirilmesi ve tutanağın geçerlilik koşullarının netliğe kavuşturulması gerekmektedir. Nezdinde yoklama yapılan kişilerden kimlerin anlaşılması gerektiği konusunda bir görüş birliğine varılması, tutanağın delil mahiyetinde kabulü için çok gereklidir.

2. İnceleme Tutanaklarının Delil Değeri

Vergi incelemeleri ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 134-141'inci maddeleri arasında yer almaktadır. Mükellefin beyanlarının ve ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacı ile mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanterleri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır⁴⁰⁹. Mükellefin sadece defter ve belgeleri incelenmesi ile yetinilmemekte, bunların yanında tanık ifadelerine, istihbarat arşivlerine, maddi kontrollere, ekonomik değerlerin fiili envanterlerine ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de gidilebilmektedir⁴¹⁰.

İnceleme elemanları, vergi incelemesi sonunda delilli ve gerekçeli inceleme tutanakları hazırlarlar. Hazırlanan bu inceleme tutanakları, vergi inceleme elemanları tarafından vergi idaresine gönderilir. Vergi idaresi de bu tutanaklara göre vergi tarh ve ceza işlemlerini yapar. Delilli ve gerekçeli olmayan ve inceleme elemanlarının kişisel beyanları niteliğinde olan inceleme tutanaklarına dayanılarak yapılan tarh işlemleri, yargı yerlerince kaldırılmaktadır⁴¹¹. Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta⁴¹², ilgili şirket

⁴⁰⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100.

⁴¹⁰ Kırbaş, **a.g.e.**, s. 167.

⁴¹¹ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 193.

⁴¹² Danıştay 4.D., E. 2001/4971, K. 2002/3161, T. 09.10.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

nezdinde yapılan inceleme sonucu, inceleme elemanınca düzenlenen tutanakta, uyuşmazlık yılında yapılan eşantiyon giderlerinin fazla olduğu ve bu eşantiyonların 2.3'ünün uyuşmazlık yılında kullanılabileceği, 1.3'ünün ise 2001 yılına devredilmesi gerektiğinden bahisle 1.3'üne isabet eden gider tutarını dönem matrahına eklenmiştir. Danıştay kararında, vergi sisteminin, maddi ve somut delillere dayalı, vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermekte olduğunu, vergilemeye ilişkin kuralların, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle eşantiyon giderini, genel giderler içerisinde kayıtlarına intikal ettirmesi inceleme elemanı tarafından eleştirilerek iş kapasitesi, faaliyet hacmi ve hasılatı dikkate alındığında söz konusu eşantiyon giderlerinin faaliyeti ile orantılı olmadığından söz edilerek 1.3 ünün ilgili dönemi takip eden dönem giderlerine yazılmak üzere genel giderlerden tenzil edilmişse de, inceleme elemanının, bu saptaması hiçbir araştırma, inceleme ve somut delile dayanmadığını, varsayımdan hareketle eşantiyon giderlerinin ancak 2.3 ünün uyuşmazlık döneminde kullanılmış olabileceği görüşü ile fazla tutarın dönem matrahına ilave edilerek buna göre tespit edilen matrah farkına istinaden yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görmemiştir.

Aynı kararda, Danıştay, inceleme elemanından beklenen davranış şeklini ve ispata yarayacak hangi delil elde etme yöntemlerini kullanması gerektiğini belirtmemiştir. Eşantiyonlardan ne kadarının ilgili dönem içerisinde kullanılmış olabileceğinin, vergi incelemeleri esnasında tespitine yarar tek göstergesi iş yerinin iş kapasitesi, faaliyet hacmi ve hasılatı dikkate alınarak söz konusu eşantiyon giderlerinin faaliyeti ile orantılanmasıdır. Kurulan orantının her zaman, her işyeri için doğru sonucu vermesi beklenemeyeceğinden, ilgili durumun inceleme tutanağına bağlanarak matrah farkının mükellef kuruma yansıtılmasında hukuka aykırı işlem tesisi olduğu söylenememelidir. Hesaplanan matrah farkının gerçeği yansıtmadığını bilen mükellef kurumun, gerçeği ispatı da mümkün

olduğundan uyumsuzluk çıkarması yerindedir. Aksi yönlü bir uygulama ile inceleme elemanlarına tanınacak göz ardı etme esnekliğini fazlalaştırmak olacağından, kötüniyetli mükelleflerin tespiti zorlaşacaktır. Vergi incelemelerine nazaran, mahkemece yapılan yargısal incelemeler tarafsız ve daha detaylı olduğundan inceleme tutanaklarının gerçeği yansıtmadığına inanıldığında hukuki denetimden geçirilmesi yerinde olacaktır.

İnceleme elemanınca tutanakla tespit edilen hususların aksinin ispatı mümkün olup mükellefler bu hususu her zaman için defter ve belgelerine dayanarak ispat edebilirler⁴¹³. Ayrıca mükelleflerin tutanakları ihtirazi kayıt koyarak imzalama olanakları da vardır. Danıştay, ihtirazi kayıt konulmamış tutanağı, mükellefçe kabul olarak değerlendirmiş, hükmün tesisinde tutanağın içeriğinin bütün olarak esas alınmasında sakınca görmemiştir⁴¹⁴. Danıştay bir başka kararında⁴¹⁵, matrah farkı olduğunu tespit eden inceleme raporunun aksinin davacı tarafından kanunda öngörülen delillerle ispat edilememesi karşısında, inceleme raporu tutanağında yer alan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmasının yerinde olduğunu vurgulamıştır. Kararda geçen “davacı tarafından kanunda öngörülen delillerle ispat edilmesi” ifadesini, delil serbestisi kapsamında düşünmek gerekir. Burada Danıştay kararında ifade edilenin, kanuni deliller veya bağlı deliller olduğunu düşünmek yanlış olacaktır. İnceleme raporlarının gerçeği yansıtmadığının, kanuni ifadeden hareketle yemin hariç her türlü delil ile ispatı mümkündür. Bu nedenle, inceleme tutanakları, vergi yargılaması açısından takdiri deliller arasında yer almaktadır.

⁴¹³ Danıştay 4. D., E. 1999/860, K. 1999/4243, T. 23.11.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴¹⁴ Danıştay 3. D., E. 2000/2778, K. 2003/3288, T. 25.08.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴¹⁵ Danıştay 4. D., E. 2001/2852, K. 2002/1917, T. 08.05.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

İnceleme tutanaklarında tanık ifadelerine de yer verilebilmektedir⁴¹⁶. Danıştay bir kararında⁴¹⁷, vergi incelemesi esnasında, kanuni temsilcinin ihtirazi kayıt koymadan imzalamış olduğu ifadesine göre defter kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına, temsilcisinin anlatımını içeren tutanağı delil olarak kabul etmiş ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplanmasında yasaya aykırılık görmemiştir.

3. Bilgi Toplama Tutanaklarının Delil Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü bölümünde "Bilgi Toplama" başlığı altında; bilgi isteme ve bilgi verme ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Bilgi toplamanın vergi incelemesi ile aynı kısımda düzenlenmesi ve maddelerin içeriği, vergi incelemesine yardımcı bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır⁴¹⁸.

Bilgi verme zorunlu bir kamu görevi olarak kabul edilmiş ve bu görevin yerine getirilmemesi özel usulsüzlük cezası ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi ile yaptırıma bağlanmıştır⁴¹⁹. Ayrıca bilgi vermeye ilişkin vergi dairelerince öngörülen süre içerisinde verilmesi gereğinin sıkı bir şekilde uygulandığı Danıştay'ın bir kararında⁴²⁰ net bir şekilde görülmektedir. İlgili kararda uyuşmazlık; davacı şirketin kuruluş işlemine ilişkin damga

⁴¹⁶ Danıştay 7. D., E.1994/2233, K. 1996/755, T. 04.03.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 4. D., E.1999/1323, K. 1999/4273, T. 24.11.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 7. D., E.2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴¹⁷ Danıştay 3. D., E.2000/2778, K. 2003/3288, T. 25.08.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴¹⁸ Şeker, a.g.e., s. 379.

⁴¹⁹ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 202.

⁴²⁰ Danıştay 7. D., E. 1998/1796, K. 1999/1640, T. 21.04.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

vergisinin ödenip ödenmediğini öğrenmek amacıyla, davacı şirkete tebliğ edilen bilgi ve belge isteme yazısına, süresi içinde cevap verilmemesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istemine ilişkindir. Davacı şirket, kuruluş işlemine ilişkin damga vergisinin ödemiş olduğundan, ilgili bilgiyi vergi dairesinin göndermiş olduğu yazısında öngördüğü 15 günlük süreyi geçirerek vermiştir ve ilgili gecikmenin kabul edilebilir sınırlar dahilinde kısa bir süre olduğunu ve vergi dairesindeki memurların yerinde bulunamaması nedeniyle gerçekleştiğini iddia etmiştir. Danıştay, vergi mahkemesince kabul gören ve tarhiyatın terkinine karar verilen özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerektiğine karar vermiştir.

Kanunen bir süre belirtilmemiş olmasından ötürü, bilgiyi isteyen vergi idaresince makul bir süre öngörülmesi, uzun müddet istenilen bilginin sürüncemede bırakılmasının önlenmesi açısından şarttır. Ancak vergi idaresince öngörülen sürenin makul olup olmadığı, istenilen bilginin niteliğine göre her olayda ayrıca ve öncelikli olarak değerlendirilmelidir. Aksi yönlü bir uygulama, olayda olduğu gibi vergi ödevlerinin gereklerini yerine getirmiş olan mükelleflerin haksız yere cezalandırılabilmelerine sebebiyet verebilir.

Bilgiler yazılı veya sözlü istenebildiği gibi, bilgiyi veren tarafından da yazılı ve sözlü verilebilmektedir. Sözlü olarak verilen bilgilerin delil olarak geçerli olabilmesi için tutanağa geçirilmesi gerekir. Aynı zamanda sözlü ifade ile tutanaktaki bilgilerin aynı olması şarttır. Ayrıca, ifadesi aynen tutanağa geçirilen kişi bu ifade tutanağını imzalamalıdır. Bu bilgi verme zorunluluğunun bir sonucudur.

Burada irdelenmesi gereken en önemli unsur sözlü olarak verilen bilgilerin bir ifade tutanağında kaleme alınması sonucu, bu tutanağın bilgi verme tutanağı olarak değerlendirilmesinde ki yerindeliktir. Bir başka deyişle,

bilgi verme tutanağında yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilgisi veya olayla ilgili bilgisi olan kişilerin vermiş olduğu ifadelerin tanıklık kapsamında olup olmadığının ayırt edilmesi gerekmektedir.

Hangi ifadelerin tanık ifadesi, hangi ifadelerin bilgi veren ifadesi olduğunu Danıştay kararı üzerinden giderek açıklamak daha yerinde olacaktır. İnceleyeceğimiz kararda olayın gelişimi, müteahhitlik yapmakta olan adi ortaklığın 1991 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu alıcı beyanlarına göre hasılatını düşük gösterdiği ileri sürülerek 1992 yılı Şubat dönemi için adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınması ile başlamıştır. Ankara 4. Vergi Mahkemesi 26.4.1994 gün ve E: 1993/1334, K: 1994/731 sayılı kararıyla; alıcı beyan ve ifadesine göre 2 numaralı dairenin satış bedeline davacı tarafından itiraz edilmediğinden, bu kısmın çekişmesiz olduğu, öte yandan 5 ve 7 numaralı dairelerin alıcıları tarafından verilen bilgilerin maddi delil niteliğinde olması, davalı tarafından alıcı ifadelerini çürüten yasal olarak geçerli bir belgenin ibraz edilmemesi ve daire alıcıları ile yükümlü adi ortaklık arasında herhangi bir uyuşmazlığın da bulunmaması karşısında, vergiyi doğuran olayın oluşmasına taraf olan alıcıların mükellef aleyhine kasıtlı beyanda bulunmaları düşünülemeyeceğinden, yapılan cezalı tarhiyatta isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Danıştay'da olayda bir hukuka aykırılık olmaması nedeniyle bu açıdan herhangi bir bozma nedeni olamayacağını belirtmiştir.

Olayda alıcı ifadeleri bilgi verme tutanaklarına bağlanmıştır. Alıcılar mükellefle muamelede bulunan gerçek kişiler olduğundan bilgi verme müessesesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesindeki tanıma uymaktadırlar. Ancak aynı alıcılar, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunanlar kapsamına da girmektedirler. Bilgi veren kişilerin tanık olamayacağına ilişkin bir düzenleme mevcut olmadığından, olayda bilgisine başvurulmuş kişilerin vermiş

olduğu ifadeleri, özünde tanık ifadeleri olarak değerlendirmek kanımızca yerinde olacaktır. Tanığa hangi yolla müracaat edildiği ve ifadesinin bilgi verme tutanağı veya inceleme tutanağı gibi tutanaklardan hangisinin adı altında değerlendirildiğinin özüne bir etkisi olamayacaktır. Aksinin kabulü Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin inkarı haline gelmektedir. Çünkü, tanık olma koşullarını ilgili madde halihazırda sıkı koşullara bağlamıştır. Bu koşulların sağlanması halinde dahi bu kişilerin tanık olarak değerlendirilmesinden kaçınmak, vergi yargısında bütünüyle tanıklığı inkar etmek ve ilgili maddeyi yok saymak anlamına gelecektir. İncelenen kararda da, Danıştay’ın tanık sözcüğünü hiç geçirmemiş olması bu bakımdan eleştirilebilir görülmektedir. Kararda müteaddit defalar, “tanık ifadeleri” yerine “alıcı ifadeleri” denmesinin yeğlenmesinin nedeni, kanımızca ifadenin bilgi verme tutanağına bağlanmış olmasından ve nitelendirmenin hükme bir etkisi olmayacağının düşünülmesinden ötürüdür⁴²¹.

4. İstihbarat Arşivlerinin Delil Değeri

Vergi istihbarat arşivleri, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerinin daha kolay tespitinin yapılabilmesi ve vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlanmasına hizmet etmesi amaçları ile oluşturulmuştur.

Mükellef bazında bilgi toplamakta olduğundan, toplanan bilgilerin değerlendirilmesi sonucu, aynı grup veya sektörde çalışanlardan, incelenecek olanlar seçilebilmektedir. Bu açıdan denetimde eşitlik sağlanabilmesi hedeflenmektedir.

⁴²¹ Danıştay 11. D., E. 1995/2825, K. 1996/46, T. 09.01.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Arşivlerde yer alan bilgilerin delil değerlerine gelince, Danıştay bir kararında "Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği" uyarınca, vergi ile ilgili faaliyet, muamele ve mükelleflerin servet ve hesap durumları ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının tayin, tespit ve kontrolüne imkan sağlamak amacıyla kurulan istihbarat arşivindeki gizli bilgi ve belgelerin tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ispatına yeterli olmadıklarını hüküm altına almıştır⁴²². Arşivlerden alınan bilgiler başka delillerle desteklenmelidir. İstihbarat arşivinden alınan bilgilerin mükellef tarafından doğrulanması halinde tek başına delil değeri olacaktır.

5. Arama Tutanaklarının Delil Değeri

Arama ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 142-147'nci maddelerinde yer almaktadır.

Arama müessesesi ile ilgili en önemli husus, arama için kanunen öngörülen şartların oluşturulmuş olması gereğidir. Kanuni şartların yokluğu halinde, ele geçirilen deliller hukuka aykırı yollarla ele geçirildiğinden yasak deliller kapsamında olacaklardır. Hukuka aykırı yollara başvurulması halinde, hem idarenin sorumluluğu doğacak hem de yasak delillerin değerlendirilmesi hususunda sorunlar ile karşılaşılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'inci maddesinde ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler

⁴²² Danıştay 3.D., E. 1986/836, K. 1987/340, T. 04.02.1987, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği, aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesinin şart olduğu açıklanmıştır.

Kanuni şartların yokluğu halinde, ele geçirilen deliller, hukuka aykırı yollarla ele geçirilmiş delillerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda bunu yasaklayıcı açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, hukuka aykırı olarak elde edilmiş bir delil değerlendirilemez; aksi halde hukuka uygun durumun bilahare tesisi gerekir⁴²³.

Arama ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 147'inci maddesinde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden olaya ceza yargılaması açısından da bakmak gerekecektir. Ancak ilgili atıf sadece arama ile ilgili hükümleri kapsadığından esasen genel hukuk çerçevesinde durumun değerlendirilmesi gerekir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 123'üncü madde hükmüne göre " İspat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır.". Ceza yargılama usulünde toplumsal fayda ağır bastığı için hukuka aykırı olarak elde edilmiş deliller medeni yargılamada olduğu gibi kolaylıkla göz ardı edilememektedir⁴²⁴. Ancak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 123'üncü madde metnine göre, hükmün hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması halini hukuka kesin

⁴²³ Mehmet Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1990, s. 241.

⁴²⁴ Tosun, **Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuk Açısından Hukuka Aykırı Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, s. 62.

aykırılık hali olarak saymıştır. Metinden anlaşılacağı üzere yalnızca hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanılarak karar verilmesi mümkün değildir. Ancak metinde geçen ifade, hukuka aykırı elde edilen delillerin kanaat uyandırabilme vasfını inkar etmemektedir. Karara dayanak teşkil edecek, yasak olmayan yöntemlerle elde edilmiş delillerin varlığı ile birlikte değerlendirilebilmelerine cevaz vermektedir.

Ceza ve medeni yargılamada hukuka aykırı elde edilmiş delillere ilişkin farklı yaklaşımların esas olmasının nedenleri iki başlık altında toplanabilir. Hakimin delil araştırma yetkisine sahip olup olmadığı ve gerçeğin ortaya çıkmasında hukuka aykırı hareket etmeyi mazur gösterecek bir kamu faydasının bulunup bulunmadığıdır. İlk olarak, ceza yargılamasında hakimin re'sen araştırma yetkisi geçerli olduğu, buna karşılık medeni yargılamada ise taraflarca hazırlama ilkesi gereği hakimin delil toplama yetkisi çok az olduğu için hukuka aykırı elde edilmiş delillere yaklaşım farklıdır. İkincisi, ceza yargılamasında suçun ortaya çıkarılmasında toplumsal fayda yüksektir ve toplumsal açıdan iki kişi arasında geçen alacak meselesinden daha çok önem taşımaktadır⁴²⁵.

İzah olunan açıklamalara rağmen uyuşmazlık dosyalarının içeriğinde Vergi Usul Kanunu'nun 142'inci maddesinde aranan şartlara uyulup uyulmadığının tam olarak araştırılması gerekir. Eğer kanuni usullere uyulmaksızın arama yapılmış ise, arama esnasında ele geçirilen defter veya belgeler üzerinde yapılan inceleme ve bu rapora dayalı tarhiyatın yasaya uygun olduğundan söz edilememesi gerekir. İlgili madde hükmünün bilinçli veya bilinçsiz olarak delinmesi hali kişi hürriyetini ve mesken masuniyetini zedeleyen, ticari faaliyetleri olumsuz etkileyen eylemin keyfi olarak uygulanmasına yol açabilecektir. Delillere ulaşılmasının ardından, eğer

⁴²⁵ Tosun, **Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuk Açısından Hukuka Aykırı Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, s. 66.

usulün hukuka uygunluğu araştırılmaz ise, vergi kaçırıldığına dair emare bulunulacağına kesin olduğuna inanılan her durumda usulsüz aramaların gerçekleştirilmesinin önü açılacaktır.

Kanuni gereklerin yerine getirilmemiş olmasının yaratacağı olumsuzluklara rağmen, Danıştay'ın uyuşmazlık dosyalarında özellikle aramanın usulüne uygunluğunu denetlediği karar⁴²⁶ mevcut olmakla beraber sonuca odaklı yaklaşarak, aramada izlenmesi gereken usulleri hiç irdilemeden sonuca vardığını gösteren kararı⁴²⁷ da mevcuttur.

Arama tutanakları, tutanaklarda yer alan hususlar hakkında delil teşkil ederler. Ancak vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilenler, arama tutanaklarından çok, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalardır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, mükellefin yaptığı özel sözleşmelerin kendi lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçirilen böyle metinler, karşılıklı denetimler bakımından yarar sağlayacakları gibi, mükellef aleyhine delil de olabilmektedirler. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri bakımından, delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptirler. Bu nedenle, arama tutanaklarını dolaylı delil olarak nitelendirmek mümkündür⁴²⁸.

⁴²⁶ Danıştay VDDGK., E. 2002/549, K. 2002/633, T. 27.12.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴²⁷ Danıştay VDDGK., E. 2002/627, K. 2003/334, T. 13.06.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴²⁸ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 200.

6. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Değeri

Takdir komisyonları Vergi Usul Kanunu'nun 72-76'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir ve takdir komisyonlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ya da saptama olup, vergi tarhı işleminin ön hazırlayıcısıdır. Uygulamada sıkça takdir komisyonunun belirlediği matrahlar üzerinden re'sen vergi tarh edilmektedir⁴²⁹.

Takdir komisyonlarınca verilen takdir kararlarında ne gibi bilgilerin bulunması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu ve 31'inci maddelerinde sayılmıştır. Takdir komisyonu kararlarının içeriği genellikle aynı cümlelerden oluşmaktadır. Kararlarda genellikle "mükellefin yaptığı işin ve iş yerinin durumu, mevkii, emsalleri, piyasa şartları, ilgili dönemdeki mal ve hizmet teslimleri, Ankara Tüketici Fiyat Endeksi, asgari hayat standardı miktarı, işle ilgili sair bilgiler araştırılmak suretiyle matrah takdir edildiği" yazılmaktadır. Ancak araştırılarak nazara alındığı belirtilen bu hususlara ilişkin tespitlerin neler olduğu, sayılan bu hususlar gerçekten araştırılıp araştırılmadığı, araştırılmış ise tespit edilip edilmediği, gerçekten takdir sırasında böyle bir tespitler dizisi varsa matrah takdiri bu bilgilerin nazara alınıp alınmadığı yönündeki incelemeleri yapma görevi yine mahkemelere düşmektedir. Ancak takdir komisyonlarının kararlarında mahkemenin işini kolaylaştırıcı izahatları yapmaları gereklidir. Zaten ilgili açıklamaların varlığı halinde mahkemenin komisyon kararlarının itibar edilebilir olup olmadıklarını tespiti çok kolay olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereğince vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelerden veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları

⁴²⁹ Danıştay VDDGK, E. 2006/22, K.2006/95, T.14.04.2006, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2003/255, K.2004/11, T.30.01.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/467, K.2002/625, T.27.12.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2002/368, K.2003/17, T.31.01.2003, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden resen vergi tarh edilmesi yerinde bulunmaktadır. Ancak aynı Kanunun 31'inci maddesi sekizinci bendi gereğince bu takdir kararında "Takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat" bulunması mecburidir. Takdir komisyonu kararlarının gerekçeli olması ve takdir komisyonunca yapılacak inceleme ve araştırma ile saptanacak matrahın gerçeğe en yakın biçimde tespit edilmiş olması gerekir. Aksi yönlü hazırlanan kararlar üzerine yapılan tarhiyatlar mahkemelerce kabul edilmemektedir⁴³⁰.

Danıştay'a⁴³¹ intikal eden bir olayda, ilgili döneme ait beyannamelerini vermediğinden bahisle, takdir komisyonu kararına dayanılarak, davacı adına kusur cezalı katma değer vergisi salınmıştır.

Vergi mahkemesi takdir komisyonunun, matrah takdiri esnasında herhangi bir incelemeye yer vermediği ve takdir edilen matrahın dayanağını göstermediği, her olayda kullanılan formül karar kullanıldığından, bu konuda yapılmış bir incelemeye ilişkin belgelerin bulunmadığı gerekçesi ile tarhiyatı kaldırmıştır.

Temyiz istemini inceleyen Danıştay'ın ilgili dairesi olayın takdir komisyonuna sevkinin yerinde olduğu, öte yandan; mahkeme kararında, takdir kararının varsayıma dayalı olduğu gerekçesine dayanılmış ve Vergi Usul Kanunu'nun 31'inci maddesinde takdir kararlarında bulunacak malumatlar içinde "takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunması"

⁴³⁰ Danıştay VDDGK, E. 2003/252, K. 2003/369, T. 03.10.2003 Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2001/483, K. 2002/63, T. 15.02.2002 Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2005/39, K. 2005/125, T. 27.05.2005, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay VDDGK, E. 2006/307, K. 2003/336, T. 08.12.2006, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴³¹ Danıştay VDDGK, E. 2004/17, K.2004/56, T.07.05.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

koşulu aranmış ise de, tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararında mükellefin yaptığı işin ve iş yerinin durumu, mevki, emsalleri, piyasa şartları, ilgili dönemdeki mal ve hizmet teslimleri, Ankara tüketici fiyat endeksi, asgari hayat standardı miktarları, işle ilgili sair bilgiler araştırılmak suretiyle matrah takdir edildiğinin yazılı olduğu, kararda yapılan bu açıklamalara göre, takdir kararının kimi araştırma sonuçlarına ve verilere dayalı bulunduğu anlaşıldığı, bu bilgi ve verilerin takdire dayanak olup olamayacağı, takdir dosyasının getirtilip incelenmesiyle anlaşılabileceği halde bunun yapılmadığı davacı nezdinde düzenlenen ve ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan yoklama tutanağıyla, davacının vergilendirme döneminde faaliyetinin bulunduğu tespit edildiği, dava dilekçesinde de, faaliyetin olmadığı yolunda bir iddia ileri sürülmediği gibi davanın, tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarının yüksek olduğu iddiası üzerinde kurulduğu, buna göre, davacının ilgili dönemde vergiye tabi teslimlerinin bulunduğu sabit olduğu, mahkemece bu durum dikkate alınmadan, iş yerinde hiç gelir elde edilmemiş olduğu sonucunu yaratacak biçimde karar verilmiş olmasının da hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi olayda takdir komisyonunun, matrah takdiri esnasında herhangi bir incelemeye yer vermediği ve takdir edilen matrahın dayanağını göstermediği, her olayda kullanılan formül karar kullanıldığından, bu konuda yapılmış bir incelemeye ilişkin belgelerin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı, nitekim 2577 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi hükmüne rağmen bu konuda idare tarafından mahkemeye bir belge gönderilmediği gibi, temyiz aşamasında da herhangi bir belge sunulmadığı, bu durumda, dayanaksız takdir kararı esas alınarak salınan cezalı vergilerin yasaya aykırı bulunduğu, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca, mahkemenin idarenin yerine geçerek emsalleri bulması ve matrah belirlemesinin de mümkün bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ilk kararında direnmiştir.

Direnme kararı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmiş ve takdir komisyonu kararına dayalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu temyiz istemini reddederek, ısrar kararını dayandığı hukuksal gerekçeler ve nedenler açısından değerlendirerek uygun bulmuştur.

İlgili karara karşı verilen karşı oyun gerekçesinde, vergi mahkemesince, her olayda formül karar kullanılmasının, takdirle ilgili olarak yapılmış bir inceleme bulunmadığını gösterdiği; davada da, davalı idarece, bu konuda ibraz edilmiş bir belge olmadığı ve esasen, idarenin yerine geçerek mahkemenin emsal araştırması yapmasının ve matrah belirlemesinin mümkün olamayacağının belirtildiği, yapılan bu açıklamalara göre; uzman daire ile Vergi Mahkemesinin kararları arasında doğan uyuşmazlığın çözülmesi, şu noktaların açıklığa kavuşturulmasına bağlı olduğu kaleme alınmıştır. İlk olarak, idarenin her olayda kararlarını formüle etmiş olmasının kararlarının maddi ve hukuki dayanaktan yoksun olduğunu gösterip göstermeyeceğinin sorgulanması gerektiği vurgulanmıştır. Bu sorunun cevabını veren açıklamalarda, takdir komisyonlarının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 75'inci maddesiyle verilen yetkileri kullanarak, bu Kanunun 74'üncü maddesinde yazılı görevleri yapmak üzere, yine bu Kanun'un 72'nci maddesine göre kurulan kamu kuruluşları oldukları söylenmiş, maliye idaresinin organik şeması içerisinde yer almıyor olmalarına karşın, yapmakta oldukları görevler ve bu görevleri yaparken kullandıkları yetkiler bakımından, maddi anlamda birer idari birim olarak kabul edilmeleri ve idari rejime tabi olduklarının kabulü gereği vurgulanmıştır. Bunun anlamı olarak da; takdir komisyonlarının da, diğer idari birimler gibi, kendi görev alanlarıyla ilgili konularda, yasayla verilen kamu gücü kullanma yetkisiyle gerekli araştırma ve incelemeleri kendiliklerinden yaparak, mükellefler ve

vergi idarelerini bağlayıcı nitelikte karar alabildikleri ve bu kararların söz konusu araştırma ve incelemelerin sonucu ulaşılan yargının anlatımından başka bir şey olmadığı belirtilmiştir. Tüm kararların aynı biçimde kaleme alınması, bu kararların alınmasından önce, takdir komisyonlarınca herhangi bir inceleme ya da araştırma yapılmadığı anlamına gelmez. Aksine anlayış; bu konudaki saptamayı değil, tahmin ve kanaati ifade eder. Araştırmaya dayalı olmayan tahmin ve kanaat, sahibinin öznel görüşünden başka bir şey değildir. Bu görüşten hareketle verilen yargı kararı da, yargı kararlarında olması zorunlu nesnellikten yoksundur. Dolayısıyla, Vergi Mahkemesince, "her olayda kullanılan formül karar kullanıldığından, bu konuda yapılmış bir incelemeye ilişkin belgelerin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı" yolunda ortaya konulan yargı, nesnellikten uzak olduğundan, yargılama hukukuna aykırı olarak değerlendirilmiştir.

İlgili açıklamalara katılmamaktayız. Takdir komisyonu kararları idarenin iç işlemi niteliğinde değildir çünkü komisyona mükellef temsilcileri de katılmaktadır. Komisyon mahkeme niteliği taşımadığından, kararları organik bakımdan yargısal işlem de değildir. İşlevsel bakımdan da kesin hüküm unsurları taşımamaktadır. Takdir komisyonlarını vergi idaresine matrah tespitinde yardımcı olan birimler olarak değerlendirmek, bunun yanında idare ile organik bir bağı olduğunu düşünmemek yerinde olacaktır⁴³². İdari birim olarak kabul edilmesi halinde hiyerarşi veya vesayet denetimleri⁴³³ gündeme gelmektedir ki, her iki denetiminde her hangi bir idari merci tarafından, takdir komisyonları üzerinde kurulma imkanı yoktur. Bu yönlü bir denetimin varolması hali de, komisyonca verilen kararların tarafsızlığını zedeleyici olacaktır. Komisyonun bir idari birim olarak nitelendirilmesi bu şartlar altında mümkün görünmemektedir. Ayrıca takdir komisyonu kararlarına karşı mükellefçe doğrudan uyuşmazlık çıkarılamamaktadır.

⁴³² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku; Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 47.

⁴³³ Hiyerarşi ve vesayet denetimleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006, s. 122-131.

Komisyonca saptanan matraha göre vergi dairesince tarh edilen vergi uyuşmazlık konusu yapılabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem vergi tarh edilmesidir.

Karşı oy gerekçesinde tartışılan diğer bir husus, takdir komisyonlarının almış olduğu kararın dayanağının varlığını ispatının hangi idareye düştüğüdür. Gerekçede belirtilenlere göre, takdir kararının maddi ve hukuki dayanaklarını araştırıp dosyasında muhafaza eden idare, davalı vergi dairesi müdürlüğü değil, yukarıda açıklandığı üzere takdir kararını alan takdir komisyonudur. Dolayısıyla; söz konusu dayanakların ve bunlara dair belgelerin ibrazını davalı vergi dairesi müdürlüğünden beklemek ve bu müdürlükçe bu konuda herhangi bir belge ibraz edilmemiş olmasından davacı lehine sonuç çıkartmak, yargılama hukukunun gerekçelerine ve bu hukuk tarafından idari yargıca sağlanan "re'sen araştırma yetkisine" uygun değildir.

Bu açıklamalar ışığında, re'sen araştırma ilkesi kapsamında uyuşmazlığı aydınlatmaya yarayan bilgi ve belgelerin talep edilmesi gerekir. Uyuşmazlığın temeli takdir komisyonu kararına dayanmakta olduğundan, ilgili karara ulaşılmadan hüküm kurulmuş olması, karşı oy gerekçesinin ilk kısmında yer alan ve vergi mahkemesince, "her olayda kullanılan formül karar kullanıldığından, bu konuda yapılmış bir incelemeye ilişkin belgelerin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı" yolunda ortaya konulan yargının, nesnellikten uzak olduğundan bahisle yargılama hukukuna aykırı bulunması yolunda yapılan değerlendirmeyi de haklı çıkarmaktadır. Mahkemenin uyuşmazlığın temelini teşkil eden takdir komisyonu kararına, re'sen araştırma ilkesinin tanıdığı yetkileri kullanarak ve vereceği ara kararları ile talep ederek ulaşması gerekir. İlk olarak vergi dairesinden istenmiş ve ulaşılamamış ise, diğer celsede verilecek yeni bir ara karar ile takdir komisyonundan talep edebilecektir. Ayrıca takdir kararının dayanağı olan maddi ve hukuki verilerin

varlıklarının araştırılması, gerçeğe ve hukuka uygunluklarının değerlendirilmesi, re'sen araştırma ilkesinin gereğidir ve re'sen araştırma yetkisi kullanılarak dayanağı olan belge ve bilgiler getirtilmeksizin, salt yazılış ve formüle ediliş biçimine bakılarak, takdir komisyonu kararının dayanaksızlığından söz edilemeyeceği gibi, tarhiyatın, hazine adına tahsil edilen katma değer vergilerinin davacının üzerinde kalması sonucunu yaratacak biçimde iptali de, idari yargı denetiminin amacıyla bağdaştırılamayacağından, karşı oyun dayanmış olduğu gerekçeler haklı ve yerindedir. Ancak yine karşı oyun gerekçesinde takdir kararının maddi ve hukuki dayanaklarını araştırıp dosyasında muhafaza eden idarenin, davalı vergi dairesi müdürlüğü değil, yukarıda açıklandığı üzere takdir kararını alan takdir komisyonu olduğu yönündeki açıklamaya, takdir komisyonunun idari bir birim olduğu izlenimi yaratması bakımından katılamamaktayız. Takdir kararının maddi ve hukuki dayanaklarını araştırıp dosyasında muhafaza eden taraf olarak takdir komisyonundan talep edilmesi gereği açıktır.

Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarını değiştirememekte, ancak bu kararlara karşı dava açabilmektedirler. Vergi dairesince bağlayıcı olan komisyon kararları, vergi hakimisi açısından bir takdiri delil niteliğindedir.

C. Vergi Yargılaması Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

Mükellefler ile idare arasında uyuşmazlık çıkması ile yargısal süreç başlamaktadır. Uyuşmazlığı yargı önüne taşıyan tarafın normal koşullar altında iddiasını destekleyici ispat araçları ile donanmış olduğunu düşünmek isabetli olacaktır. Uyuşmazlığın tek bir tarafının ispat edici araçlara sahip olması halinde, yargısal incelemenin lehine sonuçlanacağı kuvvetle

muhtemeldir. Ancak her iki tarafında, kendi iddiasını ispat edici araçlara sahip olması halinde, gerçeğe ulaşmak ve bir taraf lehine kanaat oluşturmak amacı ile vergi yargılaması esnasında da deliller oluşturulmaktadır.

Vergi yargılaması esnasında oluşan deliller bilirkişi raporları, keşif tutanakları ve yemin olarak sıralanabilmektedir. Yargılama sürecinde oluşan delillerin vergi yargılaması açısından taşıdıkları delil değerleri ve niteliklerinin uygulamadaki tezahürlerinin irdelenmesi gerekmektedir. Ayrıca yargılama esnasında oluşturulan delillerin, delil niteliği kazanmaları için öngörülen kanuni usuller değerlendirilecektir.

1. Bilirkişi Raporlarının Delil Değeri

Vergi yargılama hukukunda delil serbestliği ilkesi ve vergi davalarının teknik yönünün ağır basması sebebiyle sık sık bilirkişiye başvurma gereği çabukluk, basitlik ve ucuzluk ilkesinden sapmalara yol açmaktadır⁴³⁴.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında “Bilirkişinin, dava konusu uyuşmazlığın çözümünde, hakimın yardımcısı olduğu, tüm hukukçuların ortak görüşüdür. Bu nedenle de, hakimde olması gereken kimi niteliklere, bilirkişinin de sahip olması aranır. Bilirkişi, tıpkı hakim gibi, tarafsız olmak zorundadır. Bu yüzdendir ki, tarafsızlığından kuşku duyulması halinde, hakimler gibi, bilirkişilerin de reddi olanaklıdır.” denmiştir⁴³⁵.

⁴³⁴ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 193.

⁴³⁵ Danıştay VDDGK , E. 2004/107, K. 2004/175, T. 3.12.2004, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hakime, bilirkişiye başvurma imkanı 31'inci madde ile verilmiş ve uygulanması konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılmıştır. Bilirkişilik kurumu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 275-286'ncı maddelerinde "Ehlivukuf" başlığı altında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275'inci maddesinin metninden anlaşılacağı üzere hakim, çözümü özel ve teknik bilgi gerektiren hususlarda bilirkişinin yardımına başvurur⁴³⁶. Bilirkişiye duyulan ihtiyacın takdir yetkisi hakime aittir. Davada hukuki sorunları inceleyip çözümlemek görevi hakime aittir.(HUMK m. 76) Hukuk bilimi, hayatın olağan akışı ve genel hayat tecrübesiyle bilinebilecekler dışında kalan her hususta hakimin bilirkişiye başvurabileceği düşünülebilir

⁴³⁶ "Çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerden bazıları şunlardır: Belgeler üzerindeki imzanın ve yazının kime ait olduğu hk." Danıştay 7.D. E.1970/46, K.1971/3158, T. 2.10.1971, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr> ; Danıştay. 3.D. E.1986/241, K. 1986/1402, T. 27.5.1986; Danıştay 9.D., E.1985/1696, K. 1986/2340, T. 26.6.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; "Pamuk iplikleri üzerinde yapılan bobinaj ameliyesinin hangi safhada yapıldığı hk." Danıştay 7.D. E.1982/280, K.1982/3560, T.17.12.1982, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; "Anonim şirkete aynî sermaye olarak konulması amacıyla şahsî işletmeden çekilen otel binası ve demirbaşların değerinin tespiti hk." Danıştay 4.D., E.1986/4379, K. 1986/4138, T. 23.12.1986; "İmal işlerine ilişkin uyumsuzluğun çözümü, girdiler, çalışma durumu, süresi makinaların özellikleri, imal edilen kumaş türleri ve imalata etkisi olan tüm unsurların değerlendirilmesi hk." Danıştay 4.D., E.1986/1546, K. 1987/1382, T. 15.04.1987, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; "Arsa karşılığında alınan dairelerin satışından doğan gerçek kazancın defter ve belgelere göre saptanmasının mümkün olmaması halinde teknik bilirkişi incelemesine göre tespit edilen maliyet ve satış bedeli arasındaki farkın matrah olacağı hk." Danıştay 4.D., E.1977/2699, K.1978/120, T. 18.1.1978, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; "Aptman inşasından ve daire satışından doğan kazancın, gayrimenkulün metrekare maliyetinin bilirkişi tarafından tespiti ve bu maliyete muayyen bir kar yüzdesi uygulanması suretiyle tespiti gerektiği hk." Danıştay 4.D., E.1978/66, K.1978/1855, T. 05.06.1978, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; "... deri üretimi faaliyetinin krom sepilme aşamasında kimyasal maddelerin ne şekilde ve hangi oranlarda kullanıldığının belirlenmesi ile bu oranlardan hangilerinin yükümlünün üretim tekniği faaliyetine uygun olduğunun değerlendirilmesi özel ve teknik bilgiyi gerektirdiğinden, bu değerlendirmenin konunun uzmanı olan bilirkişilerce yapılması gerekmektedir." Danıştay VDDGK, E. 1993/102, K. 1994/177, T.01.04.1994, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Danıştay bir kararında⁴³⁷, vergi yargılama hukukunda bilirkişi ve keşif incelemesinin ne şekilde yapılması gerektiğini, idari yargılama yerleri olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilecekleri gibi gerektiğinde 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin atfı yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uyarınca keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırmak suretiyle de uyuşmazlığı çözebileceklerine, mahkemece uyuşmazlığın çözümü için keşif ve bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan keşif ve bilirkişi tayinindeki usul ve esaslara uygun olarak bu konuda karar alınması ve hangi hususların bilirkişiye incelettirileceğinin kararda açıkça belirtilmesi zorunluluğuna değinerek açıklamıştır.

Danıştay'ın bir kararında, vergi mahkemesince, bilirkişi incelemesi için davacıdan istenen yolluk harçlarının yatırılmadığı ve mahkemenin kendiliğinden bilirkişi incelemesi yaptırmaya olanağı bulunmadığından söz edilerek reddedilen bir davada, vergi mahkemesinin re'sen bilirkişi incelemesi yaptırabileceği belirtilerek söz konusu karar bozulmuştur⁴³⁸. Re'sen araştırma ilkesinin kapsamı çok geniş olup, gerçeğe ulaşılması açısından gerekli tüm araştırma ve incelemenin yapılması gereği sabittir. Hatta bu noktada gerçeği aydınlatıcı mahiyette görülen incelemelerin engellenmesi için yapılan girişimlerin önüne geçilmesi de ilke kapsamında doğru bir adımdır. Ancak kanunen davacıya ait olan bir yükümlülüğü mahkemenin üstlenmesini beklemek hukuken uygunsuz ve uyuşmazlıklar esnasında üzerine düşen maddi yükümlülükleri yerine getiren taraflar açısından eşitsizlik yaratıcı niteliktedir. Mahkemenin maddi külfete kendisinin katlanmasına hükmetmek yerine, özel hukuk uygulamalarında başvuru celse harcı gibi cezai

⁴³⁷ Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴³⁸ Danıştay 7. D., E.1985/91, K. 1985/483, T. 15.2.1986, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

nitelikteki ekonomik bedellere mahkum edici usullerin getirilmesine ve kullanılmasına olanak tanınması daha yerinde olacaktır.

Bilirkişi raporlarını takdiri delillerdendir. Danıştay kararında da⁴³⁹ Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda, bilirkişi raporlarının takdiri deliller arasında sayılmış oluşu, bilirkişi raporunun hakimi bağlayıcı olmadığı, içerdiği tespitlerin serbestçe takdir edileceği yönündeki düzenlemelerin vergi yargısı açısından da geçerli olduğu vurgulanmıştır.

2. Keşfin Delil Değeri

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363'üncü maddesine yaptığı atıf ile keşif idari yargılama usulünde ve vergi yargılaması usulünde uygulama alanı bulmuştur.

Vergi yargılamasında iki tür keşif ile karşılaşilmektedir. İlk olarak delillerin tespitine yönelik yapılan keşif vardır ki, bu davada henüz tahkik ve tetkikine sıra gelmemiş bulunan veyahut ileride ikame edeceği davada dermeyeran edilecek olan hususlara ilişkin yapılan keşiftir.

İkinci tür keşif ise, ise delillerin tespitine yönelik olmayıp, uyumsuzluğun esasına etkili çözümü sağlayıcı teknik ve bilimsel donelerin elde edilmesine yönelik bir incelemedir.

⁴³⁹ Danıştay 3. D., E. 2005/2969, K. 2006/3233, T. 06.12.2006, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 58'inci maddesinde, tarafların idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespiti ancak davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemelerinden isteyebilecekleri, davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemelerinin istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi tespiti mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebileceği hükme bağlanmış, aynı Kanun'un 31'inci maddesinde de, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda (bilirkişi, keşif, delillerin tespiti) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı, ancak bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı kuralı getirilmiştir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "Delillerin Tespiti" başlıklı 368. maddesinde ise, delil tespitinin kapsamına açıklık getirilerek iki taraftan her birinin derdesti rüyet bulunan davada henüz tahkik ve tetkikine sıra gelmemiş bulunan veyahut ileride ikame edeceği davada dermeyan edilecek olan hususun şahit, keşif, ehlihibre veya diğer delillerle tespitini talep edebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, mahalli, idari ve adli mercilere yaptırılacak incelemenin delillerin tespitine yönelik bir inceleme olması gerektiği yolunda düzenlemeye yer verilmekte, delillerin tespitinin kapsamı ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda ifadesini bulmaktadır.

Tüm bu açıklamalar ışığında, idari yargılama usulünde ve vergi yargılama usulünde, uyuşmazlığın çözümüne yönelik teknik ve bilimsel donelerin elde edilmesine hizmet eden keşif incelemelerinin mahalli mahkemeler aracılığıyla yaptırılması mümkün gözükmemektedir.

Buna ilişkin bir Danıştay kararında⁴⁴⁰, temyize konu kararın mahalli Asliye Hukuk Mahkemesi aracılığıyla yaptırılan ve söz konusu keşfin delillerin tespitine yönelik olmayıp uyuşmazlığın esasına çözümü sağlayıcı teknik ve bilimsel donelerin elde edilmesine yönelik bir incelemeyi içeriyor olmasından ötürü, ilgili keşif incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayalı olarak verilmesini hukuka aykırı bulmuştur. Gerekçe olarak da, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda keşif ve bilirkişi incelemesinin mahalli mahkemeler aracılığıyla yaptırılabilmesine ilişkin bir hüküm yer almadığı gibi, yukarıda yazılı 31'inci madde ile gönderme yapılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda da bu tarz incelemeyi olanaklı kılan bir hükme yer verilmemiş oluşunu, sözü edilen keşif ve bilirkişi incelemesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun istinabeye ilişkin maddelerine dayanılarak gerçekleştirilmiş ise de, kurum olarak istinabenin böyle bir incelemeyi kapsaması ve olanaklı kılması düşünülemeyeceğini ve 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinde yapılan değişiklik ile, bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı kuralına yer verilerek bu görevin esasen bir başka yargı yerine bırakılması tamamen önlenmiş oluşunu göstermiştir.

Vergi davalarında, hangi durumlarda keşfin gerekli olduğunun takdiri hakime ait olmakla beraber, Danıştay'ın bazı kararlarında⁴⁴¹ ilk derece mahkemelerini bu yönlü inceleme yapmaya zorunlu tuttuğu görülmektedir. Keşif yaptırılmadan verilen kararın eksik olduğuna kanaat getiren Danıştay'ın bu tutumu çabukluk, basitlik ve ucuzluk ilkesine aykırı olarak eleştirilebileceği gibi, bazı uyuşmazlıklarda haklı bir tespitte olabilir. Bu nedenle keşfin gerektiği ve gerekmediği halleri kesin sınırlarla belirlemek çok zordur. Her olayı kendi içerisinde değerlendirip keşfin gerekliliğine karar verilmelidir.

⁴⁴⁰ Danıştay 6. D., E. 1990/7429, K. 1991/1027, T. 08.05.1991, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁴¹ Danıştay 9. D., E. 1998/394, K. 1999/583, T. 11.02.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.; Danıştay 9. D., E. 1991/2038, K. 1992/583, T. 20.02.1992, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Keşfin yapılma usulüne, hangi konularda ve durumlarda keşif yapılabileceğine ilişkin bir Danıştay kararında⁴⁴², uyuşmazlık konusu olayda, fıstık alım-satım yapan davacının 1986 Ağustos- Eylül-Ekim dönemine ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu olayla ilgili şahıslardan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura aldığıının tespit edilmesi üzerine adına re'sen salınan gelir vergisiyle kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davada vergi mahkemesince verilen ara kararı ile davacı ile olayla ilgili şahıslardan defter ve belgelerinin, davalı idareden de işlem dosyalarının istenilmesine, bilirkişi incelemesi veya keşif sırasında kullanılmak üzere davacıdan avans istenilmesine karar verildiği, ara kararı gereklerinin yerine getirilmesinden sonra mahkeme Başkanı, üyeler, Zabıt Katibi ve Mübaşirle birlikte topluca Nizip'e gidilerek olayla ilgili şahıslarla ilgili inceleme ve araştırma yapılmak üzere bu şahısların arandıkları ancak bulunamamaları üzerine bunlarla ilgili olarak vergi dairesi kayıtlarının incelenerek bu hususları içeren mahalli tespit tutanağı tanzim edildiği, bilahare de adı geçenlerin Mahkemeye gelmeleri üzerine ifadelerine başvurularak Ek Mahalli Tespit Tutanağıyla yapılan tespitlerden ulaşılan sonuca göre tarhiyatın terkinin yolunda karar verildiği anlaşılmış bulunmaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında; Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı, 20'nci maddesinin birinci fıkrasında da Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeler kendiliklerinden yapacakları, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri, bu husustaki kararların, ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

⁴⁴² Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

Madde hükümlerinin incelenmesinden anlaşılacağı üzere idari yargılama usulü hukukunda yazılı yargılama usulü esas olup, idari yargı yerleri uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme ulaşmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargılama yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilecekleri gibi gerektiğinde 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin atıf yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uyarınca keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırmak suretiyle de uyuşmazlığı çözebilirler.

Mahkemece uyuşmazlığın çözümü için keşif ve bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan keşif ve bilirkişi tayinindeki usul ve esaslara uygun olarak bu konuda karar alınması naip üye tayin edilmesi ve neyin keşfinin yapılacağı ve hangi hususların bilirkişiye incelettirileceğinin kararda açıkça belirtilmesi zorunludur.

Olayda ise bu hususlara uyulmadığı anlaşılmaktadır. Öte yandan ilgililerin defter ve belgelerinin re'sen araştırma ilkesinin hakime tanıdığı yetkileri kullanarak, hakimın vereceği ara kararı ile getirtilerek incelenmesi gerekirken ve nitekim mahkemece de bu yolda karar alındığı halde heyetçe naylon fatura verdikleri iddia olunan şahıslarla ilgili olarak vergi dairesi kayıtlarında mevcut olan bilgilerin ara kararı ile getirtilerek incelenmesi mümkün iken, gerekli inceleme ve araştırma yapılmak üzere mahalline gidilerek vergi dairesi bünyesinde bu şahıslarla ilgili olarak inceleme yapılmasında, ayrıca bu şahısların ifadeleri alınmak üzere arandıkları ve bütün aramalara rağmen bulunamamaları nedeniyle ifadelerinin alınamadığı yolunda tespit tutanağı düzenlenmesi suretiyle keşif yapılmasında isabet görülmemiştir.

Kaldı ki, keşif tartışmalı bir yerin yargıç tarafından yargıya varabilmek üzere gözlem konusu yapılması olduğuna göre Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 363'üncü maddesi uyarınca keşif yapılmasına sadece taraflar arasında kimi özellikleri tartışmalı olan yerleri yerinde görmek için başvurulması gereklidir.

Nitekim, aynı kanunda bunun dışındaki olaylar ve durumlar hakkında yargıç tarafından gözlemde bulunulması, keşif değil hususi hüküm sebepleri olarak 367'nci maddede ayrıca düzenlenmiş, ancak 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesinde 367'nci maddedeki bu düzenlemeye atıf yapılmamıştır.

Bu durumda, dava konusu uyuşmazlığın niteliği itibariyle çözümü için yukarıda açıklandığı şekilde keşif yoluyla bir inceleme ve araştırma yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, yukarıda sözü edilen 2577 sayılı Kanunun 17'nci ve 18'inci maddelerinde duruşmada tarafların dinlenileceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanun'un 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre vergi mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Keşif tutanakları, takdiri delillerdendir. Bu nedenle, uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahip değildir. Tek bir keşif tutanağına dayanılarak hüküm kurulması, uyuşmazlığın yeterince aydınlatılmadığına kanaat oluşturur. Gerçeğe ulaşılabilmesi yönünde, sunulabilecek kesin ve kanuni bir delilin yokluğu halinde, birkaç takdiri delilin aynı hususu ispatlayıcı olması aranmaktadır. Örnek olarak, takdiri delillerden olan yoklama tutanağının varlığı halinde, Danıştay, yine takdiri bir delil olmasına rağmen, mahkemece keşif yapılarak yoklama tutanağının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılmamasını bozma nedeni olarak görmektedir⁴⁴³.

3. Yeminin Delil Değeri

Yemin, davanın taraflarından birinin, bir olayın doğruluğunun ispatına yönelik olarak Tanrı, namus, şeref gibi bazı kutsal kavramları kullanarak beyanda bulunmasıdır⁴⁴⁴. Olayın doğruluğu veya yanlışlığı yönünde yemin edilmesi halinde artık başkaca delil gösterilmesine gerek duyulmaz. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda iki tür yemin düzenlenmiştir. İspat yükü kendisine düşen tarafın karşı tarafa teklif ettiği yemine "taraf yemini"; hakim, uyuşmazlığa ilişkin önüne gelen tüm delilleri dava konusunun aydınlığa kavuşması açısından yeterli bulmazsa re'sen yemin teklif edebilir ve bu yemine de "hakim tarafından teklif olunan yemin" denir⁴⁴⁵.

Yemin, yalnızca mahkeme önünde yapılabilmektedir. Mahkeme dışı yapılan yemin ile ilgili hiçbir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle yemin yalnızca yargılama esnasında oluşabilecek bir delildir.

⁴⁴³ Danıştay 9. D., E. 1991/2038, K. 1992/583, T. 20.02.1992, Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁴⁴ Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s. 884.

⁴⁴⁵ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 390.

Yeminin konusu davanın veya savunmanın dayanağını oluşturan ve uyuşmazlığın çözümüne etkisi olan belirli olgulardır. (HUMK m.344)

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmü şu şekilde düzenlenmiştir:

“ Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

Madde kapsamında düzenlenmiş olan yemin, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda 337- 362'inci maddeler arasında düzenlenmiş olan ve düzenleniş biçimi, kesin delillerden sayılan ve yargılama sürecine bir delil olarak giren yemin müessesesidir. Bunun haricinde bir de tanıklara ettirilen yemin vardır ki, bu tamamen usule ilişkindir. Bahsettiğimiz Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda 261-264'üncü maddeler arasındaki yemine ilişkin düzenlemelerdir. Hatta Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 247'nci maddesinde yeminsiz dinlenecek olanlar sayılmış, bunların dışında kalanların ifadelerinin üzerine doğruyu söylediklerine dair yemin etmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Yemin, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki bazı düzenlemelerle delil olarak kabul edilirken vergi hukukunda delil olarak kabul edilmemektedir. Medeni usul hukukunda yeminin delil çeşitleri arasındaki sınıflandırılmasında kesin delillerden sayıldığını görmekteyiz⁴⁴⁶. Yemin müessesesi ile ilgili olarak iki ayrı yargı kolunda bir birine tamamen zıt iki ayrı düzenleme ile karşılaşılmaktadır. Danıştay bir kararında özel hukuktaki ispata ilişkin usul ve yöntemleri ile vergi hukuku düzenlemelerinin birbirinden farklılıklar arz

⁴⁴⁶ Yılmaz, **Medeni Yargılama Hukukunda Yemin**, s. 214.

edeceğini vurgulamıştır⁴⁴⁷. Bu noktada öncelikli olarak Vergi Usul Kanunu’nun getirmiş olduğu kısıtlamayı düşünmek gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda bahsi geçen yemin ifadesi, tanığın ifadesinin doğruluğu üzerine yemin edeceği hususu mudur yoksa Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda yukarıda değindiğimiz şekilde kesin delil olarak kabulüne ilişkin yapılan düzenlemeler mi kastedilmektedir?

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi B bendi ikinci fıkra hükmünde yer alan “yemin hariç her türlü delil” ibaresinden yola çıkarak kanun koyucunun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda 337- 362’nci maddeler arasında düzenlenmeleri kastettiği anlaşılmaktadır. Yani delil olarak kullanılan yemin müessesesi vurgulanmış, tanıklığa ilişkin olan usuli yeminden bahsedilmek istenmediği anlaşılmaktadır. Ancak bu durumda karşımıza çıkan bir diğer sorun, tanıklık halinde yemin edilmesi gerekip gerekmeyeceği veya uygulamanın hangi yönde geliştiği noktasındadır. Tanık olmak için belirgin bir bağ arandığına göre, yargılama sürecine adli yargı kolunda ki kadar fazla sayıda tanık giremeyeceği aşıkardır. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan bir tanık, ifadesinin doğruluğu üzerine yemin edecek midir? Konuya ilişkin bir Danıştay kararına göre “2577 sayılı Kanunda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı Kanunun 31’inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit olarak dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilan edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır”⁴⁴⁸.

⁴⁴⁷ Danıştay 7. D., E. 1985/2894, K. 1986/286, T. 04.02.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁴⁸ Danıştay 3. D., E. 1986/1201, K. 1986/2706, T. 24.12.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Tüm bu açıklamalarımıza karşın, vergi yargılamasında, Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddede belirtilen sınırlamalar dahilinde, yani vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda vergi yargıcının re'sen araştırma kapsamında yemin deliline başvurabileceği düşünülmektedir⁴⁴⁹.

Danıştay tarafından geliştirilen içtihatlarla, re'sen araştırma ilkesinin hakime vermiş olduğu geniş araştırma yetkileri aşılıp keyfiyete ulaşamayacağına daha önce değinmiştik. Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılama hukukuna hakim olan diğer ilkeler çerçevesinde uygulanması gerektiği Danıştay kararları⁴⁵⁰ ile sabittir ve kanunda belirtilmeyen bir usul mahkemece re'sen araştırma ilkesi adı altında keyfi şekilde uygulanamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda tüm bu açıklamalarımıza rağmen, usuli olarak düzenlenmiş bir yemin müessesesi vardır. Takdir komisyonları üyeleri ile ilgili olan düzenleme, Kanun'un 88'inci madde hükmüne göre "Bu kısımda yazılı komisyonlara seçilen üyeler ve takdir komisyonu başkanları şehir ve kasabalarda idare heyeti, köylerde ihtiyar meclisi huzurunda aşağıda yazılı şekilde yemin ederler :

"Komisyonda çalışacağım süre zarfında tam manasıyla vicdan ve kanaatim icaplarına tabi kalacağım; hiçbir sebep ve tesir altında adaletten ve doğruluktan ayrılmayacağım, gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağım, takdir ve tahminlerde herhangi bir tarafa temayül suretiyle görevimi kötüye kullanmayacağım namusum üzerine yemin ederim"." ifadeleriyle düzenlenmiştir. Düzenlemenin konumuzla ilgisi bulunması, muhtemel bağları, Vergi Usul Kanunu usul hükümlerini düzenleyen ve bu

⁴⁴⁹ Sunay, **a.g.e.**, s. 62.

⁴⁵⁰ Danıştay 3. D., E. 1989/ 1724, K. 1990/3422, T. 12.12.1990 Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 3. D., E. 1989/ 452, K. 1989/2340, T. 21.11.1989, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

şekilde yargılama sürecine yön veren bir kanun olmasından dolayı yemin müessesesini külliye yok saymadığına delalet etmesindedir.

Bir diğer husus ise, takdir komisyonu üyelerinin yemin etmemiş olarak vereceği takdir kararlarının yok sayılmasına sebebiyet vererek, delil değerlerini de yitirmeleri sonucunu doğurup doğurmayacağı noktasındadır. Uygulamada örnek bir olay ile karşılaşılma olmasına rağmen, kanımızca yeminin yokluğunun tespiti hali takdir komisyonu kararlarının geçersizliği sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla açık usul hükmünün varlığı karşısında ihlal edilen yemin şartı ile oluşturulan kararın, delil değerinin olmaması gerekir.

İzah etmiş olduğumuz nedenlerle, yeminin ne yargılama süreci içerisinde bir fiil uygulanan usuli bir şart olarak ne de esasa müessir bir delil olarak vergi yargılamasında uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla yeminin herhangi bir delil değeri de yoktur.

D. Hem Vergi İdaresinin Vergilendirme İşlemleri Esnasında Hem De Vergi Yargılaması Esnasında Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

Vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında oluşan deliller ile vergi yargılaması esnasında oluşan deliller farklı başlıklar altında incelenmiştir. Ancak özellik arz eden ikrar ve tanık beyanlarına hem vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında hem de vergi yargılaması esnasında rastlanabilmektedir. İkrarın ve tanık beyanlarının vergi yargısı içerisindeki yerleri, delil değerleri ve oluşum usulleri yargı kararları kapsamında incelenecektir.

1. İkrarın Delil Değeri

İkrar, bir tarafın, diğer tarafça ileri sürülen vakıa veya vakıaların doğru olduğunu kabul etmesidir⁴⁵¹.

Yargılama hukukunun gelişim içerisinde olduğu dönemlerde ikrar, delillerin kraliçesi olarak kabul edilmiştir⁴⁵². Medeni yargılama hukukunda ikrar kesin deliller arasında sayılmaktayken idari yargıda takdiri bir delildir. Ancak vergi yargılamasında kesin deliller gibi etki doğurmakta, hatta açık olarak kesin delil olduğu vurgulanmaktadır. Örnek bir uyuşmazlıkta, inceleme raporu ekinde yer alan ve yükümlü tarafından imzalanan tutanakta, yükümlü ilgili dönemde müstahsilden mal aldığını ilgili banka hesabındaki 200 milyon liralık ödemelerini bu aylar içinde kütlü aldığı müstahsillere yaptığını, bu alımlar dolayısıyla naylon fatura sağlayarak kayıtlarını dengelediğini, mal alım-satımından zarar etmesi üzerine 1986 Aralık ayından itibaren naylon fatura satmaya başladığını ifade etmiştir. Danıştay da yükümlünün bu beyanı kendisini bağlayıcı kesin delil niteliğinde olduğunu belirterek, mal alım-satım yaptığını açıkça inceleme elemanına beyan ettiği halde bu faaliyetini vergi dairesine bildirmeyerek, alışlarını naylon fatura ile dengeleyip satışlarına ilişkin beyannameyi de vermeyen yükümlünün itirafı esas alınarak saptanan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatı yerinde bulmuştur⁴⁵³.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen bir kararda da ikrarın sahibini bağlayan kesin delil olduğunu açıkça vurgulamıştır⁴⁵⁴. İlgili kararda "Yükümlü şirkete fatura düzenleyen kişilerin ve şirket yetkililerinin,

⁴⁵¹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 351.

⁴⁵² Tanrıver, **a.g.e.**, s. 4.

⁴⁵³ Danıştay 7.D., E. 1989/827, K. 1993/1321, T. 07.04.1993, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁵⁴ Danıştay VDDGK., E. 1995/147, K. 1997/135, T. 21.02.1997, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

kilogram başına komisyon ücreti olarak alım-satıma aracılık ettiklerinin bizzat kendileri tarafından inceleme elemanına verilen ifadelerle saptandığı, bu beyanların kendilerini bağlayıcı kesin delil niteliğinde olduğu, bunların komisyoncu olduklarının kabulü halinde ise kendi düzenledikleri satış faturalarının sahte olduğunun kabulü gerektiği” vurgulanmıştır.

Tüm bu açıklamalara rağmen, ikrarın uygulamada kesin delillerden sayılmasına rağmen, teorik olarak takdiri deliller arasında yer aldığının veya alması gerektiğinin vurgulanmasının sebebi, vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olmasından ileri gelmektedir. Ceza yargılaması gibi, vergi yargılamasında da kamusal fayda ağır basmakta olduğundan, gerçeğe ulaşılması özen gerektirmektedir. Bir kimsenin, başka bir kişinin işlemiş olduğu hukuka aykırı fiili üstlenmesi ve cezalandırılması ile amaçlanan kamusal faydaya ulaşamamaktadır. Mühim olan, toplumun içerisinde yer alan ve hukuka aykırı davranış sergileyenlerin cezalandırılması ile benzer fiillere teşebbüsün önlenmesidir. Bu nedenle, ikrarın kamu hukuku dalları içerisinde teorik olarak takdiri delil sayılması yeğlenmektedir. Vergi yargılamasında ikrarın kesin delil olarak kabul edilışinden çekinilmemesi, vergi suçu işleyenlerin, ceza hukuku alanında suç işleyenlere nazaran daha az tehlikeli görünmelerinden ileri gelmektedir. Ayrıca vergi suçlarının temelinde ekonomik nedenlerin yatıyor oluşu da teoriden kopuşun bir diğer sebebidir. Ceza yargılamasında karşılaşılan, bir kişinin suçunu bir başka kişinin üstlenerek, cezalandırılmayı göze almasına yetecek kadar kendilerince geçerli sebeplere, vergi yargılamasında rastlanma olasılığının düşüklüğü de bir başka sebep olabilir. Tüm bunlara ek olarak, vergi yargılamasına hakim olan sorumluluk müessesesinin varlığının da, suçu üstlenmeye imkan vermeyecek nitelikte oluşu gösterilebilir.

İkrar, vergi incelemeleri esnasında inceleme elemanına karşı yapılmış olabileceği gibi, mahkeme önünde veya resmi bir kuruluş önünde de yapılmış olabilir⁴⁵⁵.

Vergi yargılamasında ikrarın mahkeme önünde yapılabilmesi için öncelikle duruşma talep edilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda mahkeme huzurunda yapılan ikrardan bahsedilmektedir. Mahkeme önünde ikrarın bir diğer yolu, uyuşmazlık dosyasına yazılı bir dilekçe ile verilen ikrar beyanıdır.

İkrarın delil değeri, nerede yapılmış olduğuna bağlı değildir. Vergi incelemeleri esnasında inceleme elemanına, mahkeme önünde veya resmi bir kuruluş önünde yapılmış olması fark etmeksizin, esas olan, ikrarın takdiri bir delil olduğudur ve hakimi bağlayıcılığı olmayışdır.

2. Tanık Beyanının Delil Değeri

Vergi yargısının en ihtilaflı konusu olan tanık beyanları ile ilgili olarak, öncelikle tanığın duruşmalar esnasında dinlenip dinlenemeyeceği, ardından vergi yargılamasında delil olarak kabul edilip edilemeyeceği, son olarak tanık beyanının delil değeri irdelenecektir.

Vergi yargılamasında tanık dinlenmesine ilişkin olarak Danıştay bir kararında “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31’inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta

⁴⁵⁵ Candan, “Vergi Yargısında İspat- III”, s. 53.

bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasabın vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.” demek suretiyle vergi yargılamasında tanığın duruşmalarda dinlenemeyeceğini ve tanık beyanının delil olarak kullanılmasının kanunlar çerçevesinde mümkün olmadığını vurgulamıştır⁴⁵⁶.

Danıştay bir diğer kararında, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 378’inci maddesinin varlığı göz ardı ederek, duruşmalarda tanık dinlenemeyeceği belirtilerek, bu duruma İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’nci ve 18’inci maddesinde tanıklıkla ilgili bir düzenleme olmayışını sebep göstermiştir⁴⁵⁷.

Hukuken kabulü zor olan bu görüşten Danıştay on yıl sonra vazgeçmiş ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili 31’inci maddesinin ikinci fıkrasında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğini vurgulamış ve Vergi Usul Kanunu’na yapılan bu göndermenin 377, 378 ve mükerrer 378’inci maddesiyle ilgili olduğunu kabul etmiştir⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Danıştay 3. D., E. 1986/ 1201, K. 1986/2706, T. 24.12.1986, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁵⁷ Danıştay 3. D., E. 1989/ 3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁵⁸ Danıştay VDDGK, E. 2000/ 316, K. 2000/371, T. 17.11.2000, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Vergi mahkemelerinde görülen davalarda, mükerrer 378'inci maddenin uygulanışı dışında tanık dinlenemeyeceği anılan kanun hükümleri, Danıştay kararları⁴⁵⁹ ve yerleşmiş idari yargılama usulü ilkelerine göre açıktır.

Duruşmalar esnasında verilemeyen tanık beyanları, hangi evrede oluşmuş olursa olsun vergi yargılamasında önceleri hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmemiştir⁴⁶⁰.

Danıştay, vergi yargılamasında tanık beyanlarının delil olarak kabul edilmeyişine dair uygulamasından hem kanuni zorunluluktan hem de çok büyük sakıncalar doğurabileceğinden ötürü vazgeçmiştir.

İleri tarihli bir Danıştay kararında davacı şirkette işçi olarak çalışanlar adına banka şubelerinde açılan hesaplara yapılan havaleler ile bu hesaplardan çekilen paraların mahiyetinin, adlarına hesap açılan işçiler ile şirket yetkililerinin emir ve talimatları altında belge ve kayıt işlemlerini yürütmekle görevli muhasebeci yardımcısı tarafından bilinmesi kadar doğal bir durum olamayacağından bahisle tanık beyanını kabul etmiş, vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabi ve açık olan anılan işçilerle görevlinin ifadelerine kanıt değeri tanınması, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin gereği olduğunu söyleyerek, ilgili durumun ispatı için başka bir incelemeye veya ispat aracına ihtiyaç olmadığını belirtmiştir⁴⁶¹.

⁴⁵⁹Danıştay 8. D., E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.2.2004 Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>; Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁶⁰ Danıştay 3. D., E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁶¹ Danıştay 7. D., E.2002/107, K. 2002/4453, T. 26.12.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

Bu gelişmenin ardından Danıştay vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesinin yanında, kanuni ifadeye ek olarak tanık ile taraf arasında husumet bulunmaması koşulunu da aramaktadır. Danıştay bir kararında, davacılar ile aralarında husumet bulunmaması gereğini de vurgulamış, davacı mobilya satıcısı mükelleflerin, mobilya sattığı alıcıların vermiş olduğu ifadelerin davacılar ile aralarında husumet bulunmayan birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadeler olmasından bahisle, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında maddi delil olarak kullanılabileceğini, bu ifadelerden hareketle belirlenen matrah farkları üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtmiştir⁴⁶². Bir diğer kararında da olayda vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan, yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcıların ifadelerinin maddi delil olarak nitelendirmiştir⁴⁶³.

Vergi inceleme tutanaklarında bulunan tanık ifadelerinin delil değerine ilişkin olarak örnek bir uyuşmazlık, Danıştay'ın önüne faiz mukabili borç para verme işi ile iştigal ettiği halde beyan etmediğinin inceleme ile tespiti üzerine salınan kaçakçılık cezalı banka ve sigorta muameleleri vergisini tasdik eden vergi mahkemesi kararının temyizden bozulması istemiyle gelmiştir. Dava dosyasında mevcut inceleme raporu ve eki ifade tutanaklarından; davacının pek çok çekler ile borç para verdiğinin anlaşılması ile günümüzün ekonomik koşulları nedeniyle aralarında yakın akrabalık bağı veya iş münasebeti bulunmayan kimseler arasında önemli sayılabilecek meblağların karşılıksız alınıp verilebileceğinin kabulü mümkün olmadığından ikrazatçılık faaliyetinin

⁴⁶² Danıştay 7. D., E.2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁶³ Danıştay VDDGK, E. 2002/12, K. 2002/101, T. 15.03.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

varlığını kabul etmiş ancak kararı borç para verme işleminden kaynaklanan faiz, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığından bozmuştur⁴⁶⁴.

Tanık beyanlarının delil olarak kabul edilmesinde her hangi bir ihtilaf olmamakla beraber, tanık beyanları takdiri delillerdendir. Hakim tanık beyanını serbestçe değerlendirir. Tanık beyanlarının takdiri bir delil oluşunun doğal sonucu olarak uyuşmazlıkların çözümünde, bu beyanları destekleyici bir takım delillerin varlığı aranmaktadır. Danıştay'ın bir kararında⁴⁶⁵ aynı husus şu şekilde vurgulanmıştır: "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı belirtilmiştir, aynı kanunun 134'üncü maddesinde de, vergi incelemesinden amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu öngörülmüştür. Buna göre mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür. Ancak alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede maddi delil olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla birlikte bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerekmektedir. "

İlgili kararda, "tanık beyanları" ifadesini kullanmak yerine "alıcı beyanları" ifadesi kullanılmıştır. Oysa alıcı olarak nitelendirilen kişiler, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunanlar kapsamına da girmektedirler. Alıcıların ifadelerine, tanık sıfatı

⁴⁶⁴ Danıştay 7. D., E.1994/2233, K. 1996/755, T. 04.03.1996, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁶⁵ Danıştay 4. D., E.1999/1323, K. 1999/4273, T. 24.11.1999, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

ile başvurulmadığının kabulü halinde tanımsal bir boşluğa düşülmektedir. Bilgi isteme usulünce bilgisine başvuru kişi olarak kabul edilmesi hali, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin inkarı haline gelmektedir. Çünkü, tanık olma koşullarını ilgili madde halihazırda sıkı koşullara bağlamıştır. Bu koşulların sağlanması halinde dahi bu kişilerin tanık olarak değerlendirilmesinden kaçınmak, vergi yargısında bütünüyle tanıklığı inkar etmek ve ilgili maddeyi yok saymak anlamına gelecektir. Alıcı olan kişinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin, tabi ve açık ilgi olarak kabul edilmemesi halinde, kanuni tanıma uyacak kişi bulmak neredeyse imkansızdır. Bu nedenle aksinin kabulü Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin inkarı haline gelmektedir. Kararda "alıcı beyanları" yerine, "tanık beyanları" denmesi gereğini destekleyen bir diğer husus, Danıştay'ın kararlarında⁴⁶⁶ tanıklar için aramış olduğu, tanıkların davacılar ile aralarında husumet bulunmaması gereğini ilgili uyuşmazlıkta da aramasından çıkarılabilmektedir. İncelenen kararda da, Danıştay'ın tanık sözcüğünü hiç geçirmemiş olması bu bakımdan eleştirilebilir görülmektedir.

⁴⁶⁶ Danıştay 7. D., E. 2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>, Danıştay VDDGK, E. 2002/12, K. 2002/101, T. 15.03.2002, Kazancı İçtihat Programı, <http://www.kazanci.com.tr>.

SONUÇ

Modern vergi sistemleri beyan esası ile yürütölmektedir. Beyan usulü ile sağlıklı bir vergi uygulamasına ulaşılabilmesi vergi ahlakı ve bilincinin oluşması ile mümkün olacaktır. Bireysel çıkarın, kamusal çıkardan öncelikli tutulmadığı ve mükelleflerin en az vergi yükü ile muhatap olma eğiliminde olmadığı bir düzenin kurulması kolay değildir. Mevcut düzen ve anlayış içerisinde, vergilendirme işlemleri sonucunda kamu kesimi ile mükelleflerin ihtilafa düşecekleri aşıkardır.

Vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi alacağını güvence altına almak için önleyici, denetleyici ve cezalandırıcı her türlü yasal imkanları kullanmaktadır. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlerin usul ve yasaya aykırı olduğunu, hakkaniyete uygun düşmediğini düşünen mükellef, hakkını yargı önünde aramaktadır.

Uyuşmazlık çıkarılmasını müteakip, taraflar iddialarını ve savunmalarını destekler nitelikte dayanaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Bir hukuk devletinde, mesnetsiz bir iddia veya savunmanın yargısal karara dayanak alınması beklenemeyeceğinden, delil ve ispat müesseselerinin sağlıklı işlemleri ve işletilmeleri, vergi yargılaması açısından çok büyük önem taşımaktadır. Vergi yargılaması için bu denli önemli olan ispat ve delili düzenleyen usul hükmü Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

“İspat : Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla

ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde ispat ve delillere ilişkin olarak genel bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, yargılama sürecinde hayati önemi olan ispat ve delillere ilişkin hükmün, bu kadar genel ve geçirtilircesine düzenlenmiş oluşunun bir usul Kanunu’na yakıştırılması mümkün değildir. Çok genel bir düzenleme olmasına rağmen, araştırma konumuzun özünü teşkil eden bu madde üzerinden bir değerlendirme yaparak çalışmamızı sonuçlandıracağız.

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin “her türlü delille” ifadesi ile delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Yargısal süreç içerisinde, tarafların iddia ve savunmalarını, uyumsuzluğu aydınlatacağına inandıkları ve gerçeği ortaya koyucu niteliği olduğunu düşündükleri her türlü delile dayandırabildikleri mutlak özgürlük ortamına sahip olmaları gerekir. Bu özgürlük ortamını ise, delil serbestisi ilkesi sağlamaktadır.

Vergi yargılamasında da delil serbestisi ilkesi, kural olarak geçerlidir. Ancak ilkeye bazı sınırlamalar getirilmiştir.

İlkeye getirilen ilk sınırlama yemin delili açısından olmuştur. Yemin, kişiler üzerindeki psikolojik etkisi ve baskısı nedeni ile hukukumuzda deliller arasında yer almıştır. Yargısal süreç içerisinde kullanılmasının ne kadar

doğru ve gerçeği ne kadar yansıtan bir delil olduğu sosyolojik ve ayrı olarak tartışılabilir. Ancak çalışma kapsamı ile sınırlı olarak, yemin delilini, bir yargı kolu kabul etmekteyken, diğer bir yargı kolunun hem delil serbestisi ilkesini kabul edip hem de mevzuatında yasaklaması çok doğru görünmemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının bir tarafını her zaman için kamu kesimi oluşturduğundan, yemin teklif edilmesi halinde mükellef açısından hiçbir sorun olmamakla beraber, eşyanın tabiatı gereği kamu idarelerine yemin teklif edilemeyeceği bir gerçektir. Ancak, idari teşkilat içerisinde, ihtilafa düşülen mükellefe ilişkin işlemleri başlatan, uygunsuzlukları tespit eden ve sonuçlandıran bir kamu personelinin varlığından hareket edilerek yemin delilinin önü açılabilir. Özel hukukta da, yeminin uygulanışında, tüzel kişiye yöneltilen yemin, organı tarafından icra edilmektedir⁴⁶⁷. Ayrıca, yemin delilinin kabulü halinde, mutlaka Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'na atıf yapılarak, ilgili kanunun uygulanışının düşünülmesi zorunlu değildir. İdari yargı içerisinde farklı bir düzenleme yapılması her zaman mümkündür. Örnek olarak, yemin teklif edilmesi halinde, ilgili talep mahkemenin takdirine bırakılarak, mahkemenin gerekli olduğuna kanaat getirmesi halinde uygulanmasına izin verilebilir. Böylelikle, mahkeme esasa etkili olacağına inanmadığı hallerde talebi reddederek hem idari personelin gereksiz meşgul edilmesinin önüne geçebilecek hem de ihtiyaç duyulduğunda başvurulabilecek bir delil olarak mevzuatta yer verilmiş olacaktır. Buna ek olarak, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda kesin delil olarak kabul edilen yemin, yine ayrı bir düzenleme ile takdiri bir delil olarak kabul edilebilir. Bu sayede, haksız ve kötüniyetli mükelleflerin, cebren ödemek durumunda oldukları vergilerden yemin delili ile kurtulmaları engellenmiş olacaktır.

⁴⁶⁷ Nazif Kaçak, **Açıklamalı-İçtihatlı Hukuk Davalarında İspat Rehberi**, 2. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006, s. 96.

Delil serbestisi ilkesine getirilen diğer bir sınırlama tanık beyanları ile ilgili olmuştur. Tanığın, vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabi ve açık olması beklenmektedir. Ancak, aranan bu açık ve tabi ilgiden ne anlaşılması gerektiği kanunun lafzında bulunmamaktadır. Tanık beyanları, vergi yargısında hali hazırda takdiri delillerdendir. Dolayısıyla, bağlayıcı olmayan bir delil için bu denli sıkı koşullar öngörülmesi çok doğru görünmemektedir. Hakimin zaten beyanı takdir yetkisi vardır ve kanunlar, hakime uyuşmazlıkla ilgili görmediği tanık beyanını rahatlıkla göz ardı edebileceği donanımı sağlamıştır. Ayrıca bir tanığın beyanına başvurulmadan ve beyanın içeriği değerlendirilmeden vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tespiti mevcut düzenleme ışığında mümkün değildir. Bu durum, uygulamada aslında her tanığın beyanının alınması, devamında vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık görülür ise, esas hakkındaki karara dayanak alındığının belirtilmesi; vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık görülmez ise, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık olmayan tanık beyanı kullanılamayacağı gerekçesi ile karara dayanak alınmadığının belirtilmesi ile sonuçlanacaktır.

Tanık beyanlarına ilişkin bir sınırlama da, duruşmalarda tanık dinlenememesi yönündedir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesi haricinde tanık dinlenmesi yolunda yasal engeller vardır. Uyuşmazlık dosyalarında mevcut tanık beyanlarının pek çoğu inceleme elemanına verilen ifadelerden ibarettir. Çalışmanın ilgili bölümünde tartışılmış olmakla beraber, tanık beyanı olarak nitelendirdiğimiz bu ifadelerin sadece ifade veya bilgi alma tutanağı olarak değerlendirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay ile ilgisi açık ve tabi olan kişi hiç varolamayacaktır.

Yemin ve tanık deliline ilişkin söz konusu engellemeler, ulaşılabilme ihtimali olan bir delilin yargısal sürece taşınamaması riskini beraberinde getirmektedir. Mahkemelerce karara bağlanması beklenen pek çok

dosyanın içerisinde, tek bir uyuşmazlığın seyrinin tanık veya yemin delili ile değiştirilme imkanı olacaksa, bu yönlü yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği görüşündeyiz. İlgili sınırlamalar olduğu müddetçe, hangi uyuşmazlıklarda bu delillerin kullanılamamasından ötürü hak kaybına sebebiyet verildiğinin tespiti mümkün olamayacak ve belki mevcut düzenleme kapsamında hak kayıplarının devamı söz konusu olacaktır. Bu nedenle, sınırlama getirilen delillerin kullanılmasından çekinmek yerine, uygun düzenlemelerin yapılarak yargısal denetim sonucu, hak kaybedilmesine sebebiyet verilme ihtimaline ilişkin riskin alınmaması gerektiği görüşündeyiz.

Delil serbestisi ilkesine getirilen diğer bir sınırlama belge düzenine ilişkindir. Belge düzeni ifadesinin içerisinde, mükellefçe tutulması istenen defterler, talep edilmesi halinde ibrazının sağlanabilmesi için defter, kayıt ve belgelerin saklanması gereği ve belgelere ilişkin öngördüğü biçimsel koşullar da değerlendirilmektedir. Bunlar kanunen aranan koşullar olduğundan, sınırlama olarak düşünülmemesi gerekir. Mükellefin kendi lehine olacak durumların, kanunen bildirilmesi halidir. Belge düzenine ilişkin sınırlama olarak değerlendirilebilecek husus, vergilendirme ile ilgili olgulardan bir bölümünün yalnızca belli belgelerle ispatlanması, kanunun gösterdiği belgelere dayanması koşullarının aranışıdır. Kanunları bilmemenin mazeret sayılmadığı hukuk sistemimiz içerisinde, mükellefe, karşılaşacağı duruma ilişkin ispat araçları sayılmıştır. Burada bahsedilen ve mükelleften beklenen ispat araçlarını, mükellef uyuşmazlık öncesi elde etmekte veya kanuni koşullara uygun olarak düzenlemektedir. Mükellefin keyfiyetinden kaynaklanan ispat engelini, yargılama sisteminin bütününe ilişkin delil serbestisi ilkesi içerisinde bir sınırlama olarak kabul etmemek gerekir. Burada söz konusu olan, bir duruma ilişkin delil sınırlamasıdır. Bir durumun hangi deliller ile ispatının mümkün olduğunun açıklanışıdır. Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamadan anlaşılması gereken, bir delil çeşidinin tüm usul kanunu kapsamında reddedilmesi halidir. Oysa, kanunda

belirtilen belgelerden olmasına rağmen, kanuni koşulları eksik olarak taşıyan bir belgenin, yargılama esnasında delil olarak sunulamayacağına ilişkin hiçbir düzenleme yoktur. Mahkemenin sunulan delile, delil değeri atfedip atfetmeme konusunda takdir yetkisi vardır. Delil serbestisi ilkesinin mutlak anlamı da zaten bunu gerektirir.

Tanık ve yemin delillerinde aynı durum söz konusu değildir. Kanun, mevcut düzenlemesi ile yemin delilini, usul kanunu içerisinde reddetmektedir. Aynı şekilde, belli koşulları taşımayan tanık beyanına başvurulması da kanunun lafzında engellenmiştir. Tanık beyanı ve yemin delillerine, mükellefin uyuşmazlık çıktıktan sonra ulaşmasının önüne kanuni bir engel konmaktadır. Belge düzeninde ise, mükellefe, uyuşmazlık çıkmadan önce hazırlık yapma imkanı tanınmakta, kendi lehine olacak usuli düzenlemeler belirtilmektedir.

Delil serbestisi ilkesinin özünde, kavramsal adında da belirtildiği üzere bir serbesti vardır. Serbestinin varlığının kabul edildiği yerde bir sınırlamanın olduğundan bahsedilmesiyle, artık serbestiden söz edilemez. Sınırlamalar ve hatta tek bir sınırlama dahi serbesti kelimesinin izahına sığmamaktadır. Ancak, yaşanan kavram kargaşasının literatüre yeni bir ifade eklenerek giderilmesi de çok kolay görünmemektedir. Az serbesti veya çok serbesti gibi ifadelerin kullanılma imkanı, dilimiz açısından yoktur. Sınırlı serbesti veya benzer anlamı taşıyan kısıtlı serbesti ifadelerinin kullanılarak, ilkenin anlamı ve adlandırılışı arasında bir uyum yakalanması da mümkün görünmemektedir. Çünkü serbestliğin yokluğu hali, kısıtlanmışlık veya sınırlandırılmışlıktır. Kısıtlanmışlık haline de az kısıtlanmış veya az sınırlanmış da denilemeyeceğinden uygun bir hukuki tanımlama yapılamamaktadır.

Açıklamış olduğumuz anlamsal ve kavramsal karışıklığın giderilebilmesi için delil serbestisi ilkesinin kabulüne uygun düşen bir

uygulamaya geçilmesi yerinde olacaktır. Zaten izahlarımızda görüldüğü üzere, ilkeye ilişkin getirilen sınırlamalar teoride var gözükmemekte ise de, uygulamadaki gerekliliklerden ötürü net olarak varlıklarından söz edilemeyecek niteliktedirler.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 2004.

AKİPEK, Jale; **Türk Medeni Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1. Cilt, 1973.

AKKAYA, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.

AKTAN, Hasan Basri; "İşletmelerde Mali Denetim", **Vergi Dünyası**, Sayı 149, Ocak, 1994.

AKYILMAZ, Bahtiyar; **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004.

ALANGOYA, Yavuz; **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler**, İstanbul, İÜHF Yayınları, 1979.

ARSLAN, Ramazan; "Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay'ın Etkisi", **Yargıtay Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1- 4 (Özel Sayı), Ocak-Ekim, 1989.

ARSLANLI, Halil; **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1960.

ATAR, Yavuz; **Vergi Hukuku**, Konya, Mimoza Yayınları, 1991.

ATAY, Ender Ethem; **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006.

BALTA, Tahsin Bekir; **İdare Hukukuna Giriş I**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970.

BAŞEREN, Fehmi; "Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 251, Temmuz 2002.

BAYRAK, Ahmet; "Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar", **İÜİF Yayını**, Sayı 18, 1969.

BAYRAKLI, Hüseyin; **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, 1998.

BAYRAKTAR, Bekir; "Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesi ile İlgili Durumlar", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mayıs, 2001.

BELGESAY, Mustafa Reşit; **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, İstanbul, Güven Basımevi, 1940.

BEREKET, Zühal; **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996.

BERKİN, M. Necmeddin; **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1981.

BİLGE, Necip, ÖNEN, Ergun; **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978.

BİLGİN, Pertev, **İdare Hukuku Dersleri: İdare Hukukuna Giriş**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku; Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Sayı 444-445, Ankara, 1998.

CANDAN, Turgut; “Vergi Yargısında İspat III”, **Maliye Postası**, Sayı 233, Mayıs, 1990. (Kısaltma: Candan, “Vergi Yargısında İspat III”)

CANDAN, Turgut; “Vergi Yargısında İspat-V”, **Maliye Postası**, Sayı 235, Haziran 1990. (Kısaltma: Candan, “Vergi Yargısında İspat V”)

CANDAN, Turgut; “Vergi Yargısında İspat VII”, **Maliye Postası**, Sayı 238, Temmuz 1990. (Kısaltma: Candan, “Vergi Yargısında İspat VII”)

CANDAN, Turgut; “Vergi Yargısında İspat- VIII” **Maliye Postası**, Sayı 238, Ağustos 1990. (Kısaltma: Candan, “Vergi Yargısında İspat VIII”)

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

ÇIRAKMAN, Erol; **Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1982.

DOĞANAY, İsmail “Faturaların Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz”, **Yaklaşım**, Sayı 4, Nisan, 1993.

DOMANIÇ, Hayri; **Kıymetli Evrak Hukuku Ve Uygulaması: TTK Şerhi**, Cilt IV, İstanbul, Temel Yayınları, 1990.

DURAN, Metin; “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 78, Mart, 1995.

ERGÜN, Çağdaş Evrim; “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 11, 2006.

FEYZİOĞLU, Metin; **Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1996.

EROĞLU, Nurettin; Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara, **Adalet Matbaacılık**, 2. Baskı, 1995.

EDİS, Seyfullah; **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:519, 6. Basım, 1997.

GÖÇ, Süleyman; “Bilgi Verme ve Bilgi Vermemenin Müeyyidesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 1986/4.

GÖNEN, Eriş; **Açıklamalı İçtihatlı TTK: Kıymetli Evrak ve Taşıma**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1988.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref; **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, 1993.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, DİNÇER Güven; **İdari Yargılama Usulü Kanun: Açıklama-İçtihat**, Ankara, Turhan Kitabevi, Birinci Bası, 1996.

GÜNDEŞLİ, Ersan; “Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Niteliği”, **Yaklaşım**, Sayı 167, Kasım, 2006.

GÜNEŞ, Gülsen; “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 53, Ocak, 1986. (Kısaltma: Güneş, “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”).

GÜNEŞ, Gülsen; “Vergi Hukukunda Deliller”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı 4, 1985. (Kısaltma: Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”)

HONDU, Selçuk; “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması Ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 89, 1995.

KAÇAK, Nazif; **Açıklamalı- İçtihatlı: Hukuk Davalarında İspat Rehberi**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2. Bası, 2006.

Halil KALABALIK, **İdari Yargılama Hukuku**, İstanbul, Değişim Yayınları, 2003.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1986.

KANETİ, Selim; “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 131, Temmuz, 1992.

KANETİ, Selim; “Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt XXXIII, Sayı 3, Haziran, 1986.

KARAKOÇ, Yusuf; **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir, Adalet Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, 1997. (Kısaltma: Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**)

KARAKOÇ, Yusuf; **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1996. (Kısaltma: Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**)

KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 169, Eylül, 1995.

KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 193, Eylül, 1997.

KAZICI, Sami; “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 146, Ekim, 1993.

KELECİOĞLU, M. Aykut ; “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı- 1”, **Yaklaşım**, Sayı 94, Ekim, 2000.

KEVSER Altay, EBİRİ Yaşar, “Belge Düzenleme Özel Usulsüzlük ve İşyeri kapatma Cezaları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 103, Temmuz, 2001.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 10.Baskı, 1998.

KIRBAŞ, Sadık; “Vergi Yargısında Kanıtlama”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, Ankara, 1996.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 7. Baskı, 2004.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.

KİSHALI, Yunus, IŞIKLILAR, Sadi; **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta Yayınları, 1998.

KOÇAK, Hakkı; “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası**, Sayı 213, Mayıs, 1999.

KONURALP, Haluk; “Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 536, 1999.

KUMKALE, Rüknettin, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002.

KUMRULU, Ahmet; **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (Çöğaltma)**, Ankara, 1989.

KUMRULU, Ahmet; “Uzlaşmaya ilişkin bir İçtihatlar Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda, Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 72 / 73.

KUNTER, Nurullah; **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 9. Baskı, 1989.

KURT, Hasan; “ Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü”, **Vergi Dünyası**, Sayı 107, Temmuz ,1990.

KURU, Baki; **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, II. Cilt, 5. Baskı, 1990, İstanbul, Alfa Yayınları.

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder; **Medeni Usul Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, Değiştirilmiş 11. Baskı, 1999.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, Hak Kitabevi Yayınları, Cilt I, 3. Baskı, 1966.

ÖĞÜN, İsmail; “Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik Müessesesi Ve Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 229, Eylül, 2000.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve 2004 Ocak Değişiklikleri İşlenmiş 11. Bası, 2004.

ÖNEN, Ergun; **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1979.

ÖZAY, İl Han; **Günüşığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006.

ÖZER, Yılmaz, DOĞAN, A. Abdullah, ARICA, M. Nadir, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1996.

ÖZSUNAY, Ergun; **Medeni Hukuka Giriş**, İstanbul, Güryay Matbaacılık, 5. Baskı, 1986.

ÖZYÜREK, Mustafa ; **Vergi Dünyasına Bakış**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1999.

PARLAR, Ali, DEMİREL, Güleç; **Açıklamalı- İctihatlı Adli-İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Yayınevi, 2002.

POSTACIOĞLU, İlhan; **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 5. Baskı, 1970.

SABAN, Nihal; “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, Cilt 22, Sayı 82, 1992.

SANCAR, Mithat; “ Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, **Mali Hukuk Dergisi** , Sayı 24, Kasım-Aralık, 1989.

SEKDUR, Mahmut, ALTUN, Muhsin; **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Ağustos, 2001.

SEVİĞ, Veysi; “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, **Vergi Dünyası**, Sayı 21, Temmuz, 1986.

SEVİĞ, Veysi; , “Vergi Hukukunda Yeni Belge Düzeni”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 32; Sayı 1, Nisan, 1985.

SEVİĞ, Veysi; “Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 7, Ekim, 1979. (Kısaltma: Seviğ, “Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı”)

SÖNMEZ, Erdal, AYAZ, Garip; **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999.

SUNAY, Süheyla Şenlen; **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları: 154, 1997.

ŞANVER, Salih; “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı 21, Mayıs, 1983.

ŞENGÜL, Selami; “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 47, Eylül- Ekim, 1987.

ŞEKER, Nezh; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994.

TANRIVER, Süha; **Makalelerim (1985- 2005)**, Asil Yayın Dağıtım, 2005.

TAŞDEMİR, Tacel; “Delil Sistemindeki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 2, Ekim, 1982. (Kısaltma: Taşdemir, “Delil Sistemindeki Gelişmeler”)

TAŞDEMİR, Tacel; “Sevk İrsaliyesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 53, Ocak, 1986. (Kısaltma: Taşdemir, “Sevk İrsaliyesi”)

TEZEL, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı 56, 1997.

TELLİ, Semih Tekin; **İdari Yargıda Kesin Hüküm: İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III**, Ankara, Danıştay Yayınları, İkinci Baskı.

TOROSLU, Nevzat; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1998.

TOSUN, Öztekin; **Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 1976. (Kısaltma: Tosun, **Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuk Açısından Hukuka Aykırı Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**)

TOSUN, Öztekin; **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1. Cilt, 3. Baskı, 1981. (Kısaltma: Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**)

TOSUNER, Mehmet, ÖZCAN, Ülkü; **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, İzmir, Akıselim Matbaası, 1989.

TUNCER, Selahattin; **Vergi Uygulamaları**, İstanbul, Ar Basım Yayım ve Dağıtım, 4. Baskı, 1983.

UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce 1996; http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/1996Model.html, 12.04.2008.

UNCITRAL Model Law on Electronic Signatures 2001; http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/2001Model_signatures.html, 12.04.2008.

UMAR, Bilge; **İspat Yükü**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 1990.

UMAR, Bilge, YILMAZ, Ejder; **İspat Yükü**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2. Basım, 1980.

UYANIK, Namık Kemal; “ Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 240, Ağustos, 2001.

ÜNAL, Oğuz Kürşat; **Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat. Kuvveti**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 3. Bası, 2003.

ÜNAL, Oğuz Kürşat; "Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluk" **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt X, Sayı 1-2, Haziran-Aralık, 2006.

ÜSTÜNDAĞ, Saim; **Medeni Yargılama Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi, 4. Baskı, 1989.

ÜSTÜNDAĞ, Saim; **İddia ve Müdafaa'nın Değiştirilmesi Yasağı**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1967.

VELİDEDEOĞLU, Hıfzı Veldet; **Türk Medeni Hukuku**, İstanbul, İstanbul Matbaacılık A.Ş., 1. Cilt, 6. Bası, 1959.

VURAL, Mahmut; "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı 64, Aralık, 1986.

YALÇINER, Polat; **Vergi Hukukunda Maddi Delil**, Ankara, Danıştay Basımevi, 1974.

YILDIRIM, Mehmet Kamil; **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1990.

YILMAZ, Ejder; **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, 1996. (Kısaltma: Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**)

YILMAZ, Ejder; **Medeni Yargılama Hukukunda Yemin**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1989. (Kısaltma: Yılmaz, **Medeni Yargılama Hukukunda Yemin**)

YURTCAN, Erdener; **Ceza Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 3.Baskı, 1987.

ZEVKLİLER, Aydın; **Medeni Hukuk**, Diyarbakır, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986.

ÖZET

Neslihan ALKAN. Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008.

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece davacının değil, kamunun menfaatini ilgilendirir. Hakimler için deliller, yargılama sürecini aydınlatıcı olduğundan, yalnızca taraflarca ileri sürülenlerle yetinilmemekte , bir kamu hukuku dalı olan ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlayan vergi yargılamasında hakim, gerek usule gerekse maddi olaya ilişkin konularda re'sen inceleme ve araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Tüm bu incelemeler ve araştırmalar, ispat araçlarına ulaşmaya yöneliktir.

Vergi yargılamasında kullanılan deliller, bu incelemede ilgili mevzuat, öğretisi ve mahkeme kararları ışığında çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır.

Bu çalışmada, delillerin Türk hukukunda belirlenen sınırlarını, çeşitleri ve değerleri üzerinde durulmuştur. Çalışmada incelenen sınırlamalar, maddi gerçekliğe ulaşmanın engelleridir. Örneğin, tanık delili, her ne kadar bazı mahkeme kararlarında ve bazı yazarlar tarafından idari yargılama yönteminin niteliğine uymadığı belirtiliyor ise de, esasında vergi yargılamasında kullanılan yöntemlere aykırı değildir. Hatta Vergi Usul Kanunu madde 3 ve mükerrer madde 378'deki özel düzenlemeler karşısında vergi yargılamasında duruşmalı davalarda tanık delilinin kullanılabilmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler

1. Vergi yargılaması,
2. delil,
3. ispat,
4. yemin,
5. tanık delili.

ABSTRACT

Neslihan ALKAN. Evidence in Turkish Tax Litigation System, Graduate Thesis, Ankara, 2008.

The principle of rule of law requires that the actions of the State be subject to judicial review. The efficiency of such review would not only benefit the plaintiff but the public as well. Judges in tax litigation are therefore embodied with the authority and duty to undertake research *ex officio* regarding issues relating to both the procedure and merits of the case, since tax litigation, as a field of public law, is oriented to ascertaining the truth without being limited to the claims and defenses of the parties. All these extensive researches are for attaining demonstrative evidences.

This study aims to analyze the evidences in tax litigation under Turkish law in light of relevant legislation, legal literature and court precedents as well as the applicabilities.

This paper suggests that the limitations, kinds and values of evidences under Turkish law. Limitations seem like truth barriers in this wide field of study. Witness testimony, for example, is not contrary to the methods used in tax litigation in contrast with the opinions of some scholars and some court decisions. As a matter of fact, the special regulations provided in article 3 and repeated article 378 of the Tax Procedural Law require the availability of witness testimony in tax litigation.

Key words

1. Tax litigation,
2. evidence,
3. proof,
4. oath,
5. witness testimony.