

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI



VERGİ YARGILAMASINDA İSPAT VE DELİL

TUĞÇE ÖZKEÇECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GAZİANTEP- 2024



LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS TEZ KABUL VE ONAY FORMU

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Tuğçe Özkeçeci tarafından hazırlanan “Vergi Yargılamasında İspat ve Delil” başlıklı tez, 17/10/2024 Tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

<u>Görevi</u>	<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u>	<u>Kurumu/Üniversitesi</u>	<u>İmzası:</u>
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Enver BOZKURT	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Abdullah ÖMERCİOĞLU	Kırıkkale Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Hakan GÜNDÜZ	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ufuk AKBAŞ
Enstitü Müdürü

TEZ BİLDİRİMİ

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

DECLARATION PAGE

I hereby declare that all information in this document has been obtained and presented in accordance with academic rules and ethical conduct. I also declare that, as required by these rules and conduct, I have fully cited and referenced all material and results that are not original to this work.

Tuğçe ÖZKEÇECİ
Tarih:08.07.2024

**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKUANABİLİM DALI**

VERGİ YARGILAMASINDA İSPAT VE DELİL

TUĞÇE ÖZKEÇECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Prof. Dr. Enver BOZKURT**

ÖZET

Vergi Yargılamasında İspat ve Delil adlı yüksek lisans tez çalışması giriş, üç bölüm ve sonuçtan oluşmaktadır. Bu çalışmamızın amacı yargılama süreci içerisinde mükelleflerin ya da idarenin iddia etmiş oldukları beyanlarının doğruluğunu ortaya konulması esnasında bu beyanların doğruluğunu ortaya çıkaracak ispat araçlarının, delillerin neler olduğu, bunların idare, mükellef ve yargı açısından değerlendirmelerinin yapılmasıdır. Zira bu beyanlarının doğruluğunun düzgün bir yolla tespit edilmesi adaletin yerini bulması açısından ve gerçeklerin meydana çıkabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu çalışmamızın birinci bölümünde öncelikli olarak ispat ve delil kavramlarının medeni usul hukuku bakımından ve vergi hukuku bakımından açıklanması yapılarak ardından vergi yargılaması çerçevesinde ispat ve delili nelerin oluşturabileceği detaylı bir şekilde konu edilmiştir. Üçüncü bölümde de vergi yargılaması hukukuna hâkim olan ilkelerden bahsedilmiştir. Vergi yargılaması bakımından bu ilkelerin olay üzerindeki etkisi söz konusu olmuştur. Gerekli görülen yerlerde bu ilkelerin başka hukuk dallarında nasıl yer aldığı da anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İspat, delil, vergi, hukuk, vergi yargılaması.

**HASAN KALYONCU UNIVERSITY
GRADUATE EDUCATION INSTITUTE
DEPARTMENT of LAW**

PROOF AND EVIDENCE OF IN TAX TRIAL

Tuğçe Özkeçeci

MASTER

**Advisor
Prof. Dr. Enver Bozkurt**

ABSTRACT

The master's thesis titled Proof and Evidence in Tax Trial consists of an introduction, three chapters and a conclusion. The aim of this study is to reveal the accuracy of the statements made by the taxpayers or the administration during the trial process, what are the means of proof and evidence that will reveal the accuracy of these statements, and to evaluate them from the perspective of the administration, the taxpayer and the judiciary. Because determining the accuracy of these statements in a proper way is important for justice to be served and the truth to be revealed. Therefore, in the first part of this study, the concepts of proof and evidence are explained in terms of civil procedure law and tax law, and then what can constitute proof and evidence within the framework of tax jurisdiction is discussed in detail. In the third chapter, the principles that dominate tax jurisdiction law are mentioned. The impact of these principles on the case in terms of tax jurisdiction is discussed. Where necessary, how these principles are included in other branches of law is also included.

Keywords: Proof, evidence, tax, law, tax trial.

ÖNSÖZ

Bu tez çalışması boyunca yardımcı olan ve bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde desteğini esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Enver BOZKURT'a;

Yüksek lisans sürecimin her safhasında bana kendi yüksek lisans ve lisans sürecindeki tüm deneyimlerini aktaran ve çalışma azmiyle örnek olan değerli ve biricik kuzenim Kübra SAYIN'a;

Tez hazırlama safhamda bana yılları aşkın mesleki deneyimlerini aktaran ve görüşlerini paylaşan sevgili Av. Gökhan UÇKUN'a ve Av. Fevzi Oğuz KÖRDEVE'ye;

Her konuda bana önderlik eden her daim ellerinden gelen tüm destekleriyle yanımda olan çok kıymetli aile bireylerime;

Teşekkürlerimi sunarım.

Tuğçe ÖZKEÇECİ
Gaziantep- 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZET	
ABSTRACT	V
ÖNSÖZ	I
İÇİNDEKİLER.....	VII
KISALTMALAR.....	IX
1.GİRİŞ.....	1
2. İSPAT VE DELİL KAVRAMI İLE DELİLİN ÖZELLİKLERİ	4
2.1. İspat Kavramı	4
2.1.1.İspatın Konusu.....	7
2.2. İspat Yüğü	12
2.2.1 İspat Yüğü Kuralının İstisnaları	15
2.2.2. Karşı İspat.....	21
2.3. İspat Türleri	23
2.3.1. Asıl İspat, Karşı İspat, Aksini İspat.....	23
2.3.2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat	24
2.4. İspat Ölçüsü	24
2.4.1. Tam İspat	24
2.4.2. Yaklaşık İspat	25
2.5. Delil Kavramı	26
2.5.1.Taraflarca Getirilme İlkesi	28
2.6.Somutlaştırma Yüğü.....	29
2.7. Delillerin Özellikleri.....	32
2.7.1. Hukuka Uygunluk	32
2.7.2.Mantıklı Olması.....	34
2.7.3.Güvenilir Olması	35
2.7.4.Müşterek Olması	35
2.7.5.Olayın Temsil Edilmesi	35
2.8. Delillerin Sınıflandırılması	36
2.8.1.Takdiri Delil ve Kesin Delil	36
2.8.2.Doğrudan Delil-Dolaylı Delil.....	38
2.8.3.Kanuni Delil-Akdi Delil	38
2.8.4.Kişisel Delil-Objektif Delil	39

2.8.5.Yasaklı Olmayan Delil ve Yasaklı Delil	40
2.8.6.Sınırlı-Sınırsız Delil.....	40
2.8.7.Bağlı -Serbest Delil	41
2.8.8.Re’sen Müracaat Edilen Delil-Re’sen Müracaat Edilemeyen Delil	41
2.8.9.Maddi Delil-Ekonomik Delil.....	43
2.8.10.Delilleri Elinde Bulunduğu ya da Meydana Geldiği Kesime Göre	44
2.9.Delil Sistemleri	44
2.9.1.Takdiri Delil Sistemi	44
2.9.2.Kanuni Delil Sistemi	45
2.9.3.İlmi Delil Sistemi	46
2.9.4.Dini Delil Sistemi	47
3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMLERİ VE İSPAT	48
3.1.Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil	49
3.1.1.Vergi Hukukunda İspatın Konusu ve Önemi	49
3.1.2.Vergi Hukuku Bakımından İspatın Ölçüsü	52
3.1.3.Türk Vergi Hukuku Kapsamında İspat Yükü Kurallarının Konumu ve Yeri	54
3.2.Vergi Hukukunda İspat Yükü.....	56
3.2.1.Hayatın Olağan Akışı Karinesi.....	58
3.2.2.İktisadi İcap	61
3.2.3.Ticari İcaplar.....	61
3.2.4.Teknik İcaplar.....	62
3.2.5.İlk Görünüş Karinesi	63
3.3.İspat Yükünün Paylaşımı.....	63
3.3.1.İspat Yükünün Mükellefe Ait Olduğu Durumlar	65
3.3.2.İspat Yükünün Vergi İdaresine Ait Olduğu Durumlar	66
3.4.Re’sen Araştırma İlkesinin İspat Yükü Bakımından Değerlendirilmesi ve Etkisi	68
3.5.Türk Vergi Hukuku Bakımından Geçerli Nitelikte Olan Delil Türleri	69
3.5.1.Yargı Bakımından Oluşan Deliller	70
3.5.2.Vergi İdaresi Bakımından Deliller	78
3.5.3.Yükümlü Nezdinde Oluşan Deliller	85

4. VERGİ YARGILAMASINA DAİR İLKELER	100
4.1.Re'sen Araştırma İlkesi	100
4.2.Delil Serbestisi İlkesi.....	104
4.3.Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi.....	108
4.4.Yazılılık İlkesi ve Gizlilik İlkesi	108
4.5.Kıyas Yasağı İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesi.....	110
4.6.Toplu Yargılama İlkesi ve Kamuya Faydalılık İlkesi	114
4.7. Usul Ekonomisi İlkesi	116
4.8. Adil Yargılanma İlkesi	117
4.9.Ekonomik Yaklaşım İlkesi	119
4.10.İlkelerin Delil ve İspat Açısından Değerlendirilmesi.....	122
5. SONUÇ	126
KAYNAKÇA.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	143

KISALTMALAR

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

bs. : Bası

C. : Cilt

CMK : Ceza Muhakemesi Hukuku

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

H.D : Hukuk Dairesi

HGK: Hukuk Genel Kurulu

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

İHAS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

s. : Sayfa

S. : Sayı

SBE : Sosyal Bilimler Enstitüsü

TBK : Türk Borçlar Kanunu

TMK : Türk Medeni Kanunu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

1.GİRİŞ

Vergilendirmenin temelinde kamu hizmetlerinin sunulması bulunmaktadır. Dolayısıyla da bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi amacıyla vergilendirme işlemi uygulanmaktadır. Bu noktada devlet bu kamu hizmetlerini finanse edebilmek için daha fazla vergi almak istemektedir. Halk ise elde ettiği gelirini devlete vermemek konusunda direnmektedir. Tam bu noktada da vergi hukuku devlet ile halk arasındaki bu fazla istemle vergi vermek istemeyenler arasında tampon ve denge kurma görevine sahiptir. Bu denge kurma görevini yerine getirirken evvelden belirlenmiş olan hukuk kuralları dahilinde söz konusu işlevini yerine getirmektedir. Olası bir uyuşmazlık halinde de bu uyuşmazlığın çözümünde en son safha vergi yargısı olmaktadır.

Hukuk devletin tanımı gereğince de vatandaşına hukuksal manada güvence veren ve devletin faaliyet ve eylemlerinde hukukun öngördüğü kurallara tabi olan devletin önem taşıyan gerekliliklerinden biri de şüphesiz idarenin yargısal denetim mekanizmasıdır. Eğer ki bir devlet demokratik ve çağdaş ise söz konusu devletin idaresinin hukuk kuralları ile kendini bağlayıcı bir konumda bulundurması ve bahse konu olan kurallara uymaması halinde bir müeyyide ile karşı karşıya kalması hali hukuk devleti ilkesinin tabii bir neticesidir.

İdarenin hukuk kurallarına uymamasının sonucunda müeyyideye tabii olması durumu bireyler nezdinde hukuksal manada güvenlik sağlamaktadır. Zira bu kurallar kapsamına idarenin tabii olması ve müeyyidelere de tabi olması durumu, idarenin keyfiliğini ve mutlak otoriteye sahip olmasını engellemektedir. Şayet ki kişinin idare tarafından yapılan bir işlem ya da faaliyeti sebebiyle bir menfaati zarar görmüş ise ya da şahsi bir hakkın ihlali söz konusu ise öncelikle bireyin idareye karşı dava açması gerekir. Davanın açılması idarenin denetiminin yapılabilmesinin ön koşulu olmakla beraber bu koşulun gerçekleşmesiyle idarenin denetimi yapılabilecektir.

Davayı açan bireyin, dava sürecinde ileri sürdüğü iddiaları ile ileri sürülen iddialara karşı idarenin de savunmaları söz konusudur. Bunlara ek olarak da idare ve mahkeme de re'sen araştırma yapmaktadır. Tüm bunların neticesinde idarenin hukuki denetimi yapılmaktadır. Bu nokta da davacı iddia ettiği hususları ileri sürerken bunları ispatlaması ve idarenin bu iddiaları ve bu iddiaları ispat eden hususlara karşı savunma yapması gerekmektedir. Gerçek durumun meydana çıkması için de hâkimin ispat faaliyetine yarayan ispat araçlarından bir başka deyişle delillerden faydalanması gerekmektedir.

Tarafların hukuk gerekse de kamu hukuku bakımından bir uyuşmazlık halinde tarafların ileri sürdükleri hususlarının haklı olduğunu ispatlama noktasında uyulması mecburi olan kurallar bakımından ispat ve delil mevzusu öneme sahiptir. İspat ve delil mevzusu eskiden beri hukukun her dalı bakımından en çok incelenen konulardan biri olmuştur. Çoğu bilimsel çalışmanın temelinde pozitif biçimde düzenlemeye tabi olan düzenlemeleri normatif bakımından değerlendiren ve ispat ve delil mevzusunu dolaylı ya da doğrudan olacak şekilde etkilemesi söz konusudur.

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak bireylere hak arama özgürlüğü ve haklarını korumak için bağımsız mahkemeye başvuru hakkı verilmiştir. Mağduriyet yaşayan bireyin dava açmasındaki temel hedef kaybetmiş olduğu hakkın iadesi, hakkının korunması veyahut da karşı karşıya kaldığı haksızlık neticesinde oluşan üzüntünün bertaraf edilmesidir. Açıklamış olduğumuz bu durum genel bir durum olmakla beraber özel durumlarda da davacı konumunda olanların asıl amacı davanın kendi lehlerine sonuçlanmasıdır. Kendi lehlerine sonuçlanması için de ileri sürdükleri hususları doğru temellendirmeler yaparak deliller ile ispatlamaları ya da davalı konumda ise haklı olduğunu yine deliller ile ispat ederek davacının ileri sürdüklerini çürütmeleri gerekir. Bu sebeple de yargılamanın temelinde ispat ve delil yer almaktadır.

İdari davalarda genellikle bir taraf idare olmaktadır. Genel olarak davacı taraf vatandaş olsa da istisnai hallerde idare de davacı konumda olabilmektedir. Davacı konumundaki vatandaşın ileri sürdüğü idari işlem ve bu idari işlemin temellendirmesini yaptığı deliller vardır. Ancak idare bu noktada daha güçlü konumdadır. Zira davaya konu olan uyuşmazlığa dair delillerin büyük çoğunluğu idare nezdinde yer almaktadır. Bu noktadan hareketle söz konusu olacak davada idare daha güçlü olacağından mahkemeye re'sen araştırma yetkisi verilmiştir. Bu ilke kapsamında mahkeme her türlü araştırmayı tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın kendiliğinden yapabilecektir. Her ne kadar genel olarak taraflardan biri idare bir taraf da vatandaş olsa da her iki tarafın idare olduğu durumlar da söz konusu olabilmektedir. Zira davalı ve davacı gerçek ya da tüzel kişi olabilmektedir.

Vergi cezaları ve vergi suçları esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiştir. Söz konusu kanunda düzenlemeye tabii olan suçların bir kısmı sadece vergi suçları ve cezaları ile ilgilidir. Ayrıca olarak ilgili özel kanunlarda da bu suçlara dair düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlara ilişkin fiil ve müeyyideler idari usullerle belirlenmiştir. Vergi dairesi tarafınca suç olarak belirlenen fiil için yargı kararına ihtiyaç duyulmadan, vergi dairesi tarafından söz konusu fiile ilişkin durum cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunu tarafınca belirtilen fiiller ise ceza hukuku bakımından suç teşkil etmektedir. Bu durumların saptanması ve müeyyidelerin tespiti ceza mahkemelerinin sorumluluğundadır. Dolayısıyla vergi suçları için söz konusu olacak olan şüphe ve delil kavramı ceza yargılamasında kabul gören nitelikte olacaktır. Ancak tezimiz bu alanın dışında kalıp vergi kabahatleri dahilinde yer almaktadır. Vergi suçları ve vergi suçları bakımından şüphe, delil, ispat teşkil eden hususlar, tezimiz bakımından kapsam dışıdır.

Tüm bu açıklamalardan hareketle tezimizin konusunu oluşturan vergi yargılamasında ispat ve delil önem taşımaktadır. Şöyle ki yargılamanın temelinde delil ve ispat olduğundan bahsettik. Bu bahisle idari yargı kapsamında da idare daha güçlü konumdadır. Dolayısıyla çalışmamızın konusunda bu hususların irdelenmesi söz konusu olup, bu konu detayları ile ele alınmıştır.

Bu çalışma ile ulaşılmak istenen mükellefin, idarenin ve yargının kendi nezdinde oluşan deliller bakımından farkındalığı ve bilinci oluşturmaktır. Bu hususta gerek idare gerekse de yargı ve mükellef nezdinde usulüne uygun yapılması gereken hususların neler olduğu, usulsüzlük halinin farkına varılabilmesi için öncelikle usulüne uygun olanların bilinmesi ve bu durumların ayıklanması hedeflenmektedir.

Bunların yanı sıra vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler dahilinde ilgili hükümler kapsamında uyuşmazlıkların doğru ve usulüne uygun şekilde sonuçlandırılması da hedeflerden biridir.

Çalışma giriş ve üç bölümden oluşmaktadır. Bu kapsamda; birinci bölümde ilk olarak ispat ve delilin kavramsal olarak ne olduğu, özellikleri, türleri ve ilgili hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi ve açıklamaları yapılmıştır. İkinci bölümde ise vergi hukukunda delillerin tasnifi konu edilmiş olup bu başlığın içerisinde mükellef, idare ve yargı açısından oluşan deliller ele alınması ve delillerin toplanması hususları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde de vergi hukuku perspektifinde delil ve ispata ilişkin prensiplerin değerlendirilmesi yapılmıştır.

2.İSPAT VE DELİL KAVRAMI İLE DELİLİN ÖZELLİKLERİ

2.1. İspat Kavramı

Genel itibariyle hukukta ispat kavramı, maddi ve manevi hususların doğruluğuna ilişkin yargıçta bir fikir ya da kanaat oluşturmak adına lüzumlu olan delillerin veya delilin arz edilmesi olarak tanımlanır. Böylelikle ispat hususu uyuşmazlığa konu olan olayların meydana çıkarılması, belirlenmesi suretiyle yargıcı ikna etme amacı taşıyan nitelikte bir süreç olmaktadır¹. Bir başka ifadeyle taraflar arasında olan uyuşmazlığa ilişkin mevcut şüphe ve belirsizliklerin yaklaşık veyahut da kesin olarak çözüme ulaştırılmasıdır. Bu bahisle ispat için aslında tarafların kendilerinin mağduriyet yaşadığını ve haklı olduğuna inandırma uğraşdır². Söz konusu bu tanımlamayı vergi hukuku çerçevesinde uygulamak gerekirse; ispat kavramı vergi ilişkisinin temelinde yer alan maddi olayın vasıta niteliğiyle delillerden yararlanılmak sureti ile meydana çıkarılmasıdır³.

İspata ilişkin tanımlamalarda “delil” kavramı vazgeçilemeyen bir husustur. Zira ispata dair işlemlerde kullanılan vasıtalar delil olarak adlandırılır⁴. Hukukta genel olarak tanık, bilirkişi, ikrar, belge gibi deliller kullanılmaktadır. Yemin ise medeni hukuk dalına ait bir delil türüdür⁵. Ceza yargılamasında da hâkim vicdani kanaate erişirken belirtilerden de yararlanabilmektedir⁶. Hukuk uygulaması çerçevesinde deliller kategorilerde toplanır. Örnekleme gerekirse takdiri-kesin delil, akdi-kanuni delil gibi ayrımlar yapılabilmektedir. Kesin delil olması durumunda ispat gerçekleşmiş olmaktadır⁷.

¹ Öncel, Mualla /Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s.202-203.

² Ercan, İsmail, Uygulamacılar İçin Medeni Usul Hukuku El Kitabı, Son Yargı Paketi (7251 Sayılı Yasa) ve 7249 Sayılı Yasayla Yapılan Değişikliklere Göre Tümüyle Yenilenmiş ve Genişletilmiş, 5.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s.597.

³ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.202-203.

⁴ Katayıfçı, Derya, Ece, Yargı Kararları Işığında Medeni Usul Hukukunda İstinaf, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s.176.

⁵ Yenipınar Berberoğlu, Filiz, Hukuk Davalarında İspat, 2.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.59.

⁶ Özboyacı, Alper, Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil Yasakları, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2008, s.15.

⁷ Demiryürek, Zeynep, Medeni Yargılamada Hukuka Aykırı Delil, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021, s.48.

Takdiri delillerde ise kendine has bir kavram olduğundan karine de ispat hukuku açısından bir aracı konumundadır. Karine olarak adlandırılan bu kavram bir hadisede meçhul bir hadiseye, bir sonuca ulaşılmasını ifade etmektedir⁸.Karineler de kendi içinde yasal ve maddi olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi karineler hadiselerin olağan akışı içerisinde meydana çıkacak neticenin zorunluluğunu ifade eder. Yasal karinelerde de kesin durumda olanların aksinin ispatı mümkün değildir. Adi yasal karineler ise aksi ispatlanıncaya dek kanunun doğru olarak kabul etmiş olduğu varsayımlardır⁹.

Medeni yargılama hukukunun bazı alanlarında yararlanılan deliller “sınırlı” niteliktedir. Daha açık bir ifadeyle yalnızca kanunda belirtilen deliller belirli konularda ispat aracı olabilmektedir. Ancak kanuna aykırı bir eylemin ispatı sınırlı delil esası kapsamına dahil değildir. Örnekleme gerekirse haksız fiil durumunda bu fiili sınırlı delil ile ispatlanacağı esasına dayandırmak mümkün değildir¹⁰. Ceza yargılamasında da “sınırsız delil” hususu ilke olarak benimsenmiştir. Diğer bir ifadeyle ceza yargılamasında “delil serbestisi” vardır¹¹.Suçun işleniş şeklinin belirli bir şekli olamayacağından ispat için her nevi delilin kullanılması mümkündür¹². Zira hâkim kendisini gerçeğe yaklaştıracak her delilin izinden gidecek, delillerin sunulması bakımından herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan her zaman delil sunulmasına imkân verilecek, deliller serbestçe ve bütün bir halde değerlendirilerek olayın aslını bulacaktır. Bu hususta da bir sınırlamaya tabi olmadan serbest davranıyor olabilmesi gerçeğe ulaşma konusunda hâkimin işini kolaylaştıracaktır. Mahkemenin ya da hâkimin serbest davranıyor olabilmesi keyfilik olarak algılanmamalıdır. Zira bahse konu olan serbestlik sadece delillerin sınırlamaya tabi olmadan değerlendirilmesi olarak kabul edilmelidir. Dolayısıyla ceza hukukunda delil serbestisi olması bu sebeplerle de önem arz etmektedir¹³.

İspat ve delil hususunda vergi hukukunun usul hukukuyla yakından bağı olduğu karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukuku alanında vergi hukukunun kuralları esas olarak tutulmakla beraber bilhassa yapılan atıflar sebebiyle başkaca yargılama hukuku dallarının belirli kurallarının geçerlilik kazandığı da görülmektedir.

⁸ Demiryürek, Zeynep, s.53-54.

⁹ Ünlütepe, Mustafa, Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu’nun Başlangıç Hükümleri, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.486.

¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.203.

¹¹ Yayla, Mehmet, Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe, 2.bs, Ankara, Yetkin Yayıncılık,2021, s.60.

¹² Ünver, Yener/Hakeri, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, 16.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.90.

¹³ Gedik, Doğan, Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık Lehine Yorumlanması, 5.bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s.51-52.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 20.maddesinde yer alan re'sen araştırma ilkesi, 21.maddesinde yer alan geç ibraz olunan belgeler ve 58.maddesinde davanın açılmasının ardından yapılan delil tespiti haricinde delil ve ispata ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Diğer yandan aynı kanunun Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) atıfta bulunmuş olduğu 31.maddesinin birinci fıkrasında sadece keşif, bilirkişi ve delilin tespiti hususu öngörülmüştür.

Yine aynı madde kapsamında ikinci fıkrasında vergi uyumsuzluklarının çözümü durumunda VUK'ta ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ispat ve delile ilişkin VUK'ta vergilendirmeye dair işlemlerde kullanıldığı gibi yargılama sürecinde de geçerli olduğu neticesi çıkarılmaktadır¹⁴. Bir başka ve daha detaylı bir ifade ile yukarıda bahsi geçen kanun maddesi olan VUK madde 3 bakımından ilk fıkrada vergiyi meydana çıkaran olay ile söz konusu bu olayla ilgili işlem ya da işlemlerin asıl amacının, işlem ve olayın şekli olmadığı ve iktisadi açıdan nitelik ve içeriğinin esas alınması gerekliliği ifade edilmiştir. Açıklamış olduğumuz bu hüküm ekonomik irdelemenin ve ekonomik yaklaşımın yasal dayanağı olmaktadır. Dolayısıyla da bu hükmün yorumla ilişkili olduğunun kabulü ile ispatla ilişkili olmadığı anlaşılmaktadır. Fakat her ne kadar ispatla ilişkili olmadığını ifade etmiş olsak da söz konusu hüküm ispatın konusunu göstermekte olduğundan ispatla da ilişkisi bulunmaktadır¹⁵. İlgili kanun olan VUK madde 3'ün ikinci fıkrası kapsamında da vergiyi meydana çıkaran olay ile söz konusu bu olayla ilgili işlem ya da işlemlerin asıl amacının yemin dışında her nevi delil ile ispatlanmasının mümkün olduğu dile getirilmiştir. Bu bahisle de delil serbestisi ilkesinin kaynağını göstermiş olmaktadır¹⁶. Fakat bu hüküm kapsamında tanık ifadesinin delil sayılması için vergiyi meydana getiren olay ile ilişkisinin doğal ve açık olması koşuluna bağlamaktadır¹⁷.

İlgili kanun VUK madde 3'ün üçüncü fıkrasında da ispat yükü hakkında düzenleme söz konusu olmaktadır. Teknik ve iktisadi icaplara uygun olmayan ya da olayın niteliğine göre mutad ve normal olmayan bir hususun iddiası durumunda ispat yükünün iddia edenin sorumluluğunda olduğu ifade edilmiştir¹⁸.

¹⁴ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.204.

¹⁵ Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 2.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.702-703.

¹⁶ Kalenderoğlu, Mahmut, Vergi Hukuku-Türk Vergi Hukuku Sistemleri, 18.bs., Ankara, Agon Bilgi Akademisi Yayınları, 2017, s.35.

¹⁷ Ünsal, Hilmi / Ortaç, Fevzi, Rifat, Genel Vergi Hukuku, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s.78.

¹⁸ Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, s.702-703.

Tüm bu açıklamalara ek olarak ispat için bir diğer tanımlamada da davacı tarafın talep neticesini temellendirmiş olduğu olayı meydana getiren vakıaların, bu neticeyi sağlayan hukuk normunun soyut unsur vakıaları bakımından karşılanıp karşılanmadığının tespiti. Söz konusu bu vakıalar hukuk normunun soyut unsuru vakıalarını karşılık veriyorsa ve davalı taraf savunmaları engelleyemiyorsa hâkim davacı tarafından talep edilen neticeye hükmedecektir. Eğer davalının savunmasını temellendirdiği ve bahse konu olan savunmayı düzenlemiş olan hukuk normunun unsur vakıalarına sahip olan vakıalar varsa hâkim tarafından davacı tarafın iddiası söz konusu durum çerçevesinde tamamen ya da kısmen reddedilecektir.

Fakat uygulanması söz konusu olacak hukuk normunu unsur vakıaları bakımından ispatlanmasının gereksiz kılınmış olduğu durumlarda ve hukuk normunu karşılaması gereken bu vakıaların vuku bulduğu noktada varit gösterilmesi gerekecektir. Dolayısıyla tüm bu açıklananlar ışığında vakıanın vuku bulup bulmamasına göre hâkimde bir fikir oluşturulmasına ispat denilmektedir. Mevcut olan bir esere ya da bir hale dair değilse bir başka deyişle bir makinenin planına uygun olmadan imal edilmesi vakıası gibi ispat anından önce vuku bulan bir vakıaya ilişkin olması söz konusu olacaktır. Dolayısıyla böylesi bir durumda ispat, tekrar etmeyecek olan bir vakıaya dairdir. Bu bahisle de tarihi ispat niteliğinde olacaktır. Bir tarihçiden farklı olarak hâkimin ispat eyleminin neticesine göre bir karar verme zorunluluğu da vardır.

İspat eylemlerinin ardından ileri sürülmüş olan vakıaların hukuk normu bakımından uygulanmasına imkân sağlayacak biçimde ispatlanmaması durumunda hâkim yine de hüküm vermek zorundadır. Böylesi bir durumda da kararını, tezimizin devamında anlatacağımız ispat yükü kuralı çerçevesinde verecektir¹⁹.

2.1.1.İspatın Konusu

İspatın konusunu vakıalar oluşturmaktadır. İspatın konusu HMK madde 187 ile düzenlenmiştir. İspat hukuksal manada önem taşıyan ve davanın çözüme ulaşmasında etkisi olan çekişmeli nitelikteki olaylara yöneliktir²⁰.

¹⁹ Alagonya, H. Yavuz /Yıldırım, Kâmil/Yıldırım Deren, Nevhis, Medeni Usul Hukuku Esasları,6.bs, İstanbul, Alkım Yayınevi, 2006, s.28.

²⁰ Ercan, s.597.

Bahse konu olan bu vakıalar mahkemenin uygulayacağı hukuk kuralına ilişkin maddi unsuru meydana koyan ya da o hususun tanınmasına olanak sağlayan iddialardır²¹. İspatın konusuna bir başka deyişle de tarafların üzerinde uzlaşa sağlayamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkisi olabilecek çekişmeli vakılardır²². İspatın konusunu oluşturan temel husus dayanılmış olan olaylardır. Fakat belirli durumlarda, aslında bir hukuk normu olan yabancı kanunlar veyahut da örf adet kuralları da ispatın konusu olabilmektedir²³.

Vakıalar somut olay olabileceği gibi manevi bir başka ifadeyle içsel hususlara ilişkin soyut (koşul) vakıaları da olabilir²⁴. Bir diğer vakıa hali de müspet ve menfi vakılardır. Vakıa türlerinden bahsetmeden önce kısaca bir vakıayı açıklamamız gerekirse ispat bakımından vakıalar; ispatını konusunu oluşturmaktadır ve ilk olarak taraflar arasında çekişmeli niteliktedir²⁵. Yalnızca taraflar bakımından ileri sürülmüş olan ve dayanılmış olan vakıalar ispatın konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla da kural olarak hâkim taraflar tarafından ileri sürülmemiş olan bir vakıayı araştıramaz ve bu hususların taraflarca ispatını istemesi söz konusu olamaz. Bu bahisle de mahkemeden talepte bulunmuş olan talebinin dayanağını oluşturan vakıa veyahut da vakıaları iddia etme yüküne sahiptir. İspatı yapılmasının lüzumu gereken vakıalar, hukuki netice bakımından önem arz etmektedir. Bu netice bakımından önem arz etmesi de hâkimin kararını etkileyebilecek ve karar aşamasında da dikkate alınan vakılardır²⁶.

Bazı vakıalar doğrudan veyahut da dolaylı olacak biçimde önem taşıyabilir. Doğrudan önem taşıyan vakıalar bizatihi olarak hukuk normunun dayanmış olduğu ve bahsedilen hukuk normundaki hukuki neticenin doğumu bakımından ön koşul olarak düzenlenmiş olan vakılardır²⁷.

²¹ Yıldırım, Kâmil, Mehmet, Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1990, s.114.

²² Arslan, Ramazan, /Yılmaz, Ejder/Ayvaz Taşpınar, Sema/Hanağası, Emel, Medeni Usul Hukuku,6.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s.387.

²³ Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/ Özekes, Muhammet, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7251 sayılı Kanun’la Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerle Birlikte 8.bs, İstanbul, On iki Levha Yayınları, 2020, s.325.

²⁴ Taşpınar, Sema, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.45, S.1-4, 1996, s.544.

²⁵ Arısoy, A. Selman, “Medeni Yargılama Hukukunda Hâkimin Türk Hukukunu Resen Uygulamasının Temeli: Vakıalar, Vakıaların Önemi, Vakıaların Çeşitli Yönlerden Sınıflandırılması ve Vakıaların Tespiti”, İstanbul Hukuk Mecmuası, C.77, S.1, (Haziran 2019), s.7.

²⁶ Görgün, Şanal/ Börü, Levent, /Toraman, Barış / Kodakoğlu, Mehmet, Medeni Usul Hukuku, 6.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.351-352.

²⁷ Peksöz, Vildan, Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2014, s.4-5.

Ödünç sözleşmesi durumunda paranın ödenmesi vakıyası gibi halleri örnekleyebiliriz. Soyut veya koşul vakıyası ise ispat faaliyetinde bu vakıaya uygun olacak biçimde ortaya konulmuş olan somut vakıanın gerçekliği ve doğruluğu noktasında hâkimde kanaat uyandırılmasıdır. Bu nedenle de koşul vakıyası ile somut vakıasının ayrımının yapılması önemlidir. Söz konusu bu ayrımın yapılması dava ve cevap dilekçelerinin hazırlanması, tahkikat ve yargılama safhasında ve nihai hüküm verilirken önem taşır. Bu konuya örnek teşkil edebilecek ilgili hükümlerden Türk Medeni Kanunu (TMK) madde 165 temel alındığında koşul vakıasına göre evlilik ilişkisinden söz edilmekte dava dilekçesinde de müvekkil ile eşin hangi tarihte ve çocuk varsa ne zaman olduğunun açıklanması durumu, ardından eşin akıl hastası olması bu da koşul vakıyası, somut vakıa olarak da bu hastalığa yakalandığı tarih, tedavi aşamaları; koşul vakıyası olarak hastalık sebebiyle ortak hayatın çekilmez olması somut vakıa olarak da hastalıktan ötürü çocuklara ve eşine saldırgan ve benzeri davranışlar sergilenmesi; koşul vakıyası olarak hastalığın geçmesine imkan bulunmaması somut vakıa olarak da hasta eşteki hastalığın bir süredir devam etmesi ve geçmesine olanak olmaması bunun da rapor ile tespiti halinde hukuki netice olarak akıl hastalığına dayalı boşanma ve talep olarak da yukarıda aşamalı şekilde açıkladığımız nedenlerle akıl hastalığından ötürü boşanmasına karar verilmesinin talebidir²⁸. Bu örnekten anlayacağımız durum şudur ki davacı tarafın dava dilekçesinde tek tek bu durumları, bir başka ifadeyle bu koşul vakıalarına uygun olan somut vakıalarının açıklanmalıdır. Talep kısmında da bu hastalığa dayalı boşanmayı talep ediyor olması gerekmektedir. Eğer davalı tarafın iddiası aksi yönde ise cevap dilekçesini iddiasına uygun biçimde sunmalıdır.

Vakıaların müspet ya da menfi olması durumu söz konusu olabilmektedir²⁹. Müspet vakıanın ispatı noktasında genel çerçevede hükümler geçerlidir; menfi vakıanın ortaya çıkış durumu tartışmalı bir alandır. Yasa koyucunun koşul vakıasında bir normun her durumda olmamak şartıyla menfi kavramının kullanıldığı; söz konusu normdaki hukuki neticenin, bir olayın olmamasına ya da gerçekleşmemesi durumunda bir süreç halinde veyahut da şahsa dair değer yargılarının somut vaziyete uygun olmaması durumuna bağlandığı hallerde bahse konu olan koşul vakıasını menfi vakıa şeklinde nitelendirmek gerekecektir.

²⁸ Arısoy, s.7.

²⁹ Arısoy, s.24.

Dar manada menfi vakıalar için bir vakıanın gerçekleşmemesi ve geniş manada menfi vakıalara ilişkin belirli olan değer yargısının somut olaya uygun bulunmadığı biçimindeki vakıanın ispatı mümkün olacaktır. Menfi vakıanın ispatı hususu bazı durumlarda oldukça kolaydır. Örnekleme gerekirse TMK madde 11 çerçevesinde bir şahsın on sekiz yaşını tamamlamadığı veya TMK madde 609 çerçevesinde mirası reddetmediğini ispatlamak kolaydır. Bazı durumlarda da menfi vakıanın tespitini yapmak zordur. Her menfi vakıanın müspet bir vakıa ile ispatı mümkün olmaz. Mesela bir şahıs bir durumu ya da hususu bilmediğini başkaca bir şeyi bildiğini ortaya çıkararak ispat edemez.

Menfi vakıalar da kendi içinde belirli ve belirsiz olmak üzere ayrılmaktadır. Bilhassa zaman ve yer açısından belli olmayan menfi vakıaların ispatı neredeyse imkansızdır. Bu halde ispat yükü olmayan karşı tarafın olayın aydınlatılması noktasında etkili olması sorumluluğu olacaktır. Bu hususta delil ikame etmenin zor olması ispat yüküne ilişkin genel nitelikte olan kuralın değişmesini ve ispat yükünün de karşı tarafa geçmesini gerektirmemektedir³⁰.

Söz konusu bu vakılarda ispat noktasında imkânsızlığının giderilebilmesi amacıyla ispat ölçüsünde yaklaşık ispat şeklinde kabul edilmesi, açıklama ödevi çerçevesinde savunmasına somutlaştırma yükü de yüklenmesiyle söz konusu bu menfi vakıalar belli bir durumu getirilmesiyle karşı delili sunma sorumluluğu yüklenmesi olanaklarından faydalanılabilir.

Bir diğer karıştırılan durum da menfi tespit davaları ile menfi vakılardır. Menfi tespit davasında bahse konu olan bir hukuki münasebetin olmadığına dair karar aldırma mahiyetiyle açılan tespit niteliğindeki bir davadır. Bu davanın görülüyor olması bu dava bakımından tüm vakıaların menfi vakıa olmasını gerektirmemektedir. Zira müspet tespit davasında ispatlanması gereken menfi vakıalar bulunabilir. Mesela birinin diğerine borcu olmadığına dair açılan menfi tespit davasında borcunu ödediğini, borçlu olmadığı vakıası, müspet vakıadır. Bunun sebebi de bu örnekte olumlu bir halin bir diğer deyimle ödeme vakıası vardır. Fakat borçlu olmadığını ve aralarında herhangi bir hukuki ilişki kurulmadığını beyan etseydi bu durumda menfi tespit davasında menfi bir vakıa olacaktı³¹.

³⁰ Peksöz, Vildan, s.119-121.

³¹ Pekcanitez/Atalay/ Özekes, Medeni Usul Hukuku, s.328-329.

Vergi hukukunda da medeni hukuka paralel olarak iddia sahibi olan kimse iddiasını ispat etmekle sorumludur³². Kısaca bir cümle ile giriş yapmak ve konuyu özetlemek gerekirse vergi yargılaması hukukunda ispatın yeri bakımından bahse konu olan ya da daha önceden meydana gelmiş olan bir vergi hukuku ilişkisinin temelinde yer alan maddi vakıanın ne olduğunun anlaşılabilmesi için delillerden vasıta suretiyle yararlanılmaktadır. Bu yararlanma neticesinde maddi vakıa tespit edilmektedir. İspatın konusu bakımından da vergi hukuku açısından tarafların anlaşmaya varamadıkları durumlarda ve bu uyuşmazlığın çözüme kavuşabilmesi noktasında delillerin etkisinin olduğu çekişmeli vakıalardır³³.

Vergilendirmede genellikle ispatlanmaya çalışılan nokta vergiyi doğuran olayın kendisidir. Vergiyi doğuran olay bildiğimiz üzere o hadise üzerine vergi yasaları tarafından vergi bağlanmış olan olayın ortaya çıkması ile ya da hukuki olayın tamamlanmasıyla gerçekleşmektedir. Hakkında hüküm kuracak vergi yargıcı davaya ilişkin hükme ulaşmaya çalışırken yöntemini iki aşamada gerçekleştirir. Birinci adımda olayın tespiti ile başlayacaktır. Bir başka deyişle tarafların uzlaşısı sağlayamadıkları olayın ne olup olmadığını ortaya koyacaktır.

İkinci aşamada maddi hadiseye dair ilgili yasanın hükmünü uygulaması söz konusu olacaktır³⁴. Maddi hadiseye ilişkin yasa hükmünün gereğinin yerine getirilerek uygulanması da bir yorum işlemidir. Yorum işlemi hususunda temelde olan maddi hadiseye bir başka ifadeyle küçük önermeye, yasa hükmü bir başka deyişle büyük önerme uygulanarak bir neticeye ve akabinde de karara ulaşılmaktadır. Söz konusu bu süreçte temelde olan maddi olay bir diğer ifadeyle vergiyi doğuran hadisenin niteliğinin saptanması ispat hususunun konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla maddi hadisenin bir başka ifadeyle vergiyi doğuran hadisenin niteliğinin saptanması mecburidir³⁵. Vergiyi doğuran hadisenin niteliğinin belirlenmesi maddi hadise konusunda yargıcın bir kanaate sahip olması amacıyla yapılan tüm işlemler ve uğraşlar ispat sürecine ilişkindir. İspat da bu noktada delillerden faydalanır. Bu sebeple yükümlünün sahip olduğu haklar ile hazinenin menfaatleri arasındaki denge bakımından ispat hususu duyarlı bir noktadadır³⁶.

³² Biyan, Özgür, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), Bursa, Dora Yayıncılık, 2018, s.354.

³³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.703-704.

³⁴ Biyan, Özgür, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), s.354.

³⁵ Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, 5.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, s.323.

³⁶ Öncel, Kumrulu/ Çağan, s.204.

Önceden vergi mevzuatımızda ispata dair genel hüküm bulunmamaktaydı. Devam eden süreçte VUK'ta yapılan değişikliklerle delil ve ispata ilişkin kurallar öngörülmüştür. Bu bahisle söz konusu yasanın üçüncü maddesi ve bu maddenin fıkraları bakımından da maddi hadisenin niteliğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bahse konu olan yasayı yukarıda detaylıca açıklamış olsak da bu konu başlığında da önem arz etmesi sebebiyle açıklamamız hasıl olmuştur. İlgili hüküm VUK'un 3.maddesi ve fıkraları gereğince, ilk fıkra bakımından vergi hukukunda ekonomik irdeleme ve yaklaşım hususuna dair hüküm getirmektedir. Bu sebeple hadisenin gerçek esasının öngören birinci fıkra hükmü özünde ispata ilişkin değil, yorumla alakalıdır. Yine aynı maddenin ilk fıkrası vergi hukuk kapsamında delili, üçüncü fıkrası da ispat yüküne düzenleme getirmiştir. Vergi hukukunda delili sayan VUK'un 3.maddesinin B bendinin ikinci fıkrası kapsamında maddi hadisenin ispatı noktasında kullanılacak delilleri saymıştır. Dolayısıyla bu maddeye göre yemin dışında maddi hadise her nevi delille ispatlanabilir. Toparlamak gerekirse bu madde delil serbestisini ilke olarak benimsemiştir. Ancak bu maddede sadece delil hususu düzenlenmiş olup kullanılacak olan deliller de birinci fıkra çerçevesinde hadisenin asıl niteliğine göre belirlenecektir³⁷.

2.2. İspat Yükü

İspat yükü hususunda TMK'nin 6.maddesi genel bir kural belirlemiştir³⁸. Bu kanuna göre yasada aksi bir hüküm olmadıkça taraflar hakkının dayandığı vakıaların mevcut olduğunu ispat etmekle sorumludur. Söz konusu yasaya göre ispat yükü tek bir tarafta olmayıp her iki taraf da bahse konu olan hususu ispat etmekle yükümlüdür³⁹. İlgili hüküm olan HMK madde 190'da ise TMK'nin 6.maddesini özel bir düzenleme olmadıkça iddiası söz konusu olan vakıaya bağlanmış olan hukuki neticeden kendi lehine hak sağlayan tarafa ait olacağı şeklinde ifade etmiştir⁴⁰. Söz konusu hükme göre bir davada iddia etmiş olduğu olgudan kendi menfaatine uygun olacak şekilde lehine haklar çıkarmış olan kimse dayanmış olduğu olguyu ispat etmelidir.

³⁷ Öncel/Kumrulu/ Çağan, s.205.

³⁸ Boz, Sacit, Selman/Çakıcı, Buket/Ardıç, Selin/Yekebaş, Dilara, Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller, Ankara, Hukuk Yayınları Dizisi, 2022, s.19.

³⁹ Ercan, İsmail, s.609.; Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, Hanağası, s.391.

⁴⁰ Tutumlu, Akif, Mehmet, Medeni Usul Hukuku Sorunları Cilt:3, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014, s.31.

Bu durumdan hareketle davacı taraf davasını temellendirdiği husus ile davalı taraf da savunmasını temellendirdiği ve haklı olabilmek için sunmuş olduğu olguları ispat etmesi beklenilmektedir. Dolayısıyla bu hüküm neticesinde ispat yükünün öncelikli olarak davacıda olduğu çıkarımını yapmaktayız.

Genel olan bu kuralın istisnaları da vardır⁴¹. Bu istisnalar bazı durumlarda doğrudan doğruya yasadan ya da dürüstlük kuralından ya da hakkaniyetten kaynaklanabilmektedir. İstisnanın olduğu hallerde genel olarak kabul gören ispat yükü kuralı işlemeyerek tersine dönecektir. Genel kabul gören ispat yükü kuralını tersine çeviren bir diğer hal de taraflardan birinin lehine kanuni karine bulunması halidir. Dolayısıyla iddiasını kanuni karineye dayandırmış olan taraf ispat yükünden kurtulmuş olmaktadır. Buna karşı olarak da diğer taraf karineyi çürütmeye, diğer tarafın tezinin aksini ispat etmeye çalışacaktır. TMK’de çok sayıda ve çeşitli karineler mevcuttur⁴².Önem taşıyan nokta tarafların hukuki pozisyonu değil, dayanmış oldukları olguları ispat edebiliyor olmalarıdır. Eğer bir davada da taraflardan her ikisi de ispat yükünün kimde olduğunu gözetmeden delil sunmuşsa hâkimin bu durumda ispat yükünün kimde olduğu hususunu araştırmasına gerek yoktur. Zira hâkim öncelikli olarak tarafların sunmuş olduğu delili incelemekle sorumludur⁴³.

İlgili hüküm olan HMK’nin 190.maddesinin birinci fıkrası gereğince söz konusu ispat yükü kanunda özel bir düzenleme olmadığı sürece iddiaya konu olan vakiya bağlanmış olan hukuki neticeden kendi lehine hak çıkarmış olan tarafa ait olduğu ifade edilmiştir. Özetle taraflar iddialarının dayandıkları olgunun var olup olmadığını ispat edemez ise taraflar aleyhe bir kararla karşı karşıya kalacaktır⁴⁴. Diğer bir ilgili hüküm olan TMK’nin 6.maddesi ispat yükü problemini tek başına çözüme ulaştırmaya yeterli olmadığından HMK’nin 190.maddesinin birinci fıkrasında ispat yüküne dair haricen bir hüküm bulunmamaktadır. Söz konusu HMK’nin 190.maddesinin birinci fıkrasında olguyu taraflardan hangisinin iddia ettiği değil, o olgudan taraflardan hangisi lehine hak çıkardığı noktası önem arz etmektedir.

Önemle belirtmek isteriz ki ispat yükü noktasında tarafların davada yer aldığı konuma bakılmaksızın ileri sürmüş olduğu iddiaları ile ilgili bir durumdur⁴⁵.

⁴¹ Kuru, Baki/ Arslan, Ramazan/ Yılmaz, Ejder, Medeni Usul Hukuku, Genişletilmiş 12.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 424

⁴² Yılmaz, Ejder, “ Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, (1 Mart 2011), s.240-241.

⁴³ Kuru/ Arslan/ Yılmaz, s.424.

⁴⁴ Ercan,s.609.

⁴⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.705.

İspat yükünün bir başka anlatımla ifade edilmesi durumunda; somut bir olay söz konusu olduğunda bir hukuk normunun uygulanması durumu halinde söz konusu hukuk normunun dayanağını oluşturan, olguların meydana gelmesine bağlıdır. İspat yüküne dair, yargıcın iddia edilen olgunun var olup olmadığı noktasında fikir edinmemesi durumunda, taraflardan hangisi aleyhine kararı vereceği sorusunu yanıtlayarak, belirli olmayan bu durumun giderilmesine hizmet eden ve yargıca bir yönde karar vermesi noktasında sorumluluk veren maddi hukuka dair kurallardır. Zira, yargıcın kural olarak dava hakkında davanın kabul edildiği ya da kabul edilmediği şeklinde bir karar vermesi gerekmektedir. Nitekim Anayasa'mızın 36.maddesinin ikinci fıkrasında; hiçbir mahkeme yetkisi ve görevi içinde yer alan davaya bakmaktan kaçınamayacağına dair hususunun temellendirilmesi yapılmıştır⁴⁶.

İspat yükü usulü bir yüküdür. Bir başka deyişle bu yüke; tarafa yükletilmiş olan külfet diyebiliriz. Dolayısıyla ispat yükü için mükellefiyet demek doğru bir ifade olmamaktadır. Söz konusu bu külfeti yerine getirmeyen taraf için herhangi bir müeyyide uygulanmamaktadır. Bu sebeple de ispat yüküne mükellefiyet denilememektedir. Zira mükellefiyetin yerine getirilmesi mecburidir.

İspat yükü olan taraf olguyu ispatlayamazsa karşı taraf veyahut da mahkeme ispat yükü olan taraftan mutlaka o hususu ispatlamasını talep edemez. Üzerinde ispat külfeti olan davacı talep etmiş olduğu hakka dair olguyu ispatlayamazsa davasını ispatlayamamış sayılır ve akabinde davası reddedilir⁴⁷.İlgili hüküm çerçevesinde VUK'un 3.maddesinin B bendinin üçüncü fıkrasında ispat yüküne ilişkin teknik ve iktisadi icaplara uymamış olan ya da olayın niteliğine göre mutad ve normal olmayan bir halin ileri sürülmesi hali de ispat yükünün söz konusu durumu ileri süren tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Vergi yargılaması hukukunda da hukuktaki genel kuralla paralel olmak üzere iddia sahibi olan kimse ispat ile de sorumludur. Zira bir vakıadan kendi menfaati adına netice çıkaracak olan taraf bunu ispatlamakla yükümlüdür⁴⁸. Örnelemek gerekirse vergi idaresi gerçekte uyumlu olacak şekilde teknik, ticari ve ekonomik şartları, mutad ve normal halleri esas alarak vergi tarh ettiğini ileri sürerek hâkimi ikna ederse, söz konusu durumun bu şartlara uygun olmadığı iddiası olan yükümlü bakımından ispat külfeti doğacaktır⁴⁹.

⁴⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.704-705.

⁴⁷ Kuru/ Arslan/ Yılmaz, s.422.

⁴⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.705.

⁴⁹ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 205.

Vergi yargılaması bakımından ve VUK kapsamında ispat yüküne dair esas alınan ticari, iktisadi ve teknik icapların anlamının ne olduğunu tam manasıyla anlamamız gerekmektedir.

Ticari icap ile örf ve âdet; iktisadi icapla içinde olduğumuz iktisadi çevre ya da ortam ve koşullar; teknik icap ile de olası bir imalat işleminde olması gereken hususlar ve mamuldeki nitelikleri içerir. Bu bahisle de VUK madde 3'ün B bendinin üçüncü fıkrasında ifade edilen teknik, iktisadi ve ticari icaplara bakımından objektif ve genel koşullara uymayan hallerde ispat yüküne; konu olan olayın niteliğine göre mutad ve normal olmayan hallerde ve sübjektif hallerde de ispat yükünün yer değiştirmesine dair hükümler yer almıştır. Bir başka önemli durum da şudur ki ispat yükü sadece vergi ödevlisine ait değildir. Bazı durumlarda vergi idaresine ya da mükellefe düştüğü haller vardır⁵⁰

2.2.1 İspat Yükü Kuralının İstisnaları

Öncelikli olarak vergi yargılaması bakımından ispatının gerekli olmadığı halleri kısaca değerlendirmemiz gerekirse bazı vakıaların ispatına gerek yoktur. Bu ispatlanmasının gerek görülmeyen vakılara çekişmesiz olan vakıalar denilmektedir. Çekişmesiz vakıa olarak tanımladığımız hususlar; tarafların en başında o husus üzerinde anlaşması, karşı tarafça ikrar edilmesi veyahut da karine oluşturması, herkes tarafından bilinen ve meşhur bir vakıa olması durumlarına bağlıdır. İkrar bakımından taraflardan birinin aleyhine olacak biçimde ileri sürülmüş olan vakıanın doğruluğu hususunda mahkemeye beyanda bulunulmasıdır. Söz konusu bu beyan karşı tarafı ispat yükünü kaldırmaktadır. Zira bu beyan karşı tarafın iddiasını kabul anlamına gelmektedir. Bu bahisle de vakıa çekişmeli olmaktan çıkmaktadır ve ispatına da gerek kalmamaktadır. İdarenin iddiaları mükellef, inceleme, yoklama ve bilgi toplama esnasında kabul edilmişse ikrar söz konusu olacaktır. Vergi yargılaması hukukunda mükellefin ya da sorumlunun ikrarı belirli koşullar dahilinde kabulü söz konusu olmaktadır⁵¹.

Vergi yargılaması perspektifinde karineleri incelersek bunların da ispatı gerekmemektedir. Zira karineye dayanmış olan tarafın o durumu ispatlamasına gerekmediğinin kabulü söz konusudur. Karinelerin yargılama hukuku perspektifinde açıklamasını aşağıdaki paragraflarda detaylıca yapmış bulunmaktayız.

⁵⁰ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.706.

⁵¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.709-710.

Ancak vergi yargılaması bakımından karine türlerinden fiili karineler önem arz etmektedir. Fiili karineler ne olduğu ve belirli hale getirilmesinde bazı sorunlar yaşanılmaktadır⁵².

Örnekleme gerekirse özvarlığında düzenli olarak bir artış olan işletmenin bu perspektifte kar ettiği varsayılmaktadır. Dolayısıyla böylesi bir işletmenin defterlerinde düzenli olarak zarara girdiğinin gösterilmesi halinde ispat yükü mükellefe ait olacaktır. Bir başka ifadeyle vergi dairesinde olmayacaktır. Mükellefin de bu noktada aleyhine olan karinenin tam tersi durumunu, karinenin aksini ispatlaması söz konusu olabilecektir. Bunun sebebi de bu karinenin fiili karine olmasıdır.

Vergi yargılaması bakımından kısaca toparlamak gerekirse vergi yargılamasında karineler daha çok adi karine niteliğindedir. Vergi hukuku açısından hukukun başkaca dallarında görülmeyen kanuni ölçü unsuruna da yer verilmektedir. Kanuni ölçüden kasıt vergi matrahı veyahut da miktarının belirlenmesi noktasında nazara alınmak suretiyle vergi kanunlarıyla tespit edilen esas ve ölçülerin ifade edilmesidir⁵³. Yargılama hukuku bakımından açıklamamız gerekirse taraflardan biri olağan bir duruma dayanıyorsa iddiasını ispatlamak mecburiyetinde değildir. Bu durumda ispat yükü o durumun aksini iddia eden taraftadır.

Örnekleme gerekirse bir sözleşmeye dayanılarak dava açan davacı tarafın bahse konu olan bu sözleşme imzalanırken kendisinin ya da karşı tarafın fiil ehliyeti olup olmadığını ispatlamak gibi bir mecburiyeti yoktur. Zira olması gereken her iki tarafın da fiil ehliyetinin olması gerekliliğidir. Bu normal olan bir durumdur. Normal olmayan bir başka ifadeyle istisnai hal olan tarafların sözleşme yapılırken fiil ehliyetinin olmamasıdır. Şayet davalı bu durumu iddia ederse, söz konusu bu iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. Bir farklı örnek ise kural olarak tarafların her iki tarafın da iyi niyetli olması şart kılınmış hallerde taraflardan biri diğerinin kötü niyetli olduğunu ileri sürüyorsa bunu ispat etmekle yükümlüdür. Bu husus TMK madde 3'te belirtilmiştir⁵⁴.

Kanunda genel kuraldan hariç bazı durumlar ispat yükünün kimde olduğu açıkça ve özel olarak belirtilmiştir. Böyle bir durumda kanunda belirtilen taraf ispat yüküne sahiptir. TMK madde 6 ve HMK madde 190/1 maddeleri saklı tutulmuştur.

⁵²Gümüşkaya, Gamze, Vergi Hukukunda İspat, Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2015, s.74.

⁵³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.709-710.

⁵⁴ Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz/ Hanağası, s.391.

Bu durumlarda genel kurala göre ispat yükünün kimde olduğunun araştırılmasına gerek duyulmaz. Zira söz konusu ispat yükü, özel kanunun hükmünde belirtilen kimseye ait olacaktır. Örnekleme gerekirse TMK madde 294 soy bağıının düzeltilmesine ilişkin itiraz davalarında ispatın davacıya ait olduğu ya da Türk Borçlar Kanunu (TBK) madde 50 gereğince haksız fiil durumunda zararı ispatlama yükünün davacıya ait olduğu gibi durumlar kanunda tek tek belirtilmiştir⁵⁵.

Bir diğer husus da karineler durumudur. Karine belirli bir hadiseden belirli olmayan bir hadise için hâkim tarafınca çıkarılan sonuçtur. İspat hukuku çerçevesinde karineler ise vasıtalı delil ile ispat edilen ya da edilecek olan hadisenin ispat edilemeyen neticesi şeklinde tanımlanmaktadır⁵⁶. Karine dediğimiz kavram ispata mevzu olan hususun meydana çıkarılmasında kolaylaştırma ve sadeleştirme vasıtası olarak görülen bir kavram olup etkin bir rolü vardır. Temelinde bilgi, deneyim ve olasılıklar vardır. Aynı hadiselerin tekrar etmesi karinenin dayanağıdır. Karineler de kendi içinde fiili ve kanuni karine şeklinde ayrılmaktadır⁵⁷: Fiili karineleri tanımlamak gerekirse yaşam deneyiminin oluşturmuş olduğu kurallar diyebiliriz. Bir başka anlatımla bir hukuk kuralıyla bağlı olmadan, yargıcın yaşam ve insanlar hakkındaki deneyim kaidelerinden faydalanarak belirli olmayan hadiseler hakkında bir sonuç çıkarması durumudur. Bu karine tipi uygulamada yargı kararlarıyla geliştirilmiştir. Bu bahisle de temel özellikleri yasa ile hükme bağlanamamıştır. Kanuni karineler fiili karinelere farklı olarak yasa ile düzenlenen özel ispat yükü kuralı niteliğine sahiptir. Fiili karinelerin açıkladığımız özelliği sebebiyle uygulama alanı, meydana çıkış halleri ve neticeleri net bir şekilde belli değildir⁵⁸. Yargıtay kararları ışığında bunlar yaşamın olağan akışı ya da normal bir hal olarak kabul edilir⁵⁹. Bu sebeple kural olarak fiili karinelerin aksinin karşı tarafça ispatı mümkündür. Örnekleme gerekirse borç senedinin, alacaklı tarafınca borçluya geri verilmesi borcun ödenmiş olduğuna ilişkin karine sayılmaktadır⁶⁰.

⁵⁵ Arslan/ Yılmaz/ Taşpınar Ayvaz/ Hanağası, s.392.

⁵⁶ Topuz, Gökçen, Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.50.

⁵⁷ Akil, Cenk/Özgül Özer, Tülay, Şematik Medeni Usul Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınları, 2023, s.132.

⁵⁸ Görgün/ Börü/Toraman / Kodakoğlu , s.481.

⁵⁹ Yargıtay, HGK, E.2003/13-787, K.2003/774, T.17.12.2003, https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Hukuk_Genel_Kurulu_2003_13_787.php, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁶⁰ Karakaş, Fatma, Tülay, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.62, S.3, (Eylül 2013), s.744.

Bir diğerk örnekse de evlilik esnasında kadına takılan ziynet eşyalarının kimin taktığının önemi olmaksızın kadına ait olması gibi veyahut da faturanın kapalı şekilde düzenlenmesinin faturaya ilişkin bedelin peşin şekilde tahsilatının yapıldığının göstergesi olması gibi⁶¹ veya faturayı teslim alan bir kimse almış olduğu tarih itibariyle sekiz günlük süre zarfında söz konusu faturanın içeriğine itiraz etmemişse teslim almış olduğu fatura içeriğini kabul etmiş sayılacaktır. Örnekleri biraz daha arttırmamız gerekirse çek bakımından çek bir ödeme vasıtasıdır. Dolayısıyla kural olarak çekin halihazırdaki bir borcun ödenmesi mahiyetiyle düzenlendiğinin kabulü söz konusudur. Bu bahisle de borçlunun elinde çekin bulunması durumunda bu durum bedelin ödendiğinin bir göstergesi olup karine teşkil edecektir. Yine benzeri durum havale bakımından da halihazırda borcun ödenmiş olmasına karine teşkil edecektir. Senet bakımından da senedin yırtılması hali borcun ödendiğine karinedir.

Ayrıca belirtmek de isteriz ki HMK'nin bazı hükümlerinde "emare" kelimesinin kullanımı fiili karine manasında kullanılmıştır⁶². Bu karinede karineye dayanmış olan tarafın emare vakıalarını tespit etmesi gerekmektedir. Bir diğerk önemli nokta da şudur ki fiili karinede netice önceden belirlenmiş durumda değildir. Karinenin temelini oluşturan vakıanın ispatlanması ile yargıç tecrübe kuralına da dayanarak bir sonuca ulaşacaktır⁶³.Toparlamak gerekirse fiili karineye dayanan tarafın, karinenin temelini ispatının ardından eğer yargıçta bir fikir oluşmuş ise bu halde karşı tarafın yapacağı ispat eylemi karşı ispat niteliğinde olacaktır. Dolayısıyla yapılan bu ispat aksine ispat olmayacaktır. Aksine ispat olmamasının sebebi ise fiili karineler ispat yükü kuralı şeklinde bir nitelendirmesi olmadığından karşı taraf açısından da asıl ispat yükü bahse konu olmayacaktır⁶⁴. Zira aksine ispat diye tanımladığımız kavram ispat yükü sorumluluğu olan tarafın yapacağı ispat eylemi olduğundan söz konusu bu ispat eyleminin başarılı olması hali yargıcın tam kanaate sahip olmasına bağlıdır⁶⁵. Kanuni karineler ise belirli bir hadiseden belirli olmayan bir hadise için yasa tarafından çıkarılan neticelerdir⁶⁶. İspat yüküne ilişkin kanuni karineler gerçek bir istisna konumundadır.

⁶¹ Tanrıver, Süha, Medeni Usul Hukuku Cilt 1 Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.790.

⁶² Kuru, Baki, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı,2.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s.239-240.

⁶³ Topuz, s.122,127.

⁶⁴ Tanrıver, Medeni Usul Hukuku Cilt 1 Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması, s.789.

⁶⁵ Topuz, s.132.

⁶⁶ Erdem, Eda, "Karinelerin ve Varsayımların Anayasal Haklar Üzerindeki Etkisi", Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.2, (Ekim 2021), s.1343.

Şöyle ki söz konusu kanuni karineye dayanmış olan taraf yalnızca karinenin temelini meydana getiren olaya dair ispat yükü sorumluluğu vardır. Dolayısıyla karinenin neticesini ispatlamak gibi bir sorumluluğu yoktur⁶⁷. Bu karine karineye dair yapılan düzenlemenin aksinin ispat edilip edilmemesi ve karinenin konusuna göre bir ayrıma tabiidir. Söz konusu bu kanuni karineler konusuna göre hak ve olay karineleri olarak ayrılmaktadır. Karinenin ispatına göre de ispat edilebilen adi karineler, aksi ispatlanamayan kesin karineler şeklindedir.

Belirlenmiş olan bir hukuki neticenin doğumu amacıyla mevcudiyeti gerekli olan olumsuz ya da olumlu bir hadisenin meydana gelmiş olduğu tespit edilen ancak hukuki netice ile ilgisi bulunmayan farklı bir hadiseden çıkarılmasına imkân sağlayan yasa hükümlerine olay karineleri denmektedir. Hak karineleri ise bir hukuki ilişkinin veyahut da bir hakkın var olup olmadığına dairdir. Kanun maddeleri gibi yasal karineler de soyut ve genel özellik taşıyan yasa hükümleri şeklinde bir ispat yükü kuralı olarak değerlendirilmeye tabiidir. Yasa koyucu uyuşmazlığın çözümü için olaylar bakımından karineler vasıtasıyla yargıca nasıl ve hangi yöntemle uyuşmazlığın çözüme ulaşacağı açık ve net bir yöntemle belirlemiş bulunmaktadır. Kanuni karine, karinenin temeli ile karinenin sonucu olarak iki ana parçadan oluşmaktadır. Karine temeli diye bahsi edilen uygulanması arzulanan hukuk kuralının öngördüğü hukuki netice düzenlenmesinin şart vakıaları haricinde kalan, karine koşullarıdır. Karine neticesi de karinenin hukuki netice cümlesi karine şeklinde kabul gören haktır ya da vakıadır. Bir başka anlatımla olay karinelerinde karine neticesi karine şeklinde kabul edilmiş olan vakıadır. Örneklemek gerekirse ölüme kesin bir gözle bakmayı gerektiren haller içinde kaybolmuş ise ve cesedi bulunamamış olsa dahi ölmüş kabul edilecektir. Bahsetmiş olduğumuz bu durum TMK madde 31'de ifade edilmiştir. Hak karinelerinde de karinenin neticesinin konusu hukuki ilişki, hak ya da hukuki bir durum oluşturur. Örneklemek gerekirse zilyetlik durumunun mülkiyet karinesi kabul edilmesi durumu TMK madde 985'te konu edilmiştir. Karinenin aksinin ispatının mümkün olduğu durumlara adi karine bir başka ifadeyle kesin olmayan karine denilmektedir. Yasanın aksinin ispatına imkân sunmadığı hallere de kesin karine denilmektedir⁶⁸. Kesin karinelerde karşı taraf bu karinenin aksini ispat edemez. Örneklemek gerekirse tapu sicilinde kayıtlı olan bir hususun tarafça bilinmediğini ileri süremez. Bu husus TMK madde 1020 ile temellendirilmiştir.

⁶⁷ Kuru, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, s.238.

⁶⁸ Tanrıver, s.793.

Örneğin soy bağının reddine dair karineler (TMK m.288), iyi niyet karinesi (TMK madde 3/1) gibi karinelerdir⁶⁹. Bu karinler çoğunlukla yaşam deneyiminin oluşturduğu kurallar çerçevesinde oluşur. Fiili karineden de farkı pozitif bir hukuk kuralı olmalarıdır⁷⁰. Yasa koyucu kanuni karine yoluyla iddiada bulunan taraf tarafından ispatı gereken vakıanın varlığına ilişkin karine neticesine, söz konusu bu vakıa haricinde, karine temeline ilişkin başka bir vakıanın mevcudiyeti ile ulaşılmasına imkân vermiştir. Zira ispatı gereken maddi vakıanın meydana çıkarılmasının güçlüğü, bahse konu olan bu vakıayı gösteren başkaca vakıaların ispatıyla kolaylaştırılmıştır. Söz konusu ispat kolaylığından faydalanma olanağı ise bir başka deyimle kanuni karineye dayanılması durumu tamamıyla tarafın iradesine bağlı durumdadır. Bu duruma ilişkin HMK'nin 190.maddesinin ikinci fıkrasında düzenleme söz konusudur. İlgili hükümde kanuni karineye dayanmış olan taraf yalnızca karinenin temelini meydana getiren olaya dair ispat yükü altında olduğu ve karşı taraf, yasada öngörülmüş olan istisnalar haricinde karinenin aksi durumunu ispat edebileceği ifade edilmiştir. Söz konusu bu genel nitelikteki yasa hükmüne göre karineye dayanmış olan tarafın ispat yükü ileri sürdüğü karine neticesini meydana getiren ve uygulanacak olan hukuk kaidesinin şart vakıasını karşılayan maddi vakıaya ilişkin değil, bahse konu olan bu olayın olup olmadığı neticesinin başka bir olay olan karine temeli ile sağlanması durumudur. Dolayısıyla ispat yükü altında olan taraf sadece uygulanacak hukuk kuralındaki koşul vakıasını meydana çıkarması için gereken maddi olayı ispatlamaya çalışmak yerine o vakıanın karine temeline somut durumda olan maddi olaya ulaşarak ispatlaması yeterli olacaktır. Bu sebeple de ispat eyleminde ispatın konusu değişime uğrayacaktır. Örnekleme gerekirse TMK'nin 985.maddesinde zilyetliğin mülkiyete karine teşkil edeceği ifade edilmiştir. Bu noktada karinenin temeli zilyetliğin ispatlanması ve karine neticesi durumunda olan mülkiyetin de ispatının yapılmasına gerek kalmayacaktır. Açıkladığımız örneği toparlamak gerekirse karineye dayanmış olan tarafın malın zilyetliğinde olduğunu ispatlaması yeterlidir. Zilyetliğe ilişkin hususun ispatının ardından karinenin neticesi olarak mülkiyetin ispatına ilişkin bir husus ispatlamasına gerek kalmayacaktır. Bu bahisle zilyet olan kişi malik sayılacaktır ve malikliğe ilişkin ispat faaliyetine ihtiyaç yoktur⁷¹.

⁶⁹ Arslan, Yılmaz/ Taşpınar Ayvaz,/ Hanağası, s.394.

⁷⁰ Erdem, s.1343.

⁷¹ Tanrıver, s.793.

Taraflar arasında bir olgunun ispat yükünün hangi tarafa ait olduğuna ilişkin ispat yükü sözleşmesi yapabilmektedirler. Taraflar haklarını serbestçe tasarruf edebilip uyuşmazlığa konu olan hakkın ispatı hususunda da serbestçe tasarruf edebilmektedirler.

Bahse konu olan bu sözleşmenin geçerli olabilmesi için tarafların yapmış oldukları sözleşmenin konusunda serbestçe tasarruf yetkisine sahip olmaları ve olgunun saptanmış olması gerekmektedir. İspata dair emredici hukuk kurallarına uygun olmayan ispat sözleşmesi yapılması mümkün değildir⁷².Örnelemek gerekirse ödemenin ispat olarak posta makbuzlarının gösterilebileceği noktasında ispat yükü sözleşmesi yapılabileceğidir. İspata dair emredici hukuk kurallarına uygun olmayan ispat sözleşmesi yapılması mümkün değildir⁷³.Bu hususa ilişkin olarak mesela HMK'nin 156.madde bağlamında yargılama işlemleri, tahkikat ve ön inceleme sadece tutanakla ispatı mümkündür. Dolayısıyla ispat sözleşmesiyle taraflar bunun aksini kararlaştıramayacaklardır. Bir diğer örnek ise babalık davasına ilişkin bir durumda babanın kimin olduğunun ispatının nasıl olacağı ve bu hususta ispat yükünün kimde olacağına ilişkin sözleşme yaparak bu kararlaştırılmaz. Bu bahisle genel işlem şartlarına uygun olmayan biçimde taraflardan birinin lehine olmayacak şekilde getirilecek olan ispat yükü sözleşmesi geçerli olmayacaktır. Mesela; emanetçi ile emanet veren kişinin, emanet edilen hususun emanetçinin kusurundan ötürü zarar gördüğü ya da kaybolmasına ilişkin ispat yükü sorumluluğu olduğuna dair yapılacak olan sözleşme geçerli olmayacaktır⁷⁴.

2.2.2. Karşı İspat

Yukarıda da açıkladığımız hususlar çerçevesinde kendisinde ispat yükü olmayan taraf ispat yüküne sahip olan tarafın iddiasını ispat etmesini bekleyebilir. İspat yükü olan taraf iddiasını ispat edemezse ispat yükü bulunmayan tarafın karşı tarafın iddiasının aksini ispat etmek zorunda kalmaz. Ancak kendisinde ispat yükü olmayan taraf ispat yükü olan tarafın iddiasını ispatlamasını beklemeden onun iddiasının tersini ispat için delil sunabilir.

⁷² Durmaz, Yüksel, Zeynep, Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, Ankara ,2010, s.10.

⁷³ Umar, Bilge/Yılmaz, Ejder, İspat Yükü,2.bs, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980, s.13.

⁷⁴ Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/ Özokes, Muhammet, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, s.347.

Bu delile de karşı delil denir⁷⁵. Karineye dayalı olan tarafın da karinenin temeline yönelik ispat faaliyetine de asıl ispat eylemi denmektedir.

Söz konusu bu karşı ispat faaliyetinin amacına ulaşp başarı olması durumunda karine temelinin gerçekleştiği durumu belirsiz konumda olacak ve dolayısıyla karineye dayanmış olan taraf karinenin etkisinden faydalanamayacaktır. Örnelemek gerekirse TMK madde 285'e göre evliliğin devamı halinde ya da evliliğin bitiş tarihinden başlanarak üç yüz gün içerisinde doğan bebeğin babası koca olacaktır. Bu bahisle üç yüz günlük sürenin geçmesinin ardından doğan bebeğin babasının koca olabilmesi için öncelikli olarak annenin evlilik birliği devam ederken hamile kaldığının asıl olarak ispatı gerekmektedir. Davalının da bunun olmadığı yönündeki iddiası durumu da karşı ispat faaliyeti olmaktadır. Fakat buna ek olarak karşı tarafın karine temelinin haricinde başkaca bir olayın olduğu yönünde örneğin kendisinde kısırlık durumunun olması gibi bir durumda ispatlayarak karine neticesinin meydana çıkışını engelleyebilir. Bu duruma da aksini ispat denilmektedir⁷⁶. Bir diğer durum ve özellik ise ispat yükü olmayan taraf karşı delil sunarak ispat yükünü kendi üzerine almış olmayacaktır. Bu husus da HMK madde 191'de belirtilmiştir. Karşı delil gösterilmesindeki amaç karşı tarafın iddiasını ispat etmesini zorlaştırmak ve mümkün olmayan hale getirmeye çalışmaktır. Neticede ispat yükü olan taraf ileri sürdüğü savını ispatlayamazsa o husustan kendi menfaatine hak çıkarılmasını talep edemeyecektir. Örnelemek gerekirse iş davalarında, iş sözleşmesinin haklı nedenle feshedildiği, genel ve hafta tatil ücretlerinin ödendiğinin ispat yükü işverene aittir. Zira Yargıtay'ın bu hususta yerleşik içtihatları da bu yöndedir. Aynı zamanda işçinin de bu hususta delil sunma hakkı vardır. İşçinin sunduğu veya sunacağı delil ile ispat yükünü kendi üzerine almış olmayacaktır⁷⁷.

Her iki taraf da delil sunmasına rağmen dava aydınlanamadıysa bu durumda hâkim ispat yükünün kimde olduğunu belirlemeli ve o tarafa bu durumu ispat etmesi gerektiğini bildirmesi gerekmektedir⁷⁸. Taraf iddiasını ispatlayamazsa davasını kaybeder. Bir başka ifadeyle ispat yükü sorumluluğu olan taraf davacıysa davası reddedilecektir⁷⁹.

⁷⁵ Arslan /Yılmaz / Taşpınar Ayvaz/ Hanağası, s.394-395.

⁷⁶ Görgün / Börü/ Toraman/ Kodakoğlu, s.480-481.

⁷⁷ Yargıtay 9.H.D, E.2015/14601, K.2015/20243, T.03.06.2015, <https://www.incirogludanismanlik.com/2015/10/09/2010-2018-yillari-9-hd-yargitay-kararlari/>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁷⁸ Arslan /Yılmaz/ Taşpınar Ayvaz/ Hanağası, s.394-395.

⁷⁹ Kuru, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, s.240.

2.3. İspat Türleri

2.3.1. Asıl İspat, Karşı İspat, Aksini İspat

İspat yükü sorumluluğuna sahip olan tarafça iddia edilen hususun gerçekliği hakkında hâkimi ikna etme ve inandırma eylemidir⁸⁰. Bu ispat türünde temel amaç hâkimde iddia olunan durumların meydana geldiğini ya da meydana gelmediği noktasında net bir kanı oluşturmaktır⁸¹. Bir hususa dayanan ve ona dair ispat yükü sorumluluğunda olan tarafça uygulanması gerekli olan hukuk kurallarının şart hususlarının mevcut olduğunu mahkemeyi ya da hâkimi tam ve net bir şekilde ikna ederek yapmış olduğu, ilk ispat eylemidir. İspat yükü sorumluluğu olmayan tarafça, daha kesin ispat ortaya çıkmadan önce, ispat yükü sorumluluğu olan tarafça hâkimde oluşturulan kesin olmayan kanıyı çürütmek amacıyla yapılan ispata karşı ispat denilmektedir⁸². Bu ispat türündeki temel hedef ispat yükü sorumluluğu olan tarafça oluşturulan kanıyı çürütmektir. Söz konusu bu kanı çürütülerek bahse konu olan iddiaların doğruluğuna ilişkin şüpheye düşülmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu ispat türünün bir neticeye ulaşması için hâkimde tam anlamıyla bir kanı oluşması gerekmemektedir⁸³. Karşı ispat eyleminde kanıt sunmuş olan ya da sunacak taraf ispat yükü sorumluluğunu üstlenmiş olmamaktadır⁸⁴.

Asıl ispatın konusunu oluşturan hususun ispat edilmesinden sonra, karşı tarafın o hususun tersine ispatlamayı amaç edinmesi durumuna aksine ispat denilmektedir. Başka bir ifadeyle kanuni karineye dayanan tarafın, karinenin temelini ispat etmesinin ardından, karinenin aleyhine olan tarafça karine neticesinin tam tersi durumunun gerçek olaya uygun olduğuna ilişkin hâkimin inandırılması faaliyetidir. Önemli olan husus hâkimin tam manasıyla inandırılmasıdır⁸⁵.

⁸⁰ Topuz, s.32.

⁸¹ Börü, Levent, Medeni Usul Hukukunda İddia ve Somutlaştırma Yükü, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.29.

⁸² Topuz, s.33.

⁸³ Börü, s.30.

⁸⁴ Topuz, s.33.

⁸⁵ Börü, s.30.

2.3.2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat

Doğrudan ispat ile iddia edilen hususun dolaysız bir şekilde o hususa yönelik delillerle ispat edilmesi faaliyetidir⁸⁶. Dolayısıyla bu ispat türü için iddia edilen hususun mevcudiyetini gösteren deliller vasıtasıyla ispatlanmasıdır. Dolaylı ispatta da iddia edilen hususun doğrudan ispatını sağlayan delillerle değil de belirti gösteren başkaca komşu hususların mevcudiyetine dayanılarak hâkim tarafınca delillerin muhakeme edilmesiyle yapılan ispat faaliyetidir. Bu ispat türünde hâkim tecrübe kurallarından faydalanır⁸⁷.

2.4. İspat Ölçüsü

Bir olayın ispatlanmış olabilmesi için hâkimin bahse konu olan olayın doğru olduğuna ilişkin bir kanaati olması gerekir. Hâkimin o olayın doğruluğuna dair kanaatinin derecesini de belirleyen husus ispat ölçüsüdür. Bu bahisle ispat ölçüsü, uyuşmazlığa sebep olan hadiseyi düzenleyen hukuk kurallarının o olaya ilişkin ispatlama eyleminin yeterli olup olmadığını göstermektedir⁸⁸. Bir başka deyimle bir hadisenin doğru olup olmadığının belirlenmesi noktasında hâkimde o hadiseye ilişkin oluşan kanaatin düzeyine ispat ölçüsü denmektedir⁸⁹. İspat ölçüsü tam ve yaklaşık ispat olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.4.1. Tam İspat

Bir olay hakkında kesin olma durumuna yakın bir durum söz konusu ise buna tam ispat denir. Şöyle ki tam ispatta bir olayın meydana gelmesine ilişkin hâkimde kanaat yaratmak gayesiyle yapılan ispattır⁹⁰. Doktrinde tam ispatın ne olduğuna dair görüş birliği bulunmamakla beraber Türk hukukunda tam ispat ölçüsü temel alınmaktadır.

⁸⁶ Topuz, s.34.

⁸⁷ Ercan, s.612.

⁸⁸ Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/ Özkes, Muhammet, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 10.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s.389.

⁸⁹ Atalı, Murat / Akkaya, Tolga, Medeni Usul Hukuku, 4. bs., Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s.129.

⁹⁰ Biyan, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s.9.

Kuvvetle muhtemel görülmesi ya da kanaatte bulunma gibi yaklaşım açıları olmuş ise de bunlar tam ispat ölçüsü anlamına gelmemektedir. Hâkimin doğruluğuna ya da gerçekliğine inandığı durumlarda ispat edilmiş olarak sayılmaktadır. Fakat bahsedilen gerçeklik kesin ya da mutlak manada bir gerçeklik olmayıp, yaşamın içinde kabul görmüş olan derecede bir gerçekliktir.

Tam ispat ile kastedilen aslında hâkimin iddia edilmiş olan hadisenin gerçek ve yanlış olmadığına, bu hususa ilişkin kabul edilmesi mümkün olan ve makul bir şüphe olmadan tam manasıyla inandırılması eylemidir. Fakat söz konusu olan hâkimi inandırma eylemi tam olarak bir başka ifadeyle yüzde yüz şekilde algılanması gereken kesinliği değil de hâkimin iddia edilen mevzu üzerinden tam bir fikre erişmesi anlamına gelmektedir. Yargılama safhasında ulaşılması istenen ölçü de tam ispattır⁹¹.

2.4.2. Yaklaşık İspat

İspat edilmesi hedeflenen olayla ilgili o olayın meydana gelme ihtimalinin meydana gelmeme ihtimalinden daha fazla olduğu yönünde fikir oluşturulması faaliyetidir. Hâkim tarafından ivedi bir şekilde karar verilmesi gereken hallerde delil ikamesinin oldukça zor olmasından kaynaklı olarak ve kesin ispat halinin de muhtemel olmadığı durumlarda dikkate alınan ölçüt türüdür. Hükmün olmaması durumunda hâkimin tam ispatı araması gerektiği yasada açıkça belirtilmiştir⁹². Bir başka ifadeyle uyumsuzluk doğuran hadisenin meydana gelip gelmediğini veya yokluğu hususundaki şüphe ve duraksamaların net ve kesin olmasa dahi mevcut veriler ışığında büyük bir olasılık şeklinde ortadan kaldırılması halidir. Yaklaşık ispata hakikate mukarın ispat da denilmektedir⁹³.

Hukukumuzda ihtiyati haciz, ihtiyati tedbir gibi geçici hukuksal tedbirler eski hale getirme kurumu, takipsiz iflas sebepleri ispat ölçüsüne bağlıdır. Asıl olan kesin ispattır. Dolayısıyla da yaklaşık ispat için istisna diyebiliriz⁹⁴.

⁹¹ Pekcanitez/ Atalay/ Özekes, s.405.

⁹² Pekcanitez/Atalay/ Özekes, s.408.

⁹³ Ercan, s.611.

⁹⁴ Başözen, Ahmet, “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde Yaklaşık İspat ve İhtimal Kavramı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.15, Özel Sayı, (Temmuz 2014), s.655-656.

2.5. Delil Kavramı

Hukuksal ya da fiili bir problem hakkındaki şüphe ve belirli olmayan hususları yaklaşık ya da kesin şekilde ortadan kaldıran ve gerçeğe ulaşılmasına yardımcı olan hukuksal araçlara delil denir. Delillerin konusunu maddi olaylar oluşturur. Hukuksal sebepler delillerin konusunu oluşturamaz. Kural olarak deliller taraflarca sunulur ya da gösterilir. Fakat hâkim tarafından da bilirkişilik kurumu ya da keşif delilleri ile de kendiliğinden de başvurusu söz konusu olabilir. Kanuni istisnalar haricinde hâkim delilleri herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan serbestçe değerlendirebilecektir⁹⁵.

Deliller sözlü ve yazılı olabilir. Delillerin yazılı ve sözlü olması hususunun önemli bir neticesi vardır: Delil sunan taraf, diğer tarafın açık bir izni olmadan söz konusu delile dayanmaktan vazgeçemeyecektir. Bu husus Hukuk Muhakemeleri Kanunu madde 196'da belirtilmiştir. Bahse konu olan bu hüküm yazılı delillere ilişkindir. Dolayısıyla takdiri deliller için uygulanamayacaktır. Yazılı delil sunan taraf, diğer tarafın muvafakat ve rızası olmadan bahse konu olan delile dayanmaktan vazgeçemeyecektir. Fakat tanık ve bilirkişi gibi takdiri delillerde diğer tarafın muvafakatine ihtiyaç duyulmadan her daim vazgeçilmesi durumu mümkündür⁹⁶. Ayrıca belirtmek isteriz ki bir hadisenin ispat faaliyetinde kullanılabilmesi için bilimsel perspektifte değerlendirilebilecek bir halde olması gerekmektedir. Bu sebeple de fal, rüya, hipnoz gibi akla ve mantığa uymayan hususlar olamaz. Delillerin bilimsel olarak kabul edilmiş olması gerekmektedir⁹⁷.

İspata dair yapılan tanımlamalarda en önemli unsuru delildir. İspat faaliyetinin gerçekleşebilmesi için yardımcı nitelikteki araçlara delil denilmektedir. İspatın unsurları genel olarak incelendiğinde belge, bilirkişi, tanık gibi delillerin kullanılması söz konusudur. Yemin, medeni yargılama hukuku bakımından geçerli bir delil olarak kabul edilmektedir. Ceza yargılamasında da hâkim vicdani bir fikre sahip olmak amacıyla olaya ilişkin delil sayılabilecek belirtilerden de faydalanmaktadır⁹⁸. İspat eyleminin gerçekleşebilmesi için yargıcın gözünde söz konusu olayın canlanabilmesi için tarafsız araçlara ve verilere gereksinim duymaktadır. Uyuşmazlık konusu olayı canlandırabilmek ve temsil edebilmeye yarayacak gereçlere de delil denilmektedir.

⁹⁵ Boz, Sacit, Selman/Çakıcı, Buket/Ardıç, Selin/Yekebaş, Dilara, s.22.

⁹⁶ Üstündağ, Saim, Medeni Yargılama Hukuku Cilt I-II, 7.bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2000, s.2187.

⁹⁷ Atalı /Akkaya, s.130.

⁹⁸ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.203.

Daha kısa ve öz bir ifadeyle delil için ispatı gerçekleştirmek amacıyla ortaya çıkan araçlardır. Bu bahisle hadiseyi gören bir görgü tanığının ifadelerinin dinlenmesi ya da borcun yazılı olduğu senet sunulması, tarafların arasındaki ilişkiyi yansıtan ses kayıtları veyahut da görüntülerin sunulması gibi hususlar delil niteliğine sahip olabilmektedir. Görgü tanığının tarafsız ifadeleri, bir borç ilişkisi mevcutsa senetle bunun net bir şekilde gösterilmesi ya da görüntü ya da ses kaydının dinlenmesi ve incelenmesi gibi durumlar ile hâkim uyuşmazlığa konu olayı kolaylıkla anlayabilecektir. Akabinde de hâkim bahse konu olay hakkında bir kanaat oluşturmuş olacak ve tüm delilleri tekrardan nazara alarak bir karara erecektir⁹⁹. Delil sözcüğünün başkaca diğer bir anlamı da delalettir ve yol gösterici manası vermektedir. Bu sözcüğe hukuki manada baktığımızda bir hadisenin ispatlanması amacıyla kullanılan araçtır¹⁰⁰.

Deliller, davacı tarafından dava dilekçesinde her bir olayın hangi delil ile ispatlanacağını belirtilir. Davacı delillerini dava dilekçesinin ekinde birer örneğini ya da asıllarını sunar. Bir sonraki aşama olarak davalı taraf da aynı işlemi cevap dilekçesinde yapar ve cevap dilekçesinin ekinde delilleri var ise onları sunar. Akabinde mahkeme tarafından tensip tutanağı tutularak daha sunmadıkları ya da başka yerden getirilmesi söz konusu olan hususlar için taraflara ya da var ise sunmak istedikleri delil, onları sunmaları için iki haftalık süre tanır. Önemle belirtmek isteriz ki bu süre taraflara yeni bir delil sunması için tanınmamaktadır. Esasen bu sürenin tanınmasının amacı tarafların dilekçelerinde belirtip de sunmadıkları ya da o belirtilen hususun başka yerden getirilmesi bekleniyor ise diye sunulan bir süredir. Toparlamak gerekirse taraflar belirtilen süre zarfında delilleri sunmaz ise bu haklarını kaybetmiş olacaklardır ve devam eden süreçte delil sunamayacaklardır. Ancak HMK madde 145 gereğince sonradan delil sunulması hali de mümkündür. Zira bu halde belirli koşulların olması halinde sonradan da delil sunulmasına hak tanınmıştır. Belirli şartlardan kastedilen yargılama hususunu geciktirme gayesi yok ise ve zamanında ileri sürülememesinin sebebi tarafların herhangi bir kusurundan dolayı değilse sonradan delil sunulması ilgili hüküm çerçevesinde mümkün olabilecektir.

⁹⁹ Özkes, Muhammet, Temel Hukuk Bilgisi, 10.bs, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.219.

¹⁰⁰ Kuru, Baki/Arslan, Ramazan/Yılmaz, Ejder, Medeni Usul Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2000, s.417-418.

2.5.1.Taraflarca Getirilme İlkesi

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere deliller taraflarca sunulmalıdır. Bu hususu HMK madde 194'te belirtilmiştir¹⁰¹. Uyuşmazlık konusu durumun mahkeme tarafından çözüme kavuşturulabilmesi için davacı sıfatındaki kişinin ya da kurumun belirli bir talep ile mahkemeye başvurması gerekmektedir. Söz konusu bu talep davacı tarafın mahkeme huzurundaki hukuki iddialarını içermektedir. Bu bahisle mahkeme öncelikli olarak davacı tarafın talebine uygun hukuk normunu araştırma külfeti altına girecektir. Fakat karara erişmek için hukuk normu salt olarak yeterli olmayacaktır. Hukuk normundaki koşulların söz konusu somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğine bakacaktır. Bu husus mahkemenin görevi olup tarafları ilgilendirmemektedir. Soyut hukuk normunu somut olaya doğru uyarlayacaktır. Zira bu nokta da hâkim tarafların görüşleri ile bağlı değildir. Hâkimin karar verebilmesi bakımından maddi vakıanın temininin kimde olduğu ve kimin yapacağı noktası gündeme gelecektir. Bu noktada iki farklı ilke bulunmaktadır. Birinci ilke olan re'sen araştırma ilkesi bakımından tarafların sunmuş olduğu vakıalar ile bağlı olmadan hâkim davaya ilişkin tüm hususları kendiliğinden araştıracaktır.

İkinci ilke de ve medeni usul hukuku bakımından geçerli olan ve bu prensibin geçerli olduğu davalara göre uyuşmazlığa konu tüm malzemelerin toparlanması ve bunların da mahkemeye sunulması hususu taraflara ait olacaktır. Dolayısıyla taraflar dilekçelerinde yazılı biçimde beyan ettikleri hususları temellendirmeleri gerekmektedir. Bu bahisle de hâkim re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalara nazaran taraflarca getirilme prensibinin uygulama alanı bulduğu davalarda daha pasiftir. Kural olarak hâkim tarafların dosyaya sunmuş olduğu deliller çerçevesinde uyuşmazlığı çözümleyecektir. Eğer tarafların sunmadığı ya da sunduktan sonra vazgeçtiği hususlar var ise hükme esas alınmayacaktır.

Re'sen araştırma ve taraflarca getirilme ilkelerinin kesin bir uygulama alanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla ister re'sen araştırma isterse de taraflarca getirilme prensibi kabul edilsin yargılamayı tüm neticeleriyle etkilemeyecektir. Bu sebeple de taraflarca getirilme prensibinin uygulanacağı bir davada hâkim re'sen araştırma prensibi ile dava malzemesi toplayabilir ya da bu durumun tam tersi de gerçekleşebilir. Bahse konu olan bu ilke kim tarafınca dava konusu malzemelerin getirileceğine ilişkindir.

¹⁰¹Arsan/Yılmaz/ Taşpınar Ayvaz/ Hanağası, s.396.

Bu bahisle hâkim kendiliğinden ileri sürülmemiş olan bir hususu araştıramayacaktır ve hükme esas alınmayacaktır. Mahkeme yalnızca tarafların sunmuş olduğu hususlar ile çözecektir¹⁰².

Medeni usul hukuku çerçevesinde taraflarca getirilme prensibi geçerlidir¹⁰³. Davaya konu malzemelerin mahkemeye tam ve eksiksiz sunulmamasındaki sorumluluk taraflara aittir. Maddi hukuk perspektifinde davada taraflardan biri haklı da olsa talep neticesini temellendirdiği hususu mahkemeye sunmadıysa talebi reddedilecektir. Bu bahisle taraflar iddialarının temellendirmesini yaptıkları hususları dosyaya sunmakla ve ispatlamaya yarayan hususları göstermek durumundadırlar. Aksi halde iddia veyahut da savunmayı ispat edemediği için bir başka deyimle ispat yükünü yerine getirmediği için dava aleyhe sonuçlanacaktır. Usul hukuku açısından bu prensibin kabul edilmesinin nedeni özel hukuka dair hakların korunması ve gerçekleşmesini amaçladığı içindir.¹⁰⁴

2.6.Somutlaştırma Yükü

Somutlaştırma yükündeki amaç vakıaların incelenebilir ve tetkik edilmeye uygun halde yargıca sunulmasıdır. Soyut iddialar, somutlaştırılmaksızın ileri sürüldüğünde hâkimin vakıalar hakkında bir inceleme yapması beklenemeyecektir. Somutlaştırma yükü iki şekilde incelemeye tabiidir. İlk olarak vakıaların ispata uygun biçimde somutlaştırılması durumudur. Bu husus HMK madde 194/1’de belirtilmiştir. Bu somutlaştırma yükünün bu halinde soyut vakıayla somut hale getirilmiş olan vakıa ile hukuki nedenle soyut vakıa arasındaki farkı anlamlandırmak noktasında bir örnekle açıklamak gerekirse davacı tarafın dava dilekçesinde vakıa olarak davalının kendisine haksız fiilde bulunduğu şeklindeki ifadesi sadece hukuki neden göstermektir.

Dolayısıyla uyumsuzluğa mevzu olacak biçimde vakıanın belirtilmesi söz konusu olmamıştır ve direkt olarak davalının sorumluluk nedeninin hukuki nitelendirilmesi vurgulanmıştır. Bir başka örnekte de davacının dava dilekçesinde davalının kendisinin darp ettiğini ifade etmesi sadece vakıayı belirtmek olup söz konusu bu vakıanın nasıl, nerede ve ne zaman olduğu sorularını yanıtlanmadan soyut ve uzak bir vakıa belirtilmesinden öteye gidememiştir.

¹⁰² Pekcanitez, Hakan/Özekes, Muhammet/Akkan, Mine/Korkmaz Taş Hülya, Medeni Usul Hukuku Cilt 1,15.bs, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.795-800.

¹⁰³ Tanrıver, Süha, Medeni Usul Hukuku Cilt II, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, s.402.

¹⁰⁴Pekcanitez/ Özekes/Akkan/Korkmaz Taş , s.795-800.

Böylesi bir iddiaya karşılık olarak da davalı tarafın yerinde bir savunma yapması zor olacaktır. Zira davacıyla arasında farklı zamanlarda ortaya çıkan benzer özellikte vakıalar var ise davalı taraf böylesi soyut ifadeye karşı davacının hangi hadiseyi belirttiğini anlayamayacaktır. Şayet davacı taraf dilekçesinde tarih belirterek, nerede nasıl olduğunu ifade ederek ve vakıanın nasıl gerçekleştiğini ifade ederse bu ifade biçimi somut hale getirilmiş vakıa hâkime sunulacaktır. Örneğin 02.03.2016 tarihinde ofisimde çalışırken davalının ofisime gelerek aramızda yaşanan sözlü münakaşa sebebiyle elindeki bıçakla bacağımdan yaralaması ifadesi şeklinde olacaktır. Bu örnekte görüleceği üzere bütün detaylarıyla dile getirmemiştir. Arada geçen sözlü münakaşada birbirlerine hangi cümleleri sarfettiklerine değinilmemiştir. Dolayısıyla da somutlaştırma yükü kapsamına her detaydan bahsedilmesi girmemektedir. Böylesi detaylar tahkikat aşamasında lüzum görüldükçe gerek duyulup araştırılacaktır.

Somitlaştırma yükünün ikinci yönü de tarafların iddia etmiş oldukları her hususu hangi delil ile göstereceğini ayrı ayrı belirtmesidir. HMK madde 194/2’de bunun temellendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu bu ayrı ayrı gösterme eylemi tahkikat aşamasının doğru ve daha hızlı biçimde yürütülmesini bakımından önemlidir. Zira vakıalar ile deliller arasında münferiden kurulan bu bağ hâkimin hangi vakıa ile hangi delili ilişkilendirmesi noktasında netlik kazandıracaktır. Örnekleme gerekirse dava dilekçesinde birinci maddeye iddianızı yazdınız. Akabinde iddianız ile ilgili fatura, sözleşme gibi elde olan hususları “ek-1” şeklinde belirterek ilerlemeniz halinde bahse konu olan iddia somutlaşacaktır¹⁰⁵.

Somitlaştırma yüküne dair doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Şöyle ki: Birinci görüşe göre bir uyuşmazlık hakkında davada ileri sürülen iddia hakkında somut ve ayrıntılı bilgi verilmesi, açıklama yapılmasına somutlaştırma denilmektedir¹⁰⁶. Doktrindeki diğer görüş ise bahsedilen bu yük için, tarafların davada dayanmış oldukları hususa ilişkin şahıs, zaman, yer ve gerçekleşme şekli gibi öğeleriyle anlamaya, algılamaya, üzerinde tartışmaya ve ispata uygun şekilde meydana çıkarmaları gereken usulen bir yük olarak ifade etmektedir¹⁰⁷. Bu görüşe göre davanın dayanağını oluşturan hususların somut olarak gösterilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁵ Ulukapı, Ömer, Medeni Usul Hukuku, 3.bs, Konya, Mimoza Yayınları, 2015, s.352-353.

¹⁰⁶ Atalay, Oğuz, Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001, s.31.

¹⁰⁷ Karamercan, Fatih, Dava ve Cevap Dilekçesinin Unsurları-Somitlaştırma Yükü, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2.bs, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021, s.357.

Dolayısıyla yukarıda bahsettiğimiz üzere zaman, yer, şahıs gibi yönlerden vakıanın somutlaştırılması gerekmektedir. Bundan ötürü de dayanılan delillerin ne olduğunu, hangi delilin hangi husus için sunulduğu açık ve net bir şekilde ortaya konulmalıdır.

Soyut ifadeler kullanarak dilekçe yazılması halinde uyuşmazlık konusu hâkim tarafından net bir şekilde anlaşılamayacak ve sadece sözel anlatımlardan ibaret olacaktır¹⁰⁸.İlgili hüküm olan HMK'nin 25. Ve 26. Maddesi dikkate alındığında taraflarca getirilme prensibinin uygulandığı bir davada, yargıç taraflarca ileri sürülmeyen bir hususu değerlendirmeye alamaz. Dolayısıyla da ileri sürülmeyen hususu hükme esas alması mümkün olamaz. Taraflarca getirilme prensibinin HMK madde 24'ün bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğunu söylememiz mümkündür¹⁰⁹.Bu taraflarca getirilme prensibinin yanı sıra somutlaştırma yükünün ayrı olarak bir usulü sorumluluk olarak kabulünün başkaca bir sebebi olarak da hukuk sistemimizde genel olarak geçerli olduğu kabul gören vakıalara dayandırma teorisidir. Söz konusu bu teoriye göre davanın temeli talep neticesinin mevcudiyetini haklı kılan tüm vakılardır¹¹⁰. Bu sebeple de mahkemeden talepte bulunan iddiasını somutlaştırmalı ve ortaya somut bir şekilde koymalıdır. İddialarda bulunan davacının davanın başında hadisenin öğelerini tamamen olmasına gerek olmadan eksiksiz bir şekilde bir başka anlatımla talebin ne olduğunu belirleme noktasında yeterli olacak düzeyde bildirmiş olması gerekmektedir¹¹¹.Örnelemek gerekirse haksız fiil durumunda, hukuka uygun olmayan eylemin kimin yaptığı, söz konusu zararın ne kadar olduğu ve nedensellik bağıını oluşturan temel sebebin ne olduğunun yeterli seviyede ve açıklıkta belirtilmesi yeterli olacaktır. Dolayısıyla da tüm detaylara yer verilmesine gerek olmayacaktır.

Önemli olan nokta şudur ki ileri sürülen delillerin anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bunun için de tarafların bu hususta açıklama yapmalıdırlar¹¹².Özetlememiz gerekirse dava açısından önem arz eden vakıalara muhakkak dava dilekçesinde yer verilmelidir. Dava dilekçesinde bu husus açıklanmadan sadece dava dilekçesinin ekinde delili sunmak somutlaştırma yükü bakımından yeterli olmayacaktır. Yeterli derecede yapılan somutlaştırmalar ispat bakımından konu edilecektir.

¹⁰⁸ Ercan,s.616.

¹⁰⁹ Karamercan, s.357.

¹¹⁰ Atalay, s.32.

¹¹¹ Atalay, s.33.

¹¹² Yardımcı, Taner, Emre, Hukuk Yargılamasında Somutlaştırma Yükü, İstanbul, On İki Levha Yayınları,2017, s.5.

Dolayısıyla sunulan delillerin değerlendirilebilmesi için delil ile vakıanın ilişkisinin de kurulması gereklidir¹¹³.

2.7. Delillerin Özellikleri

Hâkime gerçeği en iyi şekilde gösterecek her husus kural olarak delil niteliğinde olabilmektedir. Fakat bir hususun delil vasıtası olmasıyla söz konusu bu vasıtanın verilecek olan karara esas alınması temel olarak aynı şey değildir. Zira delil vasıtası olan her husus karar bakımından temel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla her hususun delil olarak kabulü mümkün olmayacaktır¹¹⁴. Bu sebeple delillerin bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Delillerin hukuka uygun, güvenilir, mantıklı, temsil edilebilirlik ve müşterek olmak gibi özelliklerinin olması gerekmektedir.

2.7.1. Hukuka Uygunluk

Medeni usul hukuku perspektifinde delil olarak nitelendirilecek hususun yasa tarafından apaçık şekilde gösterilen bir delil olsa bile yine öncelikli olarak bu delilin hukuka uygun yollardan elde edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu noktada sadece yasada belirtilen delil diyerek elde edilme şekline bakılmadan kabulü söz konusu olmayacaktır¹¹⁵. Bu bahisle delillerin hukuk sistemimize uygun olması gerekmektedir. Bu uygunluk hem deliller bakımından hem de delillerin elde edilmesi bakımından geçerli olacaktır. Zira delillerin hukuk düzenimiz bakımından kabul görebilmesi için hukuka aykırı olmayacak biçimde elde edilmesi gerekir. Aynı zamanda hukuka uygun elde edilen bu deliller hukuk sistemimiz bakımından da yasaklı olmaması gerekir.

Hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delilin mahkeme tarafınca kullanılması o delili hukuka uygun hale getirmiş gibi olacağından bir başka deyimle hukuka uygun delil elde etmeyi bu durumun meşru kılabilme ihtimalinden ve dahası hukuka uygun olmayan hareketlere teşvik etmesinden ötürü bu durumun hukuk devleti prensibiyle uyuşmaması durumu söz konusu olacaktır¹¹⁶.

¹¹³ Karamercan, s.359.

¹¹⁴ Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 3.bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s.35.

¹¹⁵ Atalı/ Akkaya, s.132.

¹¹⁶ Pekcanitez/Atalay/ Özekes, s.400.

1982 Anayasası'nda ceza ve suçlara dair esasları düzenleyen 38.maddenin 6.bendinde hukuka uygun olmayan yollarla elde edilen delillerin delil olarak sayılmayacağı ifade edilmiştir. Bir benzer ve tamamlayıcı hüküm niteliğinde olan HMK madde 189/2'de hukuka uygun olmayan yollarla elde edilmiş olan delilin mahkeme tarafınca bir olayın tespiti halinde kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Tüm bu açıklamalar ışığında delilin tek başına hukuka uygunluğunun yeterli olmayıp elde edilme şeklinin de hukuka uygun olması gerekmektedir¹¹⁷.

Medeni usul hukuku açısından hukuka uygun yollardan elde edilmeyen delillerin durumu hakkında doktrinde bazı görüşler bulunmaktadır. Berkin'e göre hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delile dayanarak hüküm verilmemesi gerekmektedir. Örnelemek gerekirse medeni hali bekar olmayan bir başka ifade ile evli bir erkeğin ilişkisi olduğu ve ilerleyen dönemlerde evlenmek istediği kişiye yazmış olduğu mektupların postacılık göreviyle görevli olan memur ile anlaşarak eşlerden birine o mektupların verilmesi halinde bu evrakın boşanma davasında kullanılmasına hukuk tarafından cevaz verilmemesi gerekmektedir¹¹⁸. Tosun'a göre ise taraflar tarafından hazırlanma prensibi gereğince yargıcın kendisinin delili araştırma ve toplama yetkisinin kısıtlı olacağından bahisle hukuka uygun olmayan bu delillerin de gerçeklik taşıdığı kanısı olsa da bu delillerin en nihayetinde hukuka aykırı şekilde elde edilmiş olduğu için hükme esas alınmaması gerektiği kanaatindedir¹¹⁹. Yıldırım'a göre de bu tip delillerin kullanılmaması hakkında çok sert ve katı kurallar uygulanması yerine somut olayın durumuna göre hakkaniyet esası dikkate alınarak hâkime serbesti tanınması yönündedir¹²⁰.

Pekcanitez/Özekes/Atalay'a göre hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delillerin kategorik düzende ispat gücü tanınmaması durumu şeklinde ortaya çıkan kesin bir davranıştan kaçınılmalıdır. Somut olayın şartları dikkate alınarak ihlali söz konusu olan yasa hükmü ile ispat edilmesi hedeflenen husus arasında hedefe uygunluk dikkate alındıktan sonra bir karara varılması gerektiğini savunmuştur.

¹¹⁷ İnan, Deniz, Ali, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, SBE, Bursa, 2019, s.17.

¹¹⁸ Berkin, Mehmet, Necmeddin, Tatbikatçılara Medeni Usul Rehberi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1981, s.734.

¹¹⁹ Tosun, Öztekin, Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti, İstanbul, Yenilik Basımevi, 1976, s.65.

¹²⁰ Yıldırım, Kâmil, Medeni Yargılama Hukukunda İspat Yasakları ve Özellikle Taraflarca Hukuka Aykırı Yoldan Elde Edilmiş Deliller, İstanbul, Erdoğan Teziç'e Armağan, 2008, s. 861-871.

Yargıtay’a göre de hukuka uygun olmayan delillerin vaziyeti boşanma davaları bakımından tartışılmıştır. Eşlerin hukuka aykırı olmadan aynı konutta yaşarken elde etmiş olduğu bulgular hukuka uygun kabul edilmiştir. Zira eşlerin müşterek hayatlarını yaşadıkları yer gizli mekân sayılmamaktadır. Bu bahisle de müşterek mekânda bulunana delil hukuka uygun sayılacaktır¹²¹.

Medeni usul hukuku açısından, hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delilin durumunun ne olacağı hakkında net şekilde herhangi bir düzenleme olmaması hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delilin hükme esas alınacağı kabulü anlamına gelmemektedir. Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere Anayasamızın 38.maddesinde hükme esas alınmayacağı belirtilmiştir. Bahse konu olan bu hüküm her ne kadar ceza yargısına ilişkin gibi gözüксе de tüm yargı çeşitleri için geçerli bir hükümdür. Zira bu hükmün üzerinde suç ve cezalara ilişkin yazıyor olsa da Anayasamızın 177.maddesinin e bendine göre Anayasamızın 11.maddesini de temel alarak doğrudan doğruya uygulanabilir olduğundan bahsedilmiştir. Öte yandan hukuka uygun olmayan delilin değerlendirmeye alınması dürüstlük ilkesinin ihlali anlamına gelecektir. Bu bahisle de söz konusu bu delillerin dikkate alınmaması gerekmektedir¹²².

2.7.2.Mantıklı Olması

Hâkimde doğru fikri uyandıracak özellikteki veriler delil şeklinde kabul edilip değerlendirilmeye tabi tutulur. Gerçekliğe ulaşırken bu verilerin rasyonellik temelinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla da bu delillerin akla uygun şekilde betimlenmesi mümkün olan biçimde olmalıdır.

Bu sebeple de söz konusu delillerin mantıklı ve bilime dayalı olması beklenmektedir. Örneklemek gerekirse akıl ve mantık dışı olan bir falcının söylemleri delil niteliği taşımayacaktır¹²³.

¹²¹ Tanrıver, Süha, “Türk Medenî Usul Hukuku Bağlamında Hukuka Aykırı Yollardan Elde Edilen Delillerin Durumunun İrdelenmesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.65, 2006, s.369-370.

¹²² Tanrıver, Süha, s.371-372.

¹²³ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi , s.35-36.

2.7.3.Güvenilir Olması

Delillerin temsil edilebilirliğinin öncelikli şartı güvenilir olmasıdır. Kural olarak söz konusu delilin güvenilir olup olmadığını araştırmakla yükümlü olan hakimdir. Bu özelliğin başkaca bir koşulu da elde edilmesinin imkânsız olmaması durumudur.

Zira elde edilme olanağı olmayan bir delilin elde edilmiş olması akla ve mantığa uygun olmayacaktır. İspat bakımından önem arz eden imkânsız olmama durumu da bu kapsama dahildir¹²⁴.

2.7.4.Müşterek Olması

Bu özellik davada ileriye sürülmüş olan delillerin tüm taraflar tarafından biliniyor ve tartışılıyor olabilmesidir. Davayla ilgilenen hâkimin özel bir yoldan, şahsi olarak sahip olduğu ve mahkeme huzurunda sunulmamış olan bir hususun delil olarak kabulü mümkün değildir¹²⁵.Müşterek olması hedeflenen ve ortaya açıkça konan delilin taraflarca kısıtlamaya tabi olmadan tartışılabilmesidir. Bu sayede taraflar çürütebilme ve delile ilişkin beyanlarda bulunabilme olanağına sahip olmaktadırlar.

Delillerin yalnızca hâkim tarafından bilinmesi yeterli gelmemektedir. Uyuşmazlığın taraflarının da bilmesi gerekmektedir. Bu husus da delillerin müşterek olması ile sağlanmaktadır. Zira sadece hâkim tarafından biliniyor olması tarafların savunma hakkını da sınırlamış olmaktadır. Bu yüzden taraflarca ortaya konulmuş olan bu delillerin yine taraflarca tartışılması savunma hakkının bir parçası olarak görülmektedir.

2.7.5.Olayın Temsil Edilmesi

Delillerin bağlantılı oldukları olay ile ilgili olması gerekmektedir.

Bu bahisle bahse konu olan hadise ile alakası olmayan bir delilin bu kapsamda sunulmasının olayın gerçekliğine bir etkisi olmayacaktır. Temsil yetkisinin kapsamı VUK madde 3'te de belirlenmiştir. Dolayısıyla ilgili hüküm çerçevesinde olay ile ilgisi olmayan bir delilin ispat aracı sayılmayacağı ifade edilmiştir.

¹²⁴ İnan, s.19.

¹²⁵ Bayraktar, Bülent, “Muhakemelerde Delillerin Önemi”, Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.12, S.25, (Mayıs 2011), s.14

Söz konusu delilin olayla ilgisi olup onun hakkında önem arz etmesi ve o olay hakkında az ya da çok hâkime bir fikir vermesi gerekmektedir¹²⁶.

2.8. Delillerin Sınıflandırılması

Delillerin sınıflandırılmasına ilişkin temel alınan ölçütler kesin bir anlam içermemektedir. Kullanılmış olan deyimler delilleri ismi olmayıp onların sıfatı niteliğindedir. Buna ek olarak bir delil birden fazla sınıfa ilişkin özellikler içerebilir. Böylesi bir ayırım yapılmasının nedeni yargı açısından delillerin özelliklerinin belirlenmesi ve bilimsel incelemeler bakımından yararlı olabilmesidir.

2.8.1. Takdiri Delil ve Kesin Delil

Genel manada deliller takdiri ve kesin delil olarak iki temel grupta toplanmaktadır. Zaman zaman kesin delillere kanuni deliller de denilebilmektedir. Kesin delilin kabulü noktası mahkemenin takdir yetkisine bağlıdır. Bu delilin kabul edilip edilmeyeceği hususunda mahkemenin takdir yetkisi vardır. Mahkeme bu delillerin doğru olduğuna kanaat getirirse bu delilleri kabul ederek buna göre karar verecektir¹²⁷. Uyuşmazlığı sona erdirilmesi açısından kesin delillerin etkisi büyüktür. Hâkimi bağlayıcı özelliğe sahip olmasından ötürü bu delillere kesin delil denmektedir¹²⁸. Bir başka deyişle bu deliller hâkimi kesin bir şekilde bağlamaktadır. Zira hâkim kesin delille ispat edilen bir olayı kabul etmek mecburiyetindedir. Bu bahisle hâkimin söz konusu bu delilleri takdir etme hakkı yoktur. Bilhassa taraflar tarafından hazırlanma prensibinin söz konusu olduğu uyuşmazlıklarda hâkim kesin delil ile bağlı konumdadır. Fakat kendiliğinden araştırma prensibinin uygulandığı uyuşmazlıklarda kesin delil hâkimi bağlayıcı nitelikte değildir¹²⁹.

Medeni Usul Hukuku bakımından kesin deliller tahdididir ve senet, yemin, kesin hüküm ve ikrar olarak dört adettir. HMK'nin 200,225,303 ve devamındaki maddelerde sayılmıştır. Senet, kesin hüküm ve yemindir. Kesin deliller yalnızca kanunla oluşturulması mümkün olan delillerdir.

¹²⁶ İnan, s.19-20.

¹²⁷ Mutluer, M. Kâmil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.425.

¹²⁸ Kuru/Arslan/Yılmaz, s.433.

¹²⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.17.

Buna ek olarak hangi hallerde kesin delilin söz konusu olacağı yasada gösterilmiştir. Kesin deliller yalnızca kanunla oluşturulması mümkün olan delillerdir¹³⁰.

Takdiri deliller için de hâkimin herhangi bir kısıtlama olmadan serbestçe değerlendirebilme kabiliyetine sahip olduğu durumlardır¹³¹. Bu delillerin hâkim üzerinde bir bağlayıcılığı yoktur¹³². Takdiri delil olarak isimlendirilmesinin sebebi hâkimin serbestçe değerlendirmesi söz konusu olduğu içindir. Takdiri delillerin en alışlagelmiş olan delili de bilirkişi raporları ve tanık beyanlarıdır¹³³. Medeni Usul Yargılama hukuku çerçevesinde takdiri deliller keşif, tanık, bilirkişi ve özel hükümler nedenleri halleri takdiri delil olarak kabul edilmiştir¹³⁴. Özellikle belirtmek isteriz ki takdiri delillerin kabul edilip edilmemesi noktasında meydana konulmuş olan iddialar açısından sonuç doğurmaktadır. Hâkim bu takdiri delilleri değerlendirmeye tabi tutarak ve serbestçe değerlendirerek bir neticeye ulaşacaktır. Bu noktada hâkim kendi hayat kazanımları, hukuk mantığı ve hayatın olağan akışına bakımından değerlendirme yaparak karar verecektir¹³⁵. Doktrin çerçevesinde de söz konusu deliller kesin delil ve takdiri delil olarak ikili bir ayrım şeklinde incelemeye alınmaktadır. Yasada bu hususta açıkça bir düzenleme yer almamaktadır ancak delillerin değerlendirilmesi hususunda kabul gören karma sistemin böylesi bir ayrımı ortaya çıkardığının kabulü söz konusu olacaktır.

Kesin delillere ilişkin her husus yasa ile belirlenmiştir. Bu deliller açısından hâkimin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla hâkimi bağlayıcı nitelikte olan delillerdir. Dolayısıyla hâkimin bu delillerin gerçeği temsil ettiğine kanaat edecektir. Yukarıda da açıkladığımız üzere takdiri deliller de yasalar tarafından belirlenmemektedir. Hâkim bu delillerle bağlı değildir. Dolayısıyla hâkim takdiri delilleri serbestçe değerlendirebilmektedir.¹³⁶

¹³⁰ Konuralp, Haluk Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s.61.

¹³¹ Demiryürek, Zeynep, Medeni Yargılamada Hukuka Aykırı Delil, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021, s.53.

¹³² Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi , s.40.

¹³³ Mutluer, s.425.

¹³⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.18.

¹³⁵ Tutumlu, Akif, Mehmet, Bilimsel Görüşler ve Yargıtay Kararları Işığında Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi, 4.bs, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2007, s. 20.

¹³⁶ Kale, Serdar/Keser, Salih, “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.21, S.2, (Ocak 2016), s.714.

2.8.2.Doğrudan Delil-Dolaylı Delil

İspata mevzu olan durum ile ilgili doğrudan ilişkili ise doğrudan delil olarak kabul edilmektedir. Başka bir deyişle şahsın beş duyu organı ile uyumsuzluğa mevzu olan hadisenin kurucu unsurlarına ilişkin toplamış olduğu veriler doğrudan delildir. Bu bahisle doğrudan delil ispat edilmesi istenen hadiseyi zihinsel bir gayret olmadan açıklayabilen delillerdir. Tarihi delil şeklinde ya da müşahhas hadiseye münhasır temsili delil şeklinde de isimlendirilmektedirler. Vergi yargılaması hukuku perspektifinde de vergiyi doğuran hadisenin ispatında kullanılan her nevi delil belge, defter, tutanak, beyanname ve tanık ifadeleri doğrudan delil niteliğine haizdir¹³⁷. Doğrudan deliller mantıki bir çıkarıma ya da varsayıma dayanmamaktadır. Bu deliller başkaca bir delilin kullanılmasına gerek kalmayacak kadar güvenilir nitelikte, itibarı yüksek ve kabul edilebilirdir¹³⁸.

Uyumsuzluğa konu olan olayla ilişkisi doğrudan olmayıp dolaylı bir şekilde ise dolaylı delil denmektedir. Bir veri ile başkaca bir delilin söz konusu olması halinde bu veri dolaylı delil niteliğinde olacaktır. Bu deliller ispat edilecek durum hakkında kesinlik taşımayacaktır. Kesinlik taşınamasına rağmen mahkeme elindeki deliller ışığında davayı çözmeye çalışacaktır. Bu sebeple de dolaylı delillere aynı zamanda tenkidi deliller de denilebilmektedir¹³⁹. Bu bilgilere ek olarak dolaylı deliller, doğrudan delillerden farklı olarak ispatı söz konusu olan olayı dolaysız bir şekilde açıklaması mümkün değildir ve akli bir gayret gerekmektedir.

Dolayısıyla bahse konu olan dolaylı deliller uyumsuzluk konusu hadiseyle ilgili mühim ve dolaysız bir şekilde gerçeğin ispatı noktasında ara gerçekliği ispat etmektedir¹⁴⁰.

2.8.3.Kanuni Delil-Akdi Delil

Bir uyumsuzluk halinde hangi delillerin kullanılacağını yasa ile tespitinin olduğu durumlarda kanuni delil söz konusudur.

¹³⁷ Kunter, Nurullah/ Yenisey, Feridun/ Nuhoglu, Ayşe, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15.bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s.612.

¹³⁸ Durmaz, s.19.

¹³⁹ Kunter/Yenisey/ Nuhoglu, s.612.

¹⁴⁰ Durmaz, s.20.

Böylesi bir durumda belirli hususun yasada gösterilen belirli deliller ile ve hâkimi bağlayacak nitelikte ispatlanması gerekir. Dolayısıyla bu delillerin kesin delil olarak isimlendirilmesi de mümkün olacaktır. Yasa delil olarak kullanılması mümkün olan hususları teker teker saymaktadır ve bunların haricinde kalanları delil olarak kullanımına izin vermez¹⁴¹. Genellikle kesin delil ile kanuni delil birlikte dile getirilmektedir. Birlikte dile getirilmesi veyahut da bu delillerin çakışmasının sebebi yasanın delilleri belirleyerek sayması ve düzenleme amacı söz konusu bu delillere kesinlik niteliği kazanımı sağlamaktadır. Fakat yasada belirtilmiş olan her delil, kesin delil niteliğinde değildir. Zira HMK’de düzenlemeye tabi olan keşif, bilirkişi, tanık düzenlemesine rağmen bu deliller takdiri delildir¹⁴². Akdi delil bir uyuşmazlık halinde hangi delilin kullanılacağı sözleşmeyle belirlenmesi durumudur. Bu sözleşme taraflarca yapılabilmektedir. Medeni yargılama hukukunda yer alan delil sözleşmeleri, vergi hukuku perspektifinde uzlaşma tutanağı gibi hususlar akdi delile örnek gösterilebilir¹⁴³.

2.8.4. Kişisel Delil-Objektif Delil

Bir suçun işlenip işlenmediğinden kuşku duyulması durumunda bu suçun zamanının ve nasıl işlendiğine ilişkin bilgi sahibi olan şahıslar tarafından bu mevzuya dair yapılan açıklamalar kişisel-özel delil olacaktır. Kişisel delil ile uyuşmazlığa konu olan olayla veyahut da suça dair şahsi bilgiye sahip olan kişilerin söz konusu bu verileri sözel olarak beyan etmeleridir. Bu bahisle de suç işlemiş olan sanığın ve mağdur konumunda olan suçtan zarar görenin ya da görgü tanığı olan tanığın ya da tanıkların beyanları özel-kişisel delil teşkil etmektedir¹⁴⁴. Buna karşın örneklemek gerekirse hırsızlık suçu işlemiş bir şahsın suç mahalinde olan sanığa ait birtakım eşyalar veyahut da sanığın dokunduğu eşyalardaki parmak izi olayın aydınlanıp tespit edilebilmesi için nesnel-objektif delillerdir. Objektif delillerde sözle ispattan ziyade işaret, yazı, ya da iz şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁴⁵.

¹⁴¹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.40.

¹⁴² Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.40-41.

¹⁴³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.18.

¹⁴⁴ Durmaz, s.22.

¹⁴⁵ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.45.

2.8.5.Yasaklı Olmayan Delil ve Yasaklı Delil

Bu ayırım delillerin elde edilmesinin hukuka uygun ya da hukuka uygun olmamasına göre yapılan bir ayırımdır. Hukuka uygun olmayan yollarla elde edilen delile yasak delil denir. Dolayısıyla yasak delil için de hukuka aykırı delil denir. Bu delilin değerlendirilmesinin yasaklanması söz konusu olabilir ya da bu delilin konu olarak yasaklanması söz konusu olabilir. Böylesi bir yasağın uygulanmadığı delillere de yasak olmayan delil denmektedir¹⁴⁶.

Yasaya aykırı olarak elde edilen hususların delil olarak kabulünün mümkün olmayacağı Anayasa madde 38'in yedinci fıkrası ile belirtilmiştir. Dolayısıyla hukuka aykırı biçimde ulaşılan delillerin delil değerine sahip olmadığı anayasal bir prensip haline getirilmiştir. Bu noktadan hareketle bir uyuşmazlık halinde bu uyuşmazlığın nasıl ve ne biçimde ispatlanacağı usul hukukunun kapsamındadır. Dolayısıyla da vergi hukuku bakımından da ispatın nasıl yapıldığı, bir başka deyişle şekli usul hukuku bakımından bir problem olarak görülmektedir. VUK madde 3/B'nin ikinci fıkrasında ispatın şekli bakımından serbest ispat olarak değerlendirilmesi söz konusudur¹⁴⁷. Kimi deliller bazı yargılama hukukunda delil olarak kabul edilebilirken, bazı yargılama hukuklarında kabul edilmemektedir. Örnelemek gerekirse medeni yargılama hukuku çerçevesinde yemin delil olarak kabul edilebilirken, vergi yargılaması hukuku bakımından yemin delil olarak kabul edilmemektedir¹⁴⁸.

2.8.6.Sınırlı-Sınırsız Delil

Bir delilin delil niteliğine sahip olabilmesinin belirli şartlara bağlı olup olmamasına göre ayırım yapılmaktadır. Bir delilin delil özelliğine sahip olabilmesi bazı şartlara bağlanmışsa bu delile sınırlı delil denmektedir. Bu koşulların gerçekleşmesi halinde delil özelliğine sahip olunmaktadır. Eğer bu koşullara sahip olunmazsa delil özelliğini kazanamayarak delil olarak kullanılması mümkün olmayacaktır. Bu bahisle vergi yargılaması hukuku bakımından tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesi için yasal olarak bazı şartlar getirilmiştir.

¹⁴⁶ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.47.

¹⁴⁷ Saban, Nihal, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 12.bs., İstanbul, Beta Yayınevi, 2022, s. 492-493.

¹⁴⁸ Durmaz , s.22.

Delil olarak kabul edilebilmesi için herhangi bir koşulun aranmadığı delillere sınırsız delil denmektedir. Bu deliller için olası bir şart aranmadığı için şekil olarak da bir şarta tabi değildirler. Mahkemeye delil olarak sunulan vesika ya da yazılı bir belgenin kabul edilebilen bir delil özelliği olması gerekiyorsa ve bu özelliklerin olmaması halinde delil olarak kabul edilmeyeceğinden söz konusu bu deliller sınırsız delil sayılmayacaktır. Vergi yargılaması perspektifinde tanıklık hususu sınırlı delil niteliğindeki medeni ve ceza yargılamasında sınırsız delil niteliğine sahiptir¹⁴⁹.

2.8.7.Bağlı -Serbest Delil

Delillerin öncesinde hazırlanıp hazırlanmamasına göre yapılan bir ayrımdır. Yargıcın serbestçe değerlendirilme yetkisi olmadığı ve konu olan uyuşmazlığın öncesinde belirlenmiş olan delillerle çözümlenmesi mümkün olan delillere bağlı delil denmektedir. Kesin delil ve kanuni delil ile bağlı delil benzerlik göstermektedir. Kesin delil ile benzerliği bakımından incelersek yargıcın serbestçe değerlendirme yetkisi olmadığından kesin delile; uyuşmazlığın çözümünün önceden belirlenmiş olan delillerle mümkün olması bakımından da kanuni delile benzemektedir.

Serbest delil bakımından da bağlı delilin tersi olarak, yargıcın kısıtlamaya tabi olmadan serbestçe değerlendirme yetkisinin olduğu ve öncesinde herhangi bir belirleme yapılmamış olan delillerdir. Söz konusu bu delillerin öncesinde olası bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla serbest delil açısından her şeyin her an delil olması ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi mümkündür. Serbest deliller de takdiri deliller ile benzerlik göstermektedir¹⁵⁰.

2.8.8.Re'sen Müracaat Edilen Delil-Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil

Bu delil sınıflandırılmasını açıklamadan önce bu sınıflandırmaya temel olan hususları kısaca açıklamamız gerekmektedir.

¹⁴⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.21.

¹⁵⁰ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.42-43.

İspat yükü yukarıda da açıkladığımız üzere tarafların dava neticesinde haklı olduğunu göstermesine yardımcı olan soyut hukuk normlarının aramış olduğu şart vakıalarını sağlayan somut vakıaları mahkemeye sunma görevine ispat yükü denmekteydi. Bu yük kendi içinde objektif ve sübjektif olmak üzere bir ayrıma tabiidir¹⁵¹. Bu ayrımında objektif ispat yüküne göre uyumsuzluk halinde tarafların hiç veyahut da yeterli şekilde iddia edilmemesi durumunda meydana çıkan olumlu olmayan neticelere hangi tarafın katlanacağını belirlemektedir. Bu bahisle vakıa iddialarının yeterli olmaması halinde yargıcın nasıl bir karara erişeceği sorusunun yanıtıyla ilgilenmektedir. Bu noktadan hareketle bu ispat yükü türünde taraflarca getirilme prensibi ve re'sen araştırma prensibinin geçerli olduğu uyumsuzluklarda uygulanması söz konusudur. Zira re'sen araştırma prensibi davalarda dava sürecine dahil edilmemiş olabileceğinden ötürü hükme de esas alınmamış olabilecektir. Bu hususun da yargıç ya da tarafın dikkat etmeyişiinden kaynaklanmış olmasının bir ehemmiyeti yoktur. Sübjektif ispat yükünde de objektif ispat yükünden kaynaklanan usulü sakıncaları bertaraf etmek gayesiyle gereken vakıa iddialarında bulunma yükü halidir. Uyumsuzlukta taraflardan hangi tarafın olumlu olmayan bir sonuçla karşılaşmaması için asgari düzeyde neyi iddia etmek mecburiyetinde olduğu sorusunun yanıtını vermektedir.

Önemle de belirtmek gerekir ki bu ispat yükünde sadece taraflarca getirilme prensibinin geçerli olduğu davalarda uygulaması söz konusu olur. Bu bahisle re'sen araştırma ilkesine tabi olan uyumsuzluklarda mahkeme taraflar tarafından ileri sürülmemiş olan vakıaları da araştırabilecek olup nihai kararını da bahsedilen bu vakıaya dayandırabilecektir. Bir başka deyimle bir vakıayı mahkemenin nazara alabilmesi için bahsedilen o vakıanın muhakkak taraflar tarafından ileri sürülmesine gerek yoktur. Dolayısıyla da re'sen araştırılma ilkesinin olduğu davalarda sübjektif ispat yükünden bahsedilemeyecektir¹⁵². Söz konusu bu ayrımın temelinde yargıcın kendi isteğiyle hareket edebilmesi bir başka anlatımla kendiliğinden hareketi ile ya da yargıcın tarafın talebi ile bağlılığına göre bir ayrım vardır. Eğer uyumsuzluğa konu olan olayda yargıç tarafların talebine bağlı olmadan bazı delile kendiliğinden erişebiliyor ise bu tarz delillere re 'sen müracaat edilen delil denilmektedir. Bu delilleri örneklemek gerekirse bilirkşi, keşif ve tarafların sorgulanmasıdır.

¹⁵¹ Güneş, Karaçoban, Tuğçe, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017, s.140.

¹⁵² Tahiroğlu, Fatih, Medeni Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2021, s.95-96.

Bazı delillere ulaşılması bakımından da tarafların talebi gerekmektedir ve hâkim böylelikle delillere ulaşabilmektedir. Dolayısıyla yargıcın kendiliğinden ulaşamadığı delillere de re'sen müracaat edilemeyen delil denilmektedir. Bu bahisle re'sen müracaat edilemeyen delillerde tarafların talebi olmaksızın yargıç olası ya da herhangi bir delile başvuramaz. Medeni yargılama hukuku perspektifinde geçerli olan taraflarca araştırılması prensibinden ötürü taraflarca sunulan deliller çerçevesinde mahkeme bir kanaate ulaşmaktadır. Ceza ve idari yargılama hukukunda re'sen araştırılma prensibi geçerlidir. Bu sebeple de hâkim tüm delillere re'sen ulaşmaktadır. Re'sen müracaat edebildiği için de bu deliller de re'sen müracaatı mümkün olan delil olarak isimlendirilmektedir¹⁵³.

2.8.9.Maddi Delil-Ekonomik Delil

Bu ayırım vergi yargılamasına özgüdür. Ancak halen belirsizliğini korumakta olan bir ayırımdır. Delilin yorumla birbirine karışmış olduğu söz konusu bu tasniflemede ekonomik delil ifadesi ile vergi hukuku perspektifinde geçerli konumda olan ekonomik yoruma paralel şekilde olduğu bilhassa uygulamacılar tarafından ileri sürülmektedir. Ekonomik delil ile anlatılmak istenen vergiyi doğuran hadisenin gerçek manada ekonomik özelliğini kavrayabilen delil olmasıdır. Bu husus belge olabileceği gibi tanık ifadesi de olabilecektir. Tanık ve belge olabilmesi durumu da ekonomik delili, sınırsız delil ve delil serbestisinin esasını ifade etmiş olmaktadır. Örneklememiz gerekirse büyük meblağ olan paraların faizsiz bir şekilde borç verilememesi; aksi bir durum özel olarak ispatlanmadıkça vekalet hizmetinin ücrete tabi olmadan ücretsiz bir biçimde yapılmış olduğuna dair ileri sürülen beyanların geçersiz olduğuna ilişkin karar verilebilecektir. Bu hususların ekonomik icaplar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler olduğu belirtilmiştir¹⁵⁴.

Maddi delilin de çeşitli manalarda kullanımı söz konusudur. Bu kullanımlardan biri defter, kayıt ve belge olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu deliller elle tutulabilen ve göz ile görülebilen bir vaziyette bulunan delillerdir¹⁵⁵.

¹⁵³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.23.

¹⁵⁴ Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.77.

¹⁵⁵ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.49-50.

Maddi delilin ortaya çıkaracağı hukuki neticeler ancak en az defter, belge, kayıt, belge gibi delillere yakın olmalıdır ya da daha güçlü deliller olmalıdır. Bu deliller de bahse konu olan durumun bertaraf edilmesi söz konusu olur¹⁵⁶.

2.8.10.Delilleri Elinde Bulunduğu ya da Meydana Geldiği Kesime Göre

Söz konusu bu ayrımla anlatılmak istenen delillerin üçe ayrıldığı hususudur. Yapılan bu ayrımın idare açısından oluşan deliller, mükellef açısından oluşan deliller ve yargı açısından oluşan delillerdir. Mükellef açısından oluşan deliller diye bahsedilen husus vergi muhatapları ve vergi sorumlularıdır. İdare açısından oluşan delillerde de verginin kontrolü ve takdir süreci ile ilgili olan vergi daireleridir. Yargı bakımından oluşan deliller ise Danıştay ve idare mahkemeleridir¹⁵⁷.

2.9.Delil Sistemleri

Davaya mevzu olan olayların hangi türdeki delillerle ispatlanabileceğini belirten sistemlere delil sistemleri denilmektedir. Bu sistemler dört başlık altında takdiri, kanuni, ilmi ve dini sistemlerdir.

2.9.1.Takdiri Delil Sistemi

Davaya konu olan olayların herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın her nevi delille ispatlanabilmesine imkân veren delil sistemine takdiri delil sistemi denir. Hâkim uyuşmazlığa konu olan olayda herhangi bir kısıtlama olmadan delilleri serbest bir biçimde takdir edebilme yetkisine haizdir. Bu delil sisteminde hâkimin delilleri serbest olarak değerlendirme ya da delil serbestisi hali söz konusudur ve bu hal hâkimin bir hakkıdır¹⁵⁸. Diğer bir ifadeyle takdiri delil sistemi için vicdani delil sistemi de denilebilmektedir.

¹⁵⁶ Tuncer, Mehmet, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, Maliye Postası, S.358, (Ağustos 1995), s.29.

¹⁵⁷ Tezel, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Yaklaşım Yayınları, S. 56, Temmuz-Eylül 1997, s.56.

¹⁵⁸ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.53.

Vicdani delil sistemi denilerek de kastedilen delil serbestisi ve delillerin herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan serbestçe değerlendirilmesi durumları da anlatılmaya çalışılmaktadır¹⁵⁹. Bu bahisle takdiri delil sisteminin doğal bir neticesi olarak da vergi yargılaması hukuku kapsamında hem delil serbestisi ilkesi hem de delillerin serbestçe değerlendirmeye tabi olması ilkesi geçerli olmaktadır¹⁶⁰.

Ceza hukukunda re'sen araştırma prensibi benimsenmiş olduğundan delillerin sunulmasında tercihe söz konusu olan sistem takdiri delil sistemidir. Buna ek olarak idari yargılama ve idari yargılamanın bir dalı niteliğinde ve ona bağlı olarak da vergi hukukunda da takdiri delil sistemi geçerlidir¹⁶¹. Bunun sebebi de yargılama hukuku perspektifinde kamu hukukunun daha önem arz ettiği hukuk düzenlerinde çözüme ulaşması beklenen dava konusu bakımından önceden kanun çerçevesinde belirli olan delillerle değil de delil niteliğine haiz olan ispat araçlarının tümünün delil olarak kabulü esas alınmıştır. Bir başka deyişle takdiri delil sisteminin tercih edilen sistem olmasının nedeni ise yargılama süreçleri bakımından kamu hukukunun öncelikli olduğu davaya mevzu olan olayın ispatlanabilmesi amacıyla kanunla belirlenmiş olan delillerden ziyade olayın aydınlatılabilmesi bakımından delil özelliğine sahip her nevi belge ve bilginin delil vasfında kabulüyle olayın aydınlatılması söz konusu olmaktadır¹⁶².

2.9.2.Kanuni Delil Sistemi

Söz konusu bu delil sisteminde hangi yöntemlerin delil özelliğine sahip olduğu ve bu nitelikte kullanılabileceği kanun ile belirlenmiştir. Bu bahisle ispatlama aracı olarak sadece kanunla belirlenen şekil ve koşulları taşımakta olan delillerin kabulü söz konusudur. Dolayısıyla bunların dışında kalan olası herhangi bir delil ispat aracı olarak kullanılamayacaktır¹⁶³. Bir diğer husus da kanuni delil sistemi ile hâkimin takdir yetkisi kısıtlamaya tabiidir ve hâkim uyuşmazlığa mevzu olan bir durumda şahsi kanaatini kullanamayacaktır. Bu bahisle de kanuni delil sistemi hâkimin söz konusu delile sıkı sıkıya olan bağlılığını ve delilin caiz olduğunu ifade etmektedir. Belirli hususların kanunda gösterilmiş olan belirli delillerle ve hâkimi bağlayıcı bir halde ispatlanmasıdır.

¹⁵⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.23.

¹⁶⁰ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.54.

¹⁶¹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.54.

¹⁶² Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.114.

¹⁶³ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.51.

Hem de bazı delillerin mevcudiyeti durumunda derinleştirme ve başkaca bir değerlendirmeye gerek kalmadan uyuşmazlığın konusu olan olay ispatlanmış kabul edilecektir¹⁶⁴. Bu nedenle de hâkim delillerin gerçeği yansıttığına dair kabule mecbur bir haldedir¹⁶⁵. Kanuni delil sistemindeki amaç hakların himaye altına alınmasıdır. Bu sistem uyuşmazlığın kısa sürede çözülmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda da hâkimin işini kolaylaştırdığı görülmektedir. Fakat bu sisteme bütünüyle bağlı kalınması halinde deneyimi ve basireti bulunmayanların haklarını kaybetmesi ihtimali olası ve yüksek bir ihtimaldir. Zira karşı tarafa hemen güvenilmesi durumunda hakkına binaen senet almamış olan kimseler, söz konusu hakkın inkârı durumunda alacağını ispatlayamazsa alacağını alamayabilecektir¹⁶⁶.

Medeni yargılama hukuku açısından kanuni delil sistemi kabul edilmiştir. Çünkü söz konusu bu alanda olayların takip edilmesi ve ona göre delil bulunması mümkündür. Zira alan bakımından bu alanda uyuşmazlığa konu olan olayları genellikle hukuki işlemler oluşturmaktadır. Fakat haksız fiil durumu gibi istisnai hallerde bu sisteme yakın durulmadığı ve her nevi hususun delil olarak kabul edildiği görülmektedir¹⁶⁷. Bu bahisle hukukumuz çerçevesinde takdiri ve kanuni delil sisteminin içerdiği delillere birlikte değerlendiren bir sistem vardır¹⁶⁸. Ceza muhakemesi hukuku bakımından da daha önce de değindiğimiz üzere bahse konu olan delilin hukuka aykırı yollarla elde edilmemiş olması koşuluyla delil serbestisi söz konusudur¹⁶⁹.

2.9.3.İlmi Delil Sistemi

Uyuşmazlığa mevzu olan olayda bu olayın çözümlenebilmesi bakımından bilimden yararlanılması gayesi bu delil sisteminin konusudur. Bilimin buluşlarının sayısının artmasıyla yargılamada kullanımı da artacaktır. İlmi delil sistemine örnek olarak kan tahlili, akli muayeneler, parmak izi, balistik gibi bilimin konusunu oluşturan hususlar verilebilir. Söz konusu bu sistemde bu deliller iddiaların ispatlanması noktasında kolaylık ve kesinlik sağlamaktadır.

¹⁶⁴ Durmaz, s.17.

¹⁶⁵ Belgesay, Mustafa, Reşit, Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1940, s. 79.

¹⁶⁶ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.52.

¹⁶⁷ Yıldırım, s.207.

¹⁶⁸ Taşpınar, Sema, Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.44.

¹⁶⁹ Özbek, Özer, Veli/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar/Tepe, İlker, Ceza Muhakemesi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 11.bs, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s.76.

İlmi delil sistemi parmak izinin ya da sair hususların ispatlanması ile diğer delil sistemlerine hem yardımcı olmakta hem de onları bilimsel bulgularla desteklemektedir¹⁷⁰. Dahası birden fazla ülkede de suçların ortaya çıkarılması için bilimin en güncel sistemlerinden faydalanabilmek mahiyetiyle polis laboratuvarları açılmış bulunmaktadır. Her ne kadar bir olayda ikrar olmuş ise de olayın bırakmış olduğu iz ya da izleri nakledilmesi gerçeği ortaya çıkarmak için yeterli değildir. Zira gerçeği bulabilmek için izlerin bulunması, objektif olan delillerin ele geçirilmesi ve saklanması mecburiyeti vardır. Günümüzde bilimsel ispat aracı olarak fonograf, fotoğraf, ipnotizma, tıbbi analizler gibi ispat araçları kullanılmaktadır¹⁷¹.

2.9.4.Dini Delil Sistemi

İşlenmiş günahların bedeli olarak cezaların kefaret şeklinde çektirildiği zamanlarda yaratıcının düşünce ve iradesinin ifade edildiğine inanılan birtakım usuller ile suçların ortaya çıkarılmasının kabulü söz konusu olmaktadır. Yaratıcının iradesini bir şekilde ortaya koyduğuna kanaat edilmekteydi. Hatta orta çağ döneminde yapılan düellolarda, yaratıcının masum olan tarafa yardım edeceği inancı vardı. Söz konusu bu delil sistemi günümüzde geçerli değildir¹⁷². Türk hukuk düzeninde delil sistemleri bakımından karma bir sistem benimsenmiştir. Hukukumuzda delillerin değerlendirilmesi sunulmuş olan delillerin uyumsuzluk konusu ile ne denli ilişkili olduğunun çözümlenmesidir. Delillerin değerlendirilmesi safhasında hâkim keyfi tutumlardan kaçınarak, eldeki somut olayı ve delilin kendi içerisindeki tutarlılığını nazara alarak çelişki olmadan hukuki sebeplere ve mantığa dayalı bir biçimde değerlendirme yapması gerekmektedir¹⁷³. Önemle de belirtmek isteriz ki bu noktada somut olaya göre de delillerin ispat gücü farklı olacaktır¹⁷⁴.

¹⁷⁰ Öztekin, Tosun, Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti, İstanbul, Yenilik Basımevi, 1976, s. 7.

¹⁷¹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.24.

¹⁷² Belgesay, s. 76.

¹⁷³ Üstündağ, s.601.; Bolayır, Nur, Hukuk Yargılamasında Delillerin Toplanması Tarafının ve Hâkimin Rolü, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s.113.

¹⁷⁴ Yıldırım, s.35-36.

3.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMLERİ VE İSPAT

Vergi hukuku açısından ortaya çıkan bir ihtilafta hâkim konuya ilişkin hükme ulaşmadan öncelikli olarak iki safhada zihinsel bir faaliyette bulunacaktır. İlk safhada maddi olaya dair yeterli seviyede araştırmalarda bulunacak ve akabinde de bahse konu olan olaya dair uygun olan kanun hükmünü bulacaktır. Ancak öncelikli olarak vergiyi doğuran olayın tespiti gerekmektedir¹⁷⁵. Bu bahisle temel olarak vergiyi doğuran olayı kısaca ifade etmemiz gerekirse; devlet bakımından vergi alacağını, yükümlü bakımından da vergi borcunu ortaya çıkaran olaya denilmektedir. Bu husus VUK madde 19’da belirtilmiştir. Örnelemek gerekirse gelir vergisinin konusunu gelir oluşturmaktadır. Dolayısıyla gelirin elde edilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Vergiyi doğuran olayla delil ve ispatı ilişkilendirdiğimizde de söz konusu bu işlemlerin ya da olayların ispatlanması faaliyeti deliller vesilesiyle olmaktadır. Bilhassa yargılama safhasında delillerin ehemmiyeti ve ispatlanması hususunun öneminin daha da artması söz konusu olmaktadır. Uyuşmazlığa konu olan olayın çözüme kavuşturulması taraflarca mahkemeye sunulacak olan delillerin niteliğine, değerine ve de vergi hakimini ikna edebilme gücüne bağlı olacaktır¹⁷⁶. Açıkladığımız ve açıklayacağımız bu bölümde delil ve ispat sistemi vergi hukuku perspektifinde detaylıca bahsedilecektir. Bu konu esas itibariyle vergi hukuku bakımından incelenecektir. Bu açıklamalara ek olarak vergi suçları ve cezaları ülkemizde VUK’ta düzenlenmiştir. Bu kanunun düzenlenmiş olduğu suç ve cezaların bir kısmı sadece vergi hukuku ile ilgilidir. Bahse konu olan suç ve cezalara ilişkin fiil ve müeyyideler de idari usul ile belirlenir. Vergi dairesince suç olarak saptanan bir fiil için mahkeme kararına gereksinim duyulmadan gerekli birim tarafından cezası kesilmektedir. VUK tarafından belirlenen diğer fiiller ceza hukuku bakımından suç kapsamına girmektedir. Bu cezaların belirli bir hale gelmesi ve müeyyidelerinin belirlenmesi ceza mahkemelerinin vazifesidir¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.202-203.

¹⁷⁶ Tuncer, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.24.

¹⁷⁷ Üstün, Süleyman, Ümit, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usulü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 3-4, (Aralık 2001), s.293.

Vergi suçları için genel bir ifade de bulunmak gerekirse vergi yasalarının koymuş olduğu vazife ve sorumluluklara karşı yükümlü veyahut da vergi sorumlusu tarafınca sonucunda cezalandırılmayı gerektiren aykırı tutumlarda bulunulmasıdır¹⁷⁸. Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar VUK'ta belirlenmiş olmakla beraber bu belirlemede ceza hukukuna ait ilkeler de dikkate alınmıştır. Vergi ceza hukuku bakımından suç kabul edilen fiiller, ceza hukuku kapsamında da suç teşkil etmektedirler. Dolayısıyla vergi suçları için söz konusu olacak olan şüphe ve delil kavramı ceza yargılamasında kabul gören nitelikte olacaktır¹⁷⁹. Bu bahisle açıklanacak olan ispat ve delil vergi suçları hususları kapsam dışı edilerek, açıklamalar vergi kabahatleri dahilinde yer alacaktır.

3.1. Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil

3.1.1. Vergi Hukukunda İspatın Konusu ve Önemi

İlgili hukuk açısından ispatın konusunu, maddi hukuk bağlamındaki ihtilaflar ve vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. VUK madde 19'da vergiyi doğuran olaydan bahsedilmiştir. Bu bahisle ispatın konusunu oluşturan maddi olay hukuki işlem ya da hukuki olay olacaktır¹⁸⁰. Bu genel bir ispat tanımıdır. Uyuşmazlığın tarafları elde ettikleri delillerle hâkimi ikna etmeye çalışmaktadırlar. İkna etmek bir süreci kapsadığından da söz konusu süreç bir tarafı ile maddi hukuku bir tarafı ile de usul hukukuna ilişkindir.

Maddi hukuk bakımından vakıalar, deneyime ilişkin kurallar ispatın konusunu teşkil etmektedir. Vakıalar ve deneyim kurallarına ek olarak doğal olarak hukuk kuralları da ispatın konusu kapsamındadır. HMK'de de bu durum madde 187 ile bahsedilmiştir¹⁸¹. Vergiye ilişkin bir konuda hâkim karar vermeye çalışırken öncelikli olarak maddi olayı tespit edecek akabinde de bu maddi olaya uygulanması gereken hükmü uygulayacaktır. Söz konusu bu kanun hükmünün uygulanması durumunu yorum faaliyeti olarak yorumlayabiliriz.

¹⁷⁸ Türkal, Hasan/ Ekici, Mehmet, Sena / İnan, Mahmut, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.1, (Haziran 2010), s.48.

¹⁷⁹ Türkal/ Ekici/ İnan , s.50.

¹⁸⁰ Tuncer, Selahattin, s.41.

¹⁸¹ Saban, Vergi Hukuku, s.483.

Bu bahisle de somut olaydaki niteliğin belirlenmesi gerekmektedir. Bir farklı deyimle maddi olay ya da somut olaydan kastedilen vergiyi doğuran olaydır. Dolayısıyla niteliğinin belirlenmesi gereken husus da vergiyi doğuran olaydır. Bu safhada taraflar olayın niteliğini belirlemeye çalışmaktadır ki hâkim bu olaya dair bir fikre ulaşabilsin¹⁸². Bir diğer husus da şudur ki ispatlanmaya çalışılan olayın özelliklerine ve durumuna göre değişkenlik gösterebilmektedir. Kimi zaman idare kimi zaman da mükellefler ispat araçlarına başvurusu söz konusu olmaktadır. Hangi tarafın başvurduğuna göre de ispatın önemi, konusu ve kullanılan araçların da değişmesi gibi durumlar olabilecektir. Bu nedenle de ileri sürülen ile ispatı istenen olayın ehemmiyetine göre ispatın konusu değişebilecektir¹⁸³.

İspatın önemi bakımından da muhtemel bir vergi incelemesi halinde vergi tarhiyatı ile karşılaşılması tehlikesine karşı VUK çerçevesinde belirtilen prensip ve kurallarına bağlı kalarak kendi lehlerine olacak şekilde delil oluşturmaya gereksinim duyulacaktır. Vergi tarhına temel oluşturan vergi inceleme raporu neticesinde elde edilen hususları vergi yönetimi de VUK'ta bulunan ispata dair hususlar ve bu hususlar çerçevesinde kabul gören deliller ile güçlendirmek mecburiyetindedir. Bu durumda tarafın biri idare biri yükümlü olduğunda ispata dair prensip ve kurallara uygun davranılması yargı nezdinde işlerinin kolaylaşmasını sağlayacaktır. Bu sebeplerle de vergi hukuku bakımından ispat konusunun ayrıca bir ehemmiyeti bulunmaktadır¹⁸⁴.

Yukarıda ve tezimizin ilgili kısımlarında açıkladığımız üzere vergi davalarında uyuşmazlığın tarafları genel olarak mükellef ve idare olmaktadır. VUK madde 377 kapsamında vergi davası açmaya yetkili olanlar belirtilmiştir. İlgili hükümde adına ceza kesilmiş olan ya da tarh edilen vergilerden ötürü mükellefin idareye dava açabilmektedirler. Bu noktadan hareketle mükellef ya da adına ceza kesilen tüzel kişi ya da gerçek kişi ilgili mahkemede dava açabilmektedir. Ancak bu genel bir ifade olup kimi zaman her iki taraf idare olabilmektedir¹⁸⁵.

¹⁸² Öncel/ Kumrulu/Çağan, s.203.

¹⁸³ Başelma, Merve, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, SBE, Edirne, 2023, s.46.

¹⁸⁴ Şeker, Nezi, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s.221.

¹⁸⁵ Arslaner, Hakan / Özdemir, Tarık, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.4, S.3, (Aralık 2017), s.327.

Vergi idaresi takdir komisyonları tarafından alınan kararlarda takdir ve tahmini nitelikte olan matrahlar karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir¹⁸⁶. Her iki tarafın idare olduğu durumlar için takdir komisyonlarından bahsetmemiz gerekmektedir. Takdir komisyonları, belirli bir vazifeyi yerine getirmek maksadıyla bir araştırma ya da soruşturmayı yürütmek için yetkili şahıslardan oluşturulan gruplara komite denilmektedir. Genel itibariyle bu komisyonlar ileriki dönemlerde yapılacak olan yasal bir düzenlemenin temelini hazırlamak ve düzenleme neticesinde ortaya çıkabilecek hususları araştırılması ve tespiti gibi maksatlarla oluşturulmaktadır. Vergi hukukunda da temel hedef yasa ile verilen yükümlülükleri yerine getirmek ve bu vergilendirme sürecinde oluşabilecek olan sorunların çözülmesi hedeflenmektedir. Bu komisyonun gerek vergi idaresi gerekse de mükellef bakımından önemi vardır. Takdir kelimesinin anlamı değer biçilmesidir. Kural olarak vergilendirme işlemi verginin yasallığı prensibince yaklaşık ya da takdiri değerler üzerinden alınmaz. Takdir yetkisi için genel ve herkesçe kabul edilen bir tanımlama yoktur. İdarenin bir hukuki hal ile çeşitli tutumlardan birini seçebilmesi durumu olarak tanımlanabilir.

İdarenin sahip olduğu takdir yetkisi sınırsız değildir. Bu yetkinin sınırı sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi, kararların gerekçeli olması ilkesi, kamu faydası ilkesidir. Bunlara ek olarak da özel şartlar varsa onlar da idare tarafından gözetilerek kamu görevlerinin yerine getirilmesidir¹⁸⁷. VUK madde 75 kapsamında takdir komisyonları karar alma sürecinde vergi inceleme yetkileri vardır.

Vergi idaresi tarafından talep edilen karar vergi tarhına esas alınacak olan matrah hakkında ise mükellefin defter, kayıt ya da belgeleri var ise onlara dayanarak alacaktır. Eğer bu evraklar yok ise takdire temel oluşturacak hususlar hakkında gereken incelemeleri ve somut araştırmaları re'sen araştırma ilkesi kapsamında yapacaktır. Söz konusu komisyonun aldığı takdiri kararlar mükellefe ait defter ve sair hususlara dayanmıyor ise net bir sonuca sahip olmayacaktır. Fakat böylesi bir durum hukuk devleti ilkesi gereğince bir kararın hipoteze dayanmış olmasını doğrulamamaktadır. Bir başka deyimle söz konusu ilke kapsamında verilecek olan bir karar hipoteze dayalı olamaz.

¹⁸⁶ Taşdelen, Şevin, “Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki”, Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi, C.6, S.2,(Aralık 2022), s.46.

¹⁸⁷ Şin, Sevil, “Vergi Takdir Komisyonları”, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, C.8, S.16, (Nisan 2018), s.162.

Bu bahisle komisyonlar kararı yeterli düzeyde bir tespit ve inceleme sonucunda vermelidir. VUK madde 148 kapsamında mükelleften ya da mükellefe ait olan bilgiler için talepte bulunma hakkına sahiptir. Komisyon tarafından alınan karara karşı mükellef aksini iddia ederek ispatlayabilir¹⁸⁸.

Mükellef direkt olarak takdir komisyonuna karar vermesi için başvurmuş ise söz konusu karar mükellefe tebellüğ ettiği zaman söz konusu kararı kabul ederek beyanına esas alabilir veyahut da bu kararı dava konusu haline getirebilir. Akabinde de bu karar için dava açabilir. Bu halde taraflardan biri idare diğeri de mükellef olacaktır. Diğer bir durumda takdir komisyonundan kararı talep eden vergi idaresi olur ise bu kararın idareye tebellüğ edilmesinin ardından kararın içerik bakımından , takdir edilecek olan matrahın belirlenmiş olması ve söz konusu kararda kararın matrah takdirinde yer olmaması hali veyahut da kararda belirtilen matrahın mükellefin beyan ettiğinden az olması durumuna göre değişkenlik göstermektedir. Şayet söz konusu komisyonun kararı matrahın takdiri yönündeysen vergi idaresi mükellefe vergi tarh etme sürecini başlatacaktır. Fakat bu işlem daha önce mükellefin beyanına dair bir matrah ise komisyonun kararı bu beyandan az olamaz. Bu hususun VUK madde 76'da temellendirilmesi yapılmıştır. Komisyonun kararı matrah takdirinde olmadığına dair ise vergi idaresi bu kararı inceleyecektir. Bu inceleme neticesinde söz konusu kararın dava konusu olup olmadığına ilişkin bir karar verecektir. Vergi idaresinin vereceği karara göre komisyonun kararı hakkında vergi idaresince ya dava açılacak ya da mükellefin dosyası kaldırılacaktır¹⁸⁹.

3.1.2.Vergi Hukuku Bakımından İspatın Ölçüsü

İspat ölçüsü dediğimiz husus esas olarak vergi hukukunda tartışmaya konu olan bir başlık değildir. Bu husus Medeni Usul Hukuku bakımından tartışmaya konu olmuştur. Dolayısıyla bu hususu da vergi hukuku çerçevesinde inceleyeceğiz. Bir olayın meydana geldiği zamanın tam manasıyla ispatlandığını meydana çıkaran olguya ispat ölçüsü denilmektedir.Doktrin bakımından genel olarak tam ispat ölçüsü temel alınmaktadır.

¹⁸⁸ Şin, Sevil, s.164-165.

¹⁸⁹ Şin, Sevil, s.167.

Kuvvetle muhtemel görülmesi veyahut da kanaat getirme durumları tam ispat biçiminde kabulü söz konusu değildir. VUK madde 3'te yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere ispat ölçüsü gerçek olarak tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle gerçeğe ulaşılması halinde vergiyi doğuran olay da ispatlanmış olacaktır¹⁹⁰. İspat ölçüsünün gerçek ölçü olduğuna dair Danıştay'ın ilgili bir kararı da mevcuttur. Bir başka ifade ile ilgili kararda VUK madde 3 kapsamında vergiyi doğuran olayın ve bu olaya dair hususların gerçek mahiyetinin temel alınacağı belirtilmiştir¹⁹¹.

İspat ölçüsüne dair husus sadece VUK ile sınırlı kalmayıp Anayasa madde 138'te hâkimin delilleri değerlendireceği ve vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçeğe yasa, anayasa ve hukuka aykırı olmadan "vicdani kanaati" dahilinde bulacaktır. Söz konusu bu vicdani kanaat de gerçek konusunda olmalıdır¹⁹². Bu bahisle vicdani kanaat olarak bahsetmiş olduğumuz husus ispat hukuku bakımından temel kavramlardan biri olmaktadır¹⁹³. Vicdani kanaat olarak bahsettiğimiz husus; hâkimin delili ya da delilleri herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan serbestçe değerlendirmesinin ardından ileri sürülen vakıa veya o eylemin ileri sürüldüğü şekilde ya da hiç olup olmadığına ilişkin elde etmiş olduğu kanaattir. Önemli olan bir nokta da şudur ki vicdani kanaat olarak bahsedilen husus bir delil olmayıp, delilleri değerlendirme biçimidir¹⁹⁴.

İspat ölçüsüne ilişkin tartışılan diğer kavramlardan biri de makul kuşku ölçütüdür. Tanımlanan makul kuşku kavramı ölçütü anlayışına göre kesin ispat yoktur. Akla ve mantığa uygun olan bir diğer deyişle makul olarak ispatlanmış iddiaların doğruluğu kabul edilmektedir. Hem vergi yargısı hem de vergi idaresi bakımından makul kuşkunun ispat ölçüsü olarak kullanılmasında, şahsın suç işlemiş olabileceği noktasında tarafsız olan bir gözlemciyi inandırabilecek güçte olan olay ya da bilgi verilerinin mevcudiyeti gerekmektedir¹⁹⁵. Türk Vergi Hukuku'nda makul kuşku uygulanmamaktadır. İdare, vergi tarhiyatında tarhiyata temel alınan maddi olayı tam ispat olarak ispatlanmasını istemektedir. Özetle makul şüphe olmayacak şekilde ispatlanmasını istemektedir¹⁹⁶.

¹⁹⁰ Kızılot, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:3, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1996, s.571.

¹⁹¹ Danıştay 3. H.D, E. 2019/3816, K. 2022/3303, T.22.09.2022, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=830860800&arananKelime=3.%20Daire,2019/3816,2022/3303>, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

¹⁹² Saban, Vergi Hukuku, s.488.

¹⁹³ Yıldırım, s.39-40.

¹⁹⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.127.

¹⁹⁵ Sadak, Murat, "Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım" İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı), S.7, (Mart 2008), s.191-192.

¹⁹⁶ Saban, Vergi Hukuku, s.136,137,138,139.

3.1.3.Türk Vergi Hukuku Kapsamında İspat Yüğü Kurallarının Konumu ve Yeri

Öncelikli olarak bahsetmek istediğimiz hususa değinmemiz gerekirse delil ve ispata dair konunun usul hukuku mu ya da maddi hukuk mu kapsamında olduğu noktasıdır. Vergi hukukumuz açısından ispat yüğü kurallarının hangi kapsamda olduğu önem taşımaktadır. Usul sözcüğü, Arapça dilinden Osmanlıca diline geçirilen bir kavramdır. Bu kavram metot anlamına gelmektedir. Yargı nezdinde davanın konusunu oluşturan hususun görülebilmesine dair hukuki koşulları düzenleyen kuralların tümüdür. Diğer bir deyişle usul hukuku kapsamında; iki şahsın arasındaki uyuşmazlıkta kimin haklı olduğunun aranmasına ve bulunmasına imkân sağlayan zaruri biçimlere ve yollara dair kurallar vardır¹⁹⁷. Maddi hukuk olarak bahsettiğimiz, pozitif hukuk da belli bir zaman diliminde ve belli bir yerde uygulanan hukuk kurallarıdır veyahut da salt olarak belirli bir hususa ilişkin hukuk kurallarına denilmektedir¹⁹⁸.

İspat yüğü kurallarının yeri konusunda maddi hukuk ve usul hukuku konusuna girip girmediğine dair doktrinsel görüşler vardır. Bu görüşlerden kısaca bahsetmemiz gerekirse: Bahse konu olan ispat yüğü kurallarının maddi hukuk kapsamında değerlendirilmesi gerektiği savunulmuştur. Bunun sebebi de ispatlanması gereken olayları maddi hukuk belirlemektedir. Dolayısıyla da söz konusu ispatın kim tarafından yapılacağı durumu da maddi hukuk kuralları kapsamındadır¹⁹⁹. Diğer bir görüşte de bu kuralların usul ya da yargılama hukukuna dahil olması gerektiği ifade edilmiştir. İspat yüğü hususu yalnızca yargılamada söz konusu olacaktır ve uyuşmazlıktaki tarafların ispatlama faaliyetleri belirli bir yargılama metodunun çeşidi dahilinde şekillenecektir.

Metodun çeşidi ifadesinden anlamamız gereken re'sen araştırılması veyahut da mahkemenin pasif olduğu durumlardır²⁰⁰. Bir farklı görüşte de hem maddi hukuk hem de usul hukuku kapsamında olduğunu savunmuştur. Bunun sebebi de ispat araçlarının ve ispat şekillerinin ne olduğu usul hukuku mevzusudur.

Herhangi bir tarafın ileri sürdüğü hukuki neticeyi haklı ve geçerli kılmak ve aynı zamanda da ileri sürülen bu hususa uygun olan hukuku uygulanması için hangi vakıaların ispatlanması gerektiği durumu da maddi hukukun konusunu oluşturmaktadır.

¹⁹⁷ Ercan, s.43-44.

¹⁹⁸ Ercan, s.47.

¹⁹⁹ Umar/ Yılmaz, s.8.

²⁰⁰ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.123.

Bu sebeplerle de ispat yüküne ilişkin olarak TMK madde 6, HMK madde 190, HMK madde 191 ve vergi hukukuna ilişkin olarak da VUK madde 3/B temel alınmıştır²⁰¹.

Pozitif hukuk bakımından bir değerlendirmeye tabi tutmamız halinde de vergi hukukumuzda vergiyi meydana getiren husus vergiyi doğuran olaydır. Bu vergiyi meydana getiren vergiyi doğuran olay da maddi hukukta düzenlenmektedir. İdari usul kanunu konumunda bulunan VUK çerçevesinde de ispat yükü düzenlenmiştir. İYUK açısından bakıldığında da ispat ve delile dair doğrudan bir kural bulunmamaktadır. Bu kanunda yalnızca keşif, delil tespiti ve bilirkişi hakkında HMK'ye atıf yapılmıştır. Yine İYUK kapsamında vergi ihtilafları halinde bu ihtilafın çözümünde VUK kurallarının uygulanacağı İYUK madde 31 ile hüküm altına alınmıştır. Bu bahisle VUK hükümlerinin idari yargılama kapsamında da olabileceğiniz söylememiz mümkün olacaktır. Doktrindeki anlayışa göre de VUK hem idareyi hem de vergi yükümlüsünün uyması gereken kuralları düzenler²⁰². Söz konusu bu ifadeler ışığında VUK madde 3'te ispat hususunu düzenlemektedir ve vergi idaresi, vergi yargı organları ve vergi yükümlülerini bağlayan kurallar içermektedir.

Vergi yargılaması bakımından esas alınan İYUK'tur. Bu bahisle de VUK idari bir nitelik de taşıdığı için idari usul kanunudur. İdari usul kanunu olduğunu gösteren vergi idaresinin vazifesini yerine getirirken kullandığı yetkileri ya da bu idarenin kamu hizmetine dair usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu sebeple de bu kanun ile idarenin sahip olduğu yetkilerinin vergi sorumluları ya da vergi mükelleflerini hukuki vaziyetlerini etkileyecek şekilde kullanımları esnasında dayanılmış olan hukuki ve maddi olayların gerçek olup olmadığı noktasında idare tarafından dikkate alınacak ya da vergi sorumlusu ve vergi mükellefine ileri sürülen deliller ve söz konusu bu delillerin getirilme usulüne dair hükümler bulunmamaktadır²⁰³. Vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerin usullerine dair de VUK'ta hüküm bulunmamaktadır²⁰⁴.

Tüm bu açıklamalar ışığında vergi ihtilafı halinde vergi hâkimi doğrudan ve sadece VUK madde 3 ile bağlı değildir. Vergi hâkimi İYUK madde 2'nin ikinci bendi gereğince idari işlem ve eylemlerin hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını

²⁰¹ Saban, Vergi Hukuku, s.487-488.

²⁰² Öncel/Kumrullu/Çağan, s.207-209.

²⁰³ Candan, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.773-774.

²⁰⁴ Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s.21.

denetlemekle yükümlüdür. Bu bahisle bir vergi uyuşmazlığında vergi hâkimi ispat yükünün doğru tarafta olup olmadığını VUK madde 3'e göre tespit edecektir.

Akabinde de uyuşmazlığa konu olan olayın VUK kuralları çerçevesinde doğru biçimde ispat edilip edilmediğini denetime tabi tutacaktır. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere VUK madde 3'te yer verilen ispat yükünün muhatabı vergi mükellefi ve sorumlusu, vergi idaresidir ve onlara karşı bu hüküm bağlayıcı niteliktedir.

Bir diğer önemli husus da vergi yargılaması hukukumuzda Fransız ve Alman vergi yargılamasından da aktarılan karma bir sistemdir. Fransa'da vergi hukuku, idari hukukunun içerisinde sayılan bir hukuk dalıdır. Bu bahisle de kendi hukukumuzda idari yargı içerisinde oluşan bir sistem olma özelliği aktarılmıştır. Almanya vergi hukuku bakımından kendini geliştirmiş bir ülkedir. Burada vergi kanunlarının büyük bir kısmı Federal Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi tutulmuştur ve de Anayasa Mahkemesine aykırı bulunanlar kanun dışı tutulmuştur. Onların sisteminde bireysel vergi kanunlarının yanı sıra vergi usul kanunu da bulunmaktadır. Bizim ülkemizin de Almanya'dan aktarmış olduğu özellik bağımsız bir vergi yargısı hususudur. Bunlara ek olarak da VUK'un oluşturduğu farklı durumlar da varlığını devam ettirmektedir. Sistemin tamamlayıcısı olmadığı bazı hallerde de aksamalara neden olabilmektedir²⁰⁵.

3.2.Vergi Hukukunda İspat Yüğü

Re'sen araştırma ilkesi medeni yargılama hukukunda geçerli değildir. Dolayısıyla hâkimin bir olayın meydana gelip gelmediğini kendiliğinden araştırması söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle de bunu tarafların ispat etmesi gerekmektedir²⁰⁶. Akabinde de hâkim tespit edilmesi gereken olayı belirledikten sonra bir başka ifadeyle ispatın konusunun tespitinin ardından bahse konu olan bu olayların hangi tarafça ispatlanacağı hususu ispat yükü kavramını ortaya çıkaracaktır. Önemle şunu belirtmek isteriz ki ispat yükü yalnızca bir külfet olup yükümlülük değildir. Zira taraf üzerine düşen bu ispat külfetini yapmaz ise mahkeme ya da karşı taraf, ispat külfeti bulunan taraftan kesin bir şekilde bu külfetini yerine getirmesini isteyemeyecektir.

²⁰⁵ Saban, Nihal, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, İstanbul, Tesev Yayınları, 2000, s.26.

²⁰⁶ Yüce, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, 7.bs, Bursa, Ekin Yayınevi, 2023, s.343-344.

Böylesi bir durumda ispat yükü bulunan taraf söz konusu olayı ispatlayamamış kabul edilecektir²⁰⁷.

Tezimizin ilk bölümünde genel itibariyle ispat yükünü anlatırken ve ilgili başlıklar altında ispat yükünün objektif ve sübjektif olarak bir ayrıma tabi olduğundan bahsetmiştik. Bu başlık altında bu kavramları birer cümle ile tekrar ifade etmemiz gerekirse hükme esas alınması gereken bir olayın ispatlanmaması halinde hükmün ispat yükü sorumluluğu olanın lehine sonuç doğurmayacağı durumuna objektif ispat yükü denilmektedir. Sübjektif ispat yükü için de tarafın lehine hüküm kurulması için delil gösterme sorumluluğunu belirten usulü bir yüküdür. İspat yüküne dair VUK madde 3/B'ye göre ispata dair olan hükmünde teknik ve iktisadi icaplara uygunluk göstermeyen veyahut da olayın niteliğine göre mutad ve normal olmayan bir halin ileri sürülmesi durumunda ispat yükünün ileri süren tarafta olduğu açıkça ifade edilmiştir²⁰⁸. Böylesi bir durumda ispat yükünün ileri sürende olduğuna dair Danıştay'ın ilgili kararları da bulunmaktadır²⁰⁹. İlgili kanun olan VUK'u incelediğimizde ve bütünüyle değerlendirmeye tabi tuttuğumuzda ispat bakımından tarafsızlığın benimsendiği görülmektedir²¹⁰. Bu bahisle vergi hukuku kapsamında ispat yükünün mükellefte ya da idarede olduğuna dair bir hususun önceden kabul edilmesi söz konusu değildir. İspat yükü, her olayda o olayın özellikleri dikkate alınarak kimi durumda idarede kimi durumda da vergi mükellefinde olduğu görülür. Bunlara ek olarak vergi sistemimizin beyan esasına dayalı olduğu ve aksinin ispatı yapılana kadar da mükellefin beyanını doğru olduğunun kabulü söz konusudur²¹¹.

Vergi hukuku bakımından vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair olan hususların asıl amaçlarının meydana çıkarılması gayesiyle istifade edilen araçların taraflardan hangisi tarafından yerine getirileceği durumudur. Bir başka ifadeyle ispat yükünün mükellef ya da vergi idaresinin hangisi tarafından yerine getirilmesi meselesidir²¹². VUK madde 3 kapsamında ispat düzenlenmiştir ve bu maddenin B bendinde ispat yüküne dair ispata dair olan hükmünde teknik ve iktisadi icaplara uygunluk göstermeyen veyahut da olayın niteliğine göre mutad olan daha net bir ifade ile alışılmış veya olağan olması hali

²⁰⁷ Kuru, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, s.234.

²⁰⁸ Uyanık, Kemal, Namık, "İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?" Vergi Dünyası Dergisi, S.283, (Mart 2005), s. 98.

²⁰⁹ Danıştay 4.H.D, E. 1998/128, K. 1998/2379, T.03.06.1998, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17614800&arananKelime=4.%20Daire,1998/128,1998/2379,\(ErişimTarihi:24.10.2024\)](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17614800&arananKelime=4.%20Daire,1998/128,1998/2379,(ErişimTarihi:24.10.2024))

²¹⁰ Uyanık, Kemal, Namık, s. 98.

²¹¹ Durmaz, s.28.

²¹² Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu , s.811.

ve normal olmayan bir halin ileri sürülmesi durumunda ispat yükünün ileri süren tarafta olduğu açıkça ifade edilmiştir. Zira hukuktaki genel kural da zaten iddia sahibinin iddiasını kanıtlamakla yükümlü olduğudur.

Örnelemek gerekirse bir vekalet hizmetinin ücret karşılığında yapılması olayında avukatın bu hizmet karşılığında anlaşılan bedel üzerinden veyahut da hiçbir şekilde ücretini alamadığını ileri sürdüğü bir durumda kendi lehine bir sonuç elde edebilmek için bir başka deyişle tarhiyat işlemini iptal edebilmek için ilgili mahkeme olan vergi mahkemesi huzurunda ileri sürmüş olduğu husus ispat etmek durumundadır²¹³.Toparlamamız gerekirse vergi hukukumuzda ispat yüküne dair genel ya da özel bir kural getirilmediği görülmektedir. Bu bahisle TMK madde 6'da yer alan kuralın vergi hukuku bakımından da geçerlidir²¹⁴.Dolayısıyla gerek genel ilke gerekse de vergi hukuku bakımından vergilemeye ilişkin iddia edilen hususu iddia eden ispatlamak zorundadır²¹⁵.Ancak kurumlar, gelir veya katma değer vergisi gibi bireysel vergi kanunlarında ispat hukukunun durumu çeşitli karinelerle düzenlenmiştir²¹⁶. Genel ilke olarak kabul edilen hususun içeriğine de karine getirilmiştir. Bu karineye hayatın olağan akışı karinesi denilmektedir. Bu düzenlemede serbest ispat ölçüsü temel alınmaktadır.

3.2.1.Hayatın Olağan Akışı Karinesi

İspat yükünün dağılımı noktasında vergi hukukumuzda temel alınan hususu bu karine teşkil etmektedir. Söz konusu bu karine haricindeki olayların mevcut olduğuna ilişkin hususlarda ispat yükü ileri süren tarafa aittir.

Daha açık bir ifadeyle hayatın olağan akışı haricinde kalan durumlarda iddia edilen olayın olduğunun ispatı bunu ileri süren tarafa ait bir yüküdür. Bu nedenle de vergiyi doğuran olayın teknik, iktisadi ve ticari gerekliliklere uygun bir şekilde gerçekleştiği aynı zamanda da hayatın olağan akışı içinde mutad ve normal olduğunun kabulü söz konusudur.

²¹³ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.325-326.

²¹⁴ Görkem, Alkan, Neslihan,” Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, Ankara Barosu Dergisi, S.1, (Ocak 2013), s.383.

²¹⁵ Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar, Vergi Hukuku, 5.bs, Ankara, İmaj Yayınevi, 2001, s.84.

²¹⁶ Başelma, s.113.

Bu nedenle de bahsettiğimiz icaplardan sapan olağan dışı hususların neler olduğu noktasında bunların somut bir biçimde ortaya konularak ispatlanması mükellefin sorumluluğudur. Medeni usul hukukumuzda bu şekilde bir prensip olmadığı halde aynı yaklaşım prensibi hakimdir²¹⁷.

Örneklememiz gerekirse ticarete temel gaye kar elde etmektir. Dolayısıyla bir şahsın ya da bir işletmenin kazanç elde etme hedefi olmadan ticari fiillerde bulunması öncelikli olarak hayatın olağan akışı çerçevesinde ve iktisadi bakımdan da aykırılık teşkil edecektir. Bir tüccarın ya da esnafın zararına satış yaptığını alenen bildirmesi halinde o tüccarın ya da esnafın zarar olmasına rağmen neden zarara satış yaptığını açıklaması gerekmekte olup bunun yanı sıra da zarar ettiğini ispatlamak mecburiyetindedir²¹⁸. Bu nedenle teknik, iktisadi ve ticari gerekliliklere uymayan olağandışı durumlarda o olağandışı durumun somut bir şekilde açıklayıp ve ortaya konulması faaliyetinin ispatlanması yükümlüye aittir²¹⁹. Şayet bu ispat yükü yerine getirilmez ise vergilendirme işlemi bahse konu olan icaplara uygun yapılacaktır²²⁰. Bu örneklerle benzer nitelikte Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda şahsın hesapta uzun süreli olmadan kısa sürede bazı hareketliliklerin olduğu, bankanın oturduğu yere uzak olmaması ve faiz olmadan kredi sunduğu gibi sebep göz önüne alınarak şahsın bankada hesap açmasının somut olayın sair detayları da dikkate alınarak hayatın olağan akışı içerisinde kaldığı belirtilmiştir²²¹.

Bir diğer ifadeyle olağan bir duruma dayalı olan tarafın, iddia ettiği hususu ispat etmek gibi bir yükümlülüğü yoktur. Olağan bir duruma dayanmış olan taraf yerine bu durumun aksini iddia eden tarafın ispat yükü vardır. Hayatın olağan akışına aykırı biçimde bir hususun iddiasının ileri sürülmesi halinde bunu iddia eden tarafın ispat yükü bulunmaktadır. Bu bahisle normal durumun aksini iddia eden ve bu nedenle ispat yükü olan taraf davalı ya da davacı sıfatında olabilir. Zira bu durumda VUK madde 3'te bahse konu olan icaplara uygunluk ve mutad ve normal olmaması durumunda ispat yükünün iddia ileri sürende olduğu şeklindeki ifadelerle temellendirilmiştir.

²¹⁷ Saban, Vergi Hukuku, s.490.

²¹⁸ Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, 2.bs, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2006, s.65.

²¹⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.205.

²²⁰ Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s.75.

²²¹ Danıştay 5. H.D., E.2021/11203, K. 2022/6125, T.29.09.2022,

[https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=825133500&arananKelime=5.%20Daire,2021/11203,2022/6125,\(ErişimTarihi:24.10.2024\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=825133500&arananKelime=5.%20Daire,2021/11203,2022/6125,(ErişimTarihi:24.10.2024).)

Dolayısıyla bu hükümle suçun ispatlanması değil, suçsuzluğun ispat edilmesi yükü getirilmiş olmaktadır. Örnekleme gerekirse vergi inceleme yetkilisi tarafından yapılan denetim esnasında randıman hesaplamasında üretim faaliyetinin standart orana göre belirlenen fire oranından daha çok fire verdiğinin ileri sürülerek ikmalen tarhiyata gidilmesi durumunda böylesi bir durumun olmadığının bir başka ifadeyle ikmalen tarhiyata yapılması için bir sebep olmadığı ve yapılan faaliyetlerin kanunlara uygun şekilde olduğunun ispat edilmesi mükellefin yükümlülüğünde olacaktır. Zira üretimde standart orana göre belirlenen fire oranından daha çok fire vermemesi hususu teknik icaptır. Dolayısıyla standart orana uygun biçimde belirlenen fire oranından daha fazla oranla çalışılması hususunu mecburi bırakan sebepler, bahsedilen durumları iddia eden vergi mükellefince ispatlanmak zorundadır²²².

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk diye bahsetmiş olduğumuz husus yukarıda da açıkladığımız üzere vergi hukukunda ispat yükü noktasında temel alınan medeni hukuktaki ilkedir. Bu bahisle iddiada bulunan taraf iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. Vergi hukuku noktasında da vergilendirme faaliyetinin yapılabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu vergiyi doğuran olay ve söz konusu bu olayın niteliğinin normal ya da mutad olması gerekmektedir. Eğer mutad ve normal değilse asıl olan hal ile görünen halin aynı olmadığı anlaşılabacaktır²²³. Mutad ile anlatılmak istenen ve mutad kelimesinin de anlamı alışılmış olup bu anlamdan hareketle anlatılmak istenen de alışkanlıktır. Ancak anlatılmak istenen anlamında alışkanlıktaki çerçeve daraltılmıştır. Bir ticari adet ve örfe göre daha dar bir anlamı kapsamaktadır. İcap kelimesinin de anlamına bakmamız gerekirse belli bir halin doğal ve zaruri neticesini, kaçınılması mümkün olmayan bir durumdur. Dolayısıyla bir olayda belli davranış şeklinde olmaya zorlanmaktadır. Bu sebeple de söz konusu bu üç icabın neticesinde zorunlu bir hal olmaktadır. Aynı durum olayın niteliğine göre mutad ya da normal bir durumda da geçerlidir. İspat yüküne dair kuralın uygulanabilmesi için vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair davranışların bu icaplara ya da olayın niteliğine göre mutad ya da normal hale uygun olmadığının ispatlanması gerekir. Bu sebeple de öncelikli olarak olaya uygulanacak olan icabın ne olduğunun tespitidir²²⁴.

²²² Candan, Turgut, “Vergi Yargısında İspat-VII”, Maliye Postası, C.11, S.237, (Eylül 1990), s.42.

²²³ Özbacı, s.75.

²²⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.150.

3.2.2.İktisadi İcap

Bireyler çoğunlukla şahsi menfaatlerinin peşindedir. Bu menfaatlerin içinde ekonomik çıkarlar da söz konusudur. Dolayısıyla içinde yaşamış oldukları toplumun kabul ettiği ya da geçerli olan ekonomik düzenin kuralları çerçevesinde hareket ederler. Şahsi menfaatlerinin korumanın yolu da buradan geçmektedir.

Bu bahisle de insanlar sahibi olduğu kaynakların sebepsiz ve bedelsiz bir başkasının yararlanmasına imkân tanımaz²²⁵.Bu noktada da insanların yaşadıkları toplumda içinde oldukları ekonomik şartları iktisadi icaplar oluşturmaktadır²²⁶.Örneğimiz gerekirse yüksek enflasyon hallerinde uzun süreli ve faizsiz şekilde bir şahsın parasını ödünç vermesi durumu iktisadi gereklere uygun olmayacaktır. Zira borca verilen paranın faizsiz olarak verildiğini ileri süren taraf bunu ispat etmekle yükümlüdür. Bunun sebebi iktisadi yaşam çerçevesinde mutad ve normal durumda olan enflasyonda uzun süreli bir borç faiziyle birlikte verilir. Böylesi bir ekonomik halde yükümlü taraf faiz almadığını ispatlamalıdır²²⁷.

3.2.3.Ticari İcaplar

Ticari hayatın temelinde kar elde etmek vardır. Kar elde etmenin yanı sıra da eğer sahip olduğu bir iktisadi değer var ise bu iktisadi değeri en efektif şekilde kullanma amacı vardır. Bu esasa uygun olmayan faaliyetlerin sebebinin, vergi mükellefi tarafından inceleme görevlisine açıklanması gerekmektedir. Vergi mükellefinin sebebini açıklamanın yanı sıra bu sebeplere dair somut deliller de sunması gerekmektedir. Söz konusu bu araştırma ve inceleme neticesinde gerçek durum tespit edilmeye çalışılır. Gerçek duruma göre de ispat yükünün tarafların hangisine ait olduğu belirlenir. Bir başka deyişle ticari ve iktisadi hayata dair yapılan işlemlerde bu icapların kurallarına uygun olmadan yapılan bir faaliyet olduğu tespit edilirse; vergi mükellefinin bu aykırı yapılan işlemin sebebini ve bu sebep dahilinde beyanlarını dayandırdığı somut deliller sunması gerekmektedir²²⁸.

²²⁵ Candan, Vergi Yargısında İspat-VII, s.43.

²²⁶ Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,12.bs, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s.695.

²²⁷ Şenyüz, Doğan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2.bs., Bursa Ekin Kitabevi, 2006, s.248

²²⁸ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.131.

Bu durumu örneklememiz gerekirse ilaçların etiket fiyatından daha düşük bir bedelle satılması durumu Bakanlık tarafınca tespit edilerek bu durumun ticari gerçeklere uygun düşmediğini ve söz konusu bu etiketin daha düşük bedelle satıldığı noktasının ispat yükünün mükellefte olduğu kabul edilmiştir.

Ticari icaplardan bir diğer anlaşılması gereken anlam da ticari örf ve adetin gerektirdiği kurallardır. Bu ticari örf ve âdet olarak bahsettiğimiz husus tüccarlar nezdinde genel olarak kabul gören ilke niteliğindedir. Bu ilke mesleki bir özelliği olduğu kadar bölgesel ya da öznel özellikte de olabilir²²⁹.

3.2.4. Teknik İcaplar

Herhangi bir satışa hazır olacak malın, mamulün imalatı için mecburu olan unsurlar ile satışa hazır olacak olan malda olması gereken özelliklerdir. Vergi hukukumuz açısından teknik icap terimi ile anlatılmak istenen pratikte akla ilk olarak gelen husus fire ve randımandır.

Fire ve randıman oranı ile anlatılmak istenen verim oranlarıdır. Üretimde kullanılan araçların oranı ve satışa hazır olan malın içerisindeki oranların ulaşabileceği verim ve fire oranı yetkili olan resmi makam ya da mesleki kuruluş tarafınca tespit edilip kamuoyuna duyurusu yapılır. İnceleme görevlisince yetkili olacak veya yetkili olan makama ve mesleki kuruluşa iletilen teknik icaplar da dikkate alınarak yapılan hesaplama ile mükellefin kayıtları arasında uygunluk olmalıdır. Her iki kayıt da birbiri ile aynı sonucu vermelidir²³⁰. Örneklememiz gerekirse üretimde standart ölçülere göre belirlenmiş olan fire oranını aşmaması teknik icaptır. Dolayısıyla bir vergi mükellefinin üretim kaydında göstermiş olduğu üretilmiş olan miktarla teknik icaplar da temel alınarak yetkili kılınan resmi makamlar veya mesleki kuruluşlar tarafınca hesaplanmış olan hususla standart üretim adedi aşağı yukarı aynı olmalıdır. Uygun olmaması durumunda da vergi mükellefi tarafından bu durumun ispatlanması gerekmektedir. Bu halde yukarıda açıklamış olduğumuz belirlenmiş fire oranından fazla bir oranda çalışılmasını mecburi bırakan sebepler vergi mükellefince ispat edilmelidir²³¹.

²²⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.283.

²³⁰ Candan, Turgut, “Vergi Yargısında İspat-VIII”, s.70.

²³¹ Candan, Vergi Yargısında İspat-VII, s.42.

Vergi dairesi bakımından da teknik bir gereklilik konumunda olan firenin, standart orandan daha az olduğunu ileri sürüyorsa bunu ispat etmelidir²³².

3.2.5.İlk Görünüş Karinesi

İlgili kanun olan VUK ve bu kanunun 3.madesinin b bendinin ikinci fıkrasında delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Ancak bu hüküm kapsamında önemli nitelikte olan bir karine de bulunmaktadır. Söz konusu karineye göre eğer vergi mükellefi defter tutma, vesikalar ve yasanın bildirimle ilgili kurallarına uymuş ise ilk görünüşün vermiş olduğu izlenim ile uygunluğu temel alan doğruluk karinesinden yararlanılması söz konusu olacaktır. Bahse konu olan karinenin aksinin ispatlanması hali de vergi dairesine ait bir husustur²³³. Bu bahisle belge düzenine uygun konumda olan işlemin tersi bir durum ispatlanmadıkça gerçek hali gösterdiği kabul edilir. Bu karinenin doğru olmadığının ispatlanması ve dolayısıyla bu yük de vergi idaresindedir²³⁴.

İlk görünüş ispatı için doktrinde nedensellik, ihmal, sorumluluk ilk görünüş ispatı şeklinde farklı biçimlerde açıklanmıştır²³⁵.Söz konusu bu ayırım durumu usul hukuku açısından farklı şekillerde ispat aracı olarak kullanımı olurken, vergi hukuku bakımından uygulama alanı olarak geniş bir alana sahiptir.İlk görünüş karinesi; doğruluk karinesi ve adi karenin özel bir türüdür. Bu karinede mükellefin hukuksal manada bir ön kabulden faydalanması söz konusudur²³⁶. Zira vergi mükellefi defter tutarken düzene uyma ve belgelendirme edimlerini yapmazsa veyahut da yasaya uygun olmadan yerine getirmez ise bu karineden faydalanamaz. Dolayısıyla bu saydığımız hususlar vergi mükellefi bakımından delil olma özelliğine sahip olamaz. Bu noktada da vergi idaresi tarafından re'sen vergi tarh ve takdir edilebilecektir²³⁷.

3.3.İspat Yükünün Paylaşımı

Vergi hukukumuzda vergiyi doğuran olayın asıl amacı, mahiyeti vergilendirmede temel alınmaktadır.

²³² Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.132.

²³³ Saban, Vergi Hukuku, s.491.

²³⁴ Candan, Vergi Yargısında İspat-VII, s.44.

²³⁵ Yıldırım, s.124-138.

²³⁶ Uluatam/ Methibay, s.84-85.

²³⁷ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.133.

Kural olarak, vergiyi doğuran olay ya da olaylar var ise bunların öncelikle belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu hususların ispatının da belge ile yapılması gerekir.

İlgili kanun olan VUK madde 227'ye göre bahse konu olan yasa hükümleri çerçevesince tutulan ve de üçüncü kişilerle yapılan işlem ve ilişkilere ilişkin kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutma mecburiyeti olmayan yükümlülerin de vergi matrahının tespitiyle ilgili giderlerini ispatlaması gerekir²³⁸. Böylelikle mükellef VUK madde 3'te bulunan ilk görünüş karinesinden faydalanarak ispat yükünden kurtulmuş olacaktır. Bu hususa ilişkin Danıştay'ın bir madeni yağ şirketinde şirketin defter ve fatura gibi hususları yerine getirmesinden kaynaklı olarak ilk görünüş karinesinden faydalandığı ifade edilmiş olup akabinde de sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlendiği ifade edilmiştir²³⁹. Ancak bu karardan çıkarmamız gereken sonuç şudur ki fatura, belge ya da sair tutulması mükellefin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirdiğini göstermektedir. Olası veya şüpheli bir durumda da her ne kadar her husus usulüne uygun dursa incelemeye tabi olmaktadır.

Bir diğer noktada şudur ki kanun yoluyla idareye tanınmış olan olağanüstü yetkiler dahilinde sorumluların ya da mükelleflerin vergi ödevlerini usulüne uygun yapıp yapmadığını denetler. İdarenin kanun yoluyla sahip olduğu olağanüstü yetkileri örneklememiz gerekirse arama, inceleme ve yoklama yapma gibi. İdare denetimi gerçekleştirirken mükellefin beyanlarının aksi yönünde tarhiyat gerçekleştirirse, idarenin bu tarhiyat sebebini açıklaması gerekmektedir. Bu açıdan da vergilendirme işleminde ilk ispatlama vazifesinin de idare olduğunu ifade etmeliyiz²⁴⁰. Kimi görüşe göre vergi hukuku bakımından herkesin ileri sürmüş olduğu iddiasını ispat edebileceği savunulmaktadır. Fakat bu kural pratik bir içeriğe haiz değildir. Bir başka ifadeyle vergi yönetiminin ispat yükünü yükümlüye vermek karşılaştırmalı hukuka ters düşmektedir. Bu bahisle olumsuz bir durumun ispatının yükümlüden talep edilmesi yerinde bulunmamaktadır. İdarenin yükümlüye para kaçırıldığını bildirmesi akabinde de bu para kaçırma eylemini ispatlamasını talep etmesi doğru bulunmamaktadır. Vergi konulması veya verginin arttırılması olayında ispat yükü idareye ait olacaktır. Bunun yanı sıra vergi dışı bırakılan olaylarda da ispat yükü yükümlüye ait olacaktır²⁴¹.

²³⁸ Seviğ, Veysi, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, Vergi Dünyası, S.277, (Eylül 2004), s.11.

²³⁹ Danıştay 7. H.D., E. 2018/3379, K. 2021/4806, T.15.11.2021, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=734854200&arananKelime=7.%20Daire,2018/3379,2021/4806,\(ErişimTarihi:24.10.2024\)](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=734854200&arananKelime=7.%20Daire,2018/3379,2021/4806,(ErişimTarihi:24.10.2024)).

²⁴⁰ Candan, Vergi Yargısında İspat-VII, s.43.

²⁴¹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.133-134.

3.3.1.İspat Yükünün Mükellefe Ait Olduğu Durumlar

Vergi hukukumuz bakımından bir vergi mükellefinin düzenlemiş olduğu belgeler ve kayıtları teknik, iktisadi ve ticari icaplara ya da olayın niteliğine göre mutad veyahut da normal kabul edilen duruma uygun olmadığı zaman ispat yükü mükellefe aittir. Böylesi bir halin müeyyidesi muhtemel bir inceleme durumunda re'sen ya da ikmalen tarhiyat olacaktır. Mükellefin söz konusu icaplara ve mutad ya da normal olmayan duruma rağmen düzenlediği kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu ileri sürüyorsa; mükellef ileri sürmüş olduğu durumu ispatlamak mecburiyetindedir. Zira mükellef bu ispatlama faaliyeti esnasında vergi idaresinin ortaya koyduğu durum ve icapların gerçeği yansıtmadığının iddiasında da bulunabilecektir²⁴².

İspat yükünün mükellefte olduğu bazı hallerden madde madde bahsedeceğiz. Şöyle ki: Şahsa has tesire sahip olan mücbir bir sebebin olduğunun ispat yükü ; bir vergi beyannamesinde yer alan yazılı hususların doğru olduğu hususunun ispatı beyanda bulunmuş olan mükellefe ait olduğu ve bu noktada da belge ya da defterin yanmış olması durumu ispat yükünü ortadan kaldıran bir sebep olmadığı; vergi istisnası ya da vergi muafiyeti halinden bu halden faydalanan mükellefin faydalanmasını gerektirdiğini ileri sürmesi halinde söz konusu halini ispat etmesi ;kanuni karinede ispat yükünün mükellefte olması ancak burada şunu önemle belirtmemiz gerekir ki peçeleme işleminde o olayın gerçek özelliği bakımından ispat yükü vergi dairesindedir fakat peçeleme işlemi kanunda özel bir şekilde düzendiye aksinin ispatı söz konusu olup bir başka deyişle adi kanuni karine niteliğinde olacağı için ispat yükü yer değiştirerek mükellefe ait olmaktadır²⁴³.

Bir diğer mükellefe ait olan durum da vergi mevzuatı bakımından adi karine özelliğinde olan örneklerden kanuni ölçü gösterilebilmektedir. Kanuni ölçü hali söz konusu olduğunda niçin söz konusu ölçünün dahilinde olduğunu mükellefin ispatlaması gerekmektedir. Örneklememiz gerekirse bir işte çalışmaya başlanıldığını ilişkin kanuni belirtilerin mevcudiyetinden ötürü hakkında adi karine olan mükellef o kanuni belirtilere rağmen söz konusu işte çalışmaya başlamadığını ispatlayabilecektir²⁴⁴.

Takdir komisyonlarının yapmış olduğu incelemeler kendi başına yürütülmesi mecburi idari işlem özelliği ve kesinlik vasfına sahiptir.

²⁴² Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.134-135.

²⁴³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.706-707.

²⁴⁴ Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi Cilt-2, 6.basıllı, Ankara, Fakülteler Matbaası, 1979, s.333.

Söz konusu bu tespitler adi karinedir ve bu nedenle de aksi bir durumun mükellef tarafından ispatı mümkündür. Bilhassa bu aksini ispat halinde keşif ve bilirkişi incelemesinden yararlanılması söz konusudur²⁴⁵. Emlak vergisi açısından beyan ya da bildirim harici arsa, arazi ve binanın idare tarafınca bilindiğine ilişkin ispat yükü mükelleftedir. Bu duruma benzer bir hal veraset ve intikal vergisinin uygulanması durumunda da geçerlidir²⁴⁶.

Mükellef tarafından borç verilen bir paranın faizsiz verildiği ileri sürülüyorsa ya da bir avukat vekalet hizmetini herhangi bir bedel almadan yaptığını ileri sürüyorsa ileri sürdüğü hususları ispat etmekle yükümlüdür²⁴⁷. Toparlamamız gerekirse yukarıda tek tek saymış olduğumuz tüm durumlarda vergi mükellefi ispat yükü altındadır. Bu hallerin içinde istisnası ya da bazı durumlarda vergi idaresinde olduğu hallerden de bahsedilmiş olup öylesi durumlarda somut olayın niteliğine göre ispat yükünün vergi idaresinde veyahut da vergi mükellefinde olduğuna karar verilecektir.

3.3.2.İspat Yükünün Vergi İdaresine Ait Olduğu Durumlar

Vergi hukuku çerçevesinde vergi idaresi tarafından somut olayın değerlendirilmesi sürecinde de ispat kurallarına bağlı kalmak zorundadır²⁴⁸. Bu bahisle idare sıfatıyla faaliyete geçen inceleme görevlisi maddi delil ile hukuken dayanmış olduğu dayanakları ortaya koymalıdır. İspat yükünün idarede olduğu durumlardan madde madde bahsedeceğiz. Şöyle ki: Faturalı bir satış söz konusu olduğunda satılan malın fiyatının piyasadaki fiyatın altında olduğuna ilişkin bir iddiası olan vergi idaresinin bu iddiasını kendisinin ispatlaması gerekmektedir²⁴⁹. Tapu kayıtlarında bulunan satış işlemindeki bedelin gerçek durumu göstermediğine ilişkin hususta ispat yükü vergi idaresindedir²⁵⁰. Tarh işlemi yapılırken, vergi dairesi dayanmış olduğu neden ya da nedenleri göstermesi ve bu gösterdiği neden ya da nedenlerin gerçeği yansıttığını ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır. Bir mükellefin işini terk etmesi durumunda işini terk ettiği işlemi süresi içinde bağlı olduğu vergi dairesine bildirdiği halde o işe dair faaliyetine sonlandırdığını ispatlamak zorunda değildir.

²⁴⁵ Bulutoğlu, s.377.

²⁴⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.707 ; Bulutoğlu, s.421.

²⁴⁷ Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, 28.bs, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.130.

²⁴⁸ Bilici, s.130.

²⁴⁹ Bilici, s.131.

²⁵⁰ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.328-330.

Ancak vergi dairesi tarafından faaliyetini sonlandırmadığına dair bir iddia olması durumunda bu iddiayı ileri süren vergi idaresince ileri sürülen durumun ispatı gerekmektedir²⁵¹. Peçeleme işleminde söz konusu olayın gerçek özelliğinin ispatına dair ispat yükü vergi dairesindedir²⁵². Tahakkuk fişinin tebliğ edilmesinin gerektiği hallerde, bahse konu olan bu tebliğin posta yoluyla yapılması gerekmektedir. Tahakkuk fişinin tebliğ edildiğine dair hususun ispat yükü vergi dairesindedir²⁵³.

Mükellefin aleyhine olmayan karinelerin kabulü halinde bu mükellefin lehine olan karinenin aksi vergi dairesince iddia edilirse vergi idaresi aksini iddia ettiği hususu ispatlamak durumundadır. Mükellefin; defter, beyanname ve belge düzenin uygun düzenlemiş olduğu bu evrakların yaratmış olduğu ilk görünüş karinesi söz konusudur. Vergi idaresi de bu ilk görünüş karinesinin aksini iddia edebilir²⁵⁴. Bu nedenle de düzenli bir şekilde tutulmuş olan defter baz alınarak vergi borcu hesaplanan mükellefin sunmuş olduğu matrahın gerçeği yansıtmadığını ispatlamak idarenin sorumluluğundadır. Bu husus mükellefin ilk görünüş karinesine uygun tuttuğu hususlarda aksinin ispatının vergi dairesinde olması mükellef bakımından güvence niteliğindedir. Buna karşın da maddi delil olmaması sebebiyle re'sen takdir edilen matrahın yanlış olduğuna dair ispat yükü de mükellefe aittir. Bu bahisle ispat yükünün vergi idaresinde mi yoksa vergi mükellefinde mi olduğu hususu mükellefin kanuni defterleri usulüne uygun tutması ve mükellefin beyanda bulunma edimlerini yerine getirmemesinin bir neticesidir. Zamanaşımın kesildiği veyahut da durduğu durumlarda bu durumun olduğuna ilişkin ispat yükü, zamanaşımın kesilmesi ya da durmasının lehine olan taraf olan vergi dairesindedir. Uyuşmazlık durumunda da incelemenin dairede yapılmasını gerektiren hallerin ispat yükü vergi idaresindedir. Vergi hukukumuz bakımından sadece varsayımlar üzerinden vergilendirme yapılması söz konusu olamaz. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiğine dair somut delillerin açıkça gösterilmesi ve ortaya çıkarılması gerekir²⁵⁵.

²⁵¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.707.

²⁵² Öncel/Kumrulu/ Çağan, s. 206.

²⁵³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.708.

²⁵⁴ Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezeler) Cilt:3, s.557.

²⁵⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.708.

3.4.Re'sen Araştırma İlkesinin İspat Yüğü Bakımından Değerlendirilmesi ve Etkisi

Yargılama hukuku bakımından re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu bir sistemde ispat yükünden hususunun söz konusu olup olmadığı bakımından değerlendirmemiz gerekmektedir. İspat yüğü noktasında mahkemenin pasif konumda olduğu düşünölse de söz konusu re'sen araştırma ilkesinin de geçerliliğini koruduğu ve bir davada mahkemenin de etkin konumda olduğu yargılamada bahse konu olan olayın meydana gelip gelmediği noktasında şüphede kalınabilir. Böyle bir durumda hâkimin hangi tarafın aleyhine karara hükmedeceği ispat yüğü kuralı çerçevesinde belirlenecektir²⁵⁶.

İdari rejim gereğince ve İYUK madde 20/1 kapsamında VUK madde 3/B hükmü vergilendirme işlemi hakkında gibi algılanıyor olsa da davaya konu olan bir vergileme işlemde bu işlemin hukuka uygun olup olmadığını re'sen mahkeme tarafından denetlenmektedir ve bu mahkemenin de maddi olayı ve bu olayın yanında bu olayın asıl mahiyetini belirlemesi gerekmektedir. Yargılama usulleri bakımından da olayı değerlendirdiğimizde yargılama usullerini birbirinden farklı kılan önemli hususlardan biri de hâkimin davanın yürütüm sürecinde üstlendiği rol ile sahip olduğu yetki olacaktır. Ceza yargılaması hukuku bakımından kamusal fayda baskındır. İdari yargılama hukukunda da hâkimin haiz olduğu yetkiler oldukça geniştir.

Vergi yargılaması hukuku bakımından da vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olduğundan bahisle re'sen araştırma ilkesi prensip edilerek kamunun düzeninin sağlanması ve kamunun yaranın gözetilmesi söz konusudur²⁵⁷. Vergi yargılaması sürecinde mahkeme, davaya konu olan uyuşmazlığı usul bakımından herhangi bir engel olmadan karar verecek seviyeye getirmek mecburiyetindedir. Mahkemenin bu görevi, davanın açılması aşamasından dosyanın tekemmülüne kadar geçerli olup dilekçeler ve dosyada re'sen inceleme yaparak bu görevi yerine getirir²⁵⁸.

²⁵⁶ Umar /Yılmaz, s.8-9.

²⁵⁷ İbiş, Recep, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.54.

²⁵⁸ İbiş, s.63.

Tarafların, İYUK madde 3/3 gereğince bazı yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülükler davanın açılması, süresi dahilinde savunmanın yapılması, iddianamenin düzenlenmesi ve delillerin mahkemeye sunulmasıyla uyuşmazlığın çözüm sürecinin hızlanması ve kolaylıkla mahkemenin bir sonuca ulaşması için bunları yerine getirmeleri gerekmektedir. Bunu yanı sıra delillerin hâkim tarafından araştırılması veya toplanması ispat yüküne olumlu ya da olumsuz bir etkisi olmayacaktır. Yine taraflar üzerine düşen yük ve sorumluluklarını yerine getireceklerdir²⁵⁹.Yargılama safhasında idarenin yapmış olduğu işlemlerin hukukiliği ve yerindeliliğinin denetimi yapılacaktır. Zira mükellefin işlemlerinin denetimi söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla da re'sen araştırma ilkesinin ispat yükü noktasında herhangi bir etkisi bulunmamaktadır²⁶⁰.

3.5.Türk Vergi Hukuku Bakımından Geçerli Nitelikte Olan Delil Türleri

Vergi yargılaması hukuku bakımından delilleri İYUK, HMK, VUK kanunları içinde yer alan düzenlemelere göre değerlendirmek gerekmektedir. Bir vergi uyuşmazlığı halinde bu uyuşmazlık İYUK'ta yer alan hükümler çerçevesinde çözümlendirilir. İlgili kanun İYUK madde 31 ile bazı hususlarda HMK'ye atıflarda bulunulması söz konusu olmuştur. Söz konusu bu atıflarda deliller hakkında da hükümler vardır. Bu sebeple de delil ile ilgili hususlarda HMK'yi göz arda etmemek gerekmektedir²⁶¹.

Vergi yargılaması hukuku bakımından delil serbestisi ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilke kabul edilip uygulanmasına rağmen doktrin açısından delillerin daha net bir şekilde belirlemek ve inceleyebilmek amacıyla deliller üç grupta incelenmektedir. Üç grup olarak oluşan delillerin başlıklarına bakmamız gerekirse vergi yargısıyla vergi idaresi bakımından oluşan deliller ve mükellef tarafınca oluşturulan deliller olarak başlıklandırılmaktadır²⁶².Tezimiz bakımından vergi hukuku kapsamında delil türleri mevzusu VUK madde 3 hükmünün lafzi yorumlanması ile ve bu yorum temel alınarak vergi hukuku bakımından geçerli ve geçerli olmayan delil şeklinde ayırım yapılarak incelenmesi söz konusu olacaktır. Vergi hukuku bakımından geçerli olan deliller temel başlık alınarak bu başlığın altında idare, yargı ve yükümlü bakımından delillere yer verilecektir.

²⁵⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.139.

²⁶⁰ Aslan, Memduh/Şentürk, Gencer, Akın, "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", Mali Pusula Dergisi, S.43, (Temmuz 2008), s.23.

²⁶¹ Mutluer, Kâmil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.425-426.

²⁶² Mutluer, s.426-427.

3.5.1.Yargı Bakımından Oluşan Deliller

3.5.1.1.Keşif

Davaya konu olan olayın, olay yerinde yapılan incelemesine keşif denir. İYUK madde 31'in yaptığı atfı dikkate aldığımızda vergi hukuku bakımından HMK hükümlerinin uygulanması söz konusudur. HMK'nin ilgili hükmü olan 288.maddesi ve devamıdır. Bu bahisle uyuşmazlığa konu olan olayla ilgili olarak mahkeme tarafından olayın olduğu yerde ya da mahkemede incelemede bulunarak mahkemenin kendi talebi veyahut da taraflardan birinin talebiyle keşif kararı verebilmektedir²⁶³. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay'ın ilgili kararında haklılık durumu olarak tabir edilen dava açıldığındaki hal ile dava sonundaki halin tam manasıyla irdelenip aydınlanabilmesi için gerekli görülen hallerde bilirkişi ya da keşif gibi kararlar ara karar biçiminde verilebilmektedir²⁶⁴. Vergi hukuku bakımından keşif sıklıkla başvurulmuş bir husus değildir. Genellikle yangın, kaza, doğal afetler ve değeri değişime uğrayan menkul mallar bakımından keşfe başvurulması söz konusu olmaktadır²⁶⁵.Hâkim keşfin sonucunda uyuşmazlığa konu olan olayı iyice tartışarak bilgi sahibi olacaktır. Bu bilgi sahipliğinin neticesinde de o bilgiler ışığında bir kanaate erişerek yerinde karar verebilecektir. Ayrıca da belirtmek isteriz ki keşif takdiri delildir. Dolayısıyla açıklamalarımız çerçevesinde diğer takdiri delillere nazaran keşfin daha güvenilir nitelikte bir delil olduğunun ifadesi mümkündür²⁶⁶.Keşfin takdiri delil olmasının bir diğer sonucu da keşif sonucunda hâkim sahip olduğu bilgileri serbestçe takdir edebilecektir. Davada yer alan tarafların keşif talebinde bulunması halinde söz konusu bu talep mahkeme tarafından yerine getirilecektir²⁶⁷.

3.5.1.2.İkrar

İkrar, taraflardan herhangi birinin aleyhine olacak şekilde iddia edilen hususun doğru olduğunu kabul ederek mahkemeye beyan etmesidir. Söz konusu bu beyan ile karşı tarafın ispat yükünü yerine getirmesine gerek kalmayacaktır.

²⁶³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.717-718.

²⁶⁴ Danıştay 13. H.D., E. 2022/2972, K. 2022/3482, T.05.10.2022, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=831047800&arananKelime=13.%20Daire,2022/2972,2022/3482,\(Erişim Tarihi:24.10.2024\)](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=831047800&arananKelime=13.%20Daire,2022/2972,2022/3482,(Erişim Tarihi:24.10.2024)).

²⁶⁵ Yüce, s.329.

²⁶⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.718.

²⁶⁷ Kızılot /Kızılot, s.707.

Zira karşı tarafın lehine olmayan bu iddiayı kabul etmesi manasına gelen ikrar ile iddia edilen husus çekişmeli olmaktan çıkmaktadır. Dolayısıyla da ispatına gerek kalmamaktadır²⁶⁸. Aynı zamanda ikrar halinde söz konusu iddianın doğruluğunun beyan edilmesinin yanı sıra karşı tarafın da bu beyanı onaylaması gerekmektedir. Örnekleme gerekirse vergi idaresince sahte fatura iddiası olması halinde mükellefin de bu faturanın sahte olduğunu kabulü halinde bu durum ikrar teşkil etmektedir.

İspat kuvveti bakımından ikrarın yapıldığı yer önem taşımaktadır. İkrarın yapıldığı yerin önem taşıması kanundan gelen bir zorunluluktur. Dolayısıyla ikrarın mahkeme içinde ya da dışında yapılması arasında birbirinden farklı hükmü ve neticeleri vardır²⁶⁹. İkrar, HMK bakımından kesin delil niteliğindedir. İkrar vergi hukuku bakımından ise takdiri delil niteliğindedir²⁷⁰. Vergi hukuku bakımından her ne kadar takdiri delil niteliğinde kabul edilse de ikrarın kesin delil niteliğine yaklaştığı görülmektedir²⁷¹. Zira vergiyi doğuran olay ve söz konusu olaya dair işlemlerin asıl amacının meydana çıkarılmasındaki en güçlü delil vergi sorumlusunun ya da mükellefin ikrarı olacaktır²⁷². Vergi mükellefi bilgi toplanması esnasında vergi idaresi tarafınca ileri sürülen hususları kabul ederse ikrar gerçekleşecektir²⁷³.

3.5.1.3. Tanık

Hukuki ilişkinin tarafı olmayan bir üçüncü kişinin uyuşmazlığa konu olan olayla ilgili doğrudan bilgisi olan kişi ya da kişilerin deneyimlerinden yararlanmak üzere uyuşmazlığa konu olan olay aydınlatılarak bir karara ulaşılmamasını kolaylaştırılmasına tanık beyanı denmektedir²⁷⁴. Kısa bir ifade ile taraflar arasında çekişmeli bulunan olay ve öncesinde olan olaylara dair bilgi sahibi olup bunu aktarımını yapan kişidir. Bu delil türü HMK’de 240 ile 265 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca bu delil türü takdiri delildir.

²⁶⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.709.

²⁶⁹ Yüce, s.318.

²⁷⁰ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.141.

²⁷¹ Kızılot /Kızılot, s.707.

²⁷² Candan, Turgut, “Vergi Yargısında İspat-III”, Maliye Postası, S.233, (Mayıs 1990), s.52.

²⁷³ Öncel/ Kumrulu/Çağan, s.209.

²⁷⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.713.

Tanık hususunda İYUK ile VUK arasında bazı farklılıklar vardır ²⁷⁵. Tanık deliline ilişkin İYUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İYUK'ta tanık deliline ilişkin hüküm bulunmaması duruşma sırasında tanık dinlemesinin yasak olduğu anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla düzenleme olmaması tanık delili konusunun açıkça düzenlenmediği anlamına gelmektedir²⁷⁶. Ayrıca İYUK madde 31'de HMK'ye atıf yapılmış olup bu atıf kapsamında da tanık delili sayılmamıştır. Bu husus idari yargılama hukukunca yazılılık prensibinin söz konusu olmasından ve kural olarak da duruşma yapılmamasından ötürüdür. Bir diğer husus da şudur ki İYUK'un 21.maddesinin birinci fıkrasında re'sen araştırma ilkesi düzenlenmiştir. Bu ilke tanığın dinlenmesine engel olmaktadır. Bu sebeplerle idari yargılamada tanık dinlenmemektedir. Fakat VUK'un 3.maddesinden yaptığımız çıkarım ve hükmün doğrudan ifadesi gereğince de vergiyi doğuran olaya ilişkin doğal ve açık ifadesi olması halinde vergi yargılamasında kullanılması mümkün olacaktır²⁷⁷. Bu hususa ilişkin kararlar da bulunmaktadır. İlgili karar kapsamında vergilendirme işleminde serbest delil düzeninin kabul edildiği, yemin ve tanık delili için tabi ve açık olması halinde delil olarak kabul edileceği ve olay dahilinde şirketin sahip olduğu arsa bedellerinin düşük gösterilerek, dava kapsamında dinlenen tanığın doğal ve açık bir ilişkisinin olmadığından bahisle temyiz talebiyle vergi mahkemesi tarafından hükmedilen kararın bozulması söz konusu olmuştur.²⁷⁸. Örneklememiz gerekirse arsa alan bir şahsın bahse konu olan arsanın fiyatı noktasında beyanına başvurabilir. Fakat olayla sadece rastlantı yoluyla ilişki olan tanığın beyanı delil niteliği taşımayacaktır.

Verdiğimiz örnek üzerinden devam ettirirsek arsanın alım satım işine kulak misafiri olduysa ya da bu alışverişe tesadüfen rastladıysa o şahsın beyanları delil niteliğinde olmayacaktır²⁷⁹. Gerek açıklamalarda gerekse de vermiş olduğumuz örnekten görüleceği üzere vergi hukukunda VUK madde 3/B kapsamınca tanığın delil sayılabilmesi için doğal ve açık bir ilişkinin olması şarttır. Bu hüküm ceza hukukundan farklı olacak şekilde tesadüfi tanık hususunu kabul etmemektedir. Zira vergi hukukuna özgü olarak tanık beyanlarının delil niteliğini sınırlandırılmıştır.

²⁷⁵ Yüce, s.321.

²⁷⁶ Oral, Hasan, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 147, (Nisan 2020), s. 89.

²⁷⁷ Yüce, s.321.

²⁷⁸ Danıştay 3.H. D, E. 2011/3507, K. 2014/1349, T. 27.03.2014, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

²⁷⁹ Yüce, s.322.

HMK perspektifinde tanıkla ispatın yasaklanmadığı ve tanık beyanının delil olarak kabul edildiği durumlarda tanığın olayı tesadüfen biliyor olması onun delil niteliğine olumsuz yönde etki etmemektedir²⁸⁰. Tanık için gerekli şartları taşıyor olsa da tanık beyanı tek başına yeterli olduğu söylenemeyecektir. Zira bir alanda kayıt ve belge düzenin esas alınırken tanık beyanı sadece bu hususlara destekleyici niteliktedir²⁸¹. Bir başka ifadeyle de vergi hukuku bakımından delil niteliğinde olan tanık beyanı salt olarak o uyumsuzluk için yeterli değildir. Dolayısıyla da başkaca maddi delillerle desteklenmesi gerekmektedir²⁸².

Bir vergilendirme işleminde tanık beyanının delil olarak kabulü ve bu kabul için tanığın vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgisinin belirlenmesi hususu somut olayın özelliklerine göre değerlendirilmektedir. Bu hususun da vergi mahkemesince takdiri söz konusudur. Vergi mahkemesi tarafından uyumsuzluğa mevzu olan tarh işleminin hukuka aykırı olup olmadığını ve tanık beyanının delil niteliğinde olup olmadığına göre karara erişecektir. Örneklememiz gerekirse tanıkla mükellef arasında bir husumet olması durumunda tanığın beyanının kasten mükellefi zarara uğratma, gerçeği yansıtmayan beyanlarda bulunması ihtimalinden ötürü geçerli beyanlar olarak kabul edilmemektedir²⁸³.

Tanık delili için her ne kadar doğal ve açık bir ilişki olması gerektiğinden söz edilse de bu ifadelerin tam olarak ne anlama geldiği anlaşılamamaktadır. Bir başka deyişle hangi şahısların ya da kimlerin vergiyi doğuran olayla ilgili doğal ve açık bir ilişkiye sahip olduğu konusunda bir netlik yoktur ve bir düzenleme de yoktur. Bunlara ek olarak tanığın bu bilgilere haiz olabilecek konumda olması gerekmektedir. Bu konumda olanların ilgisinin doğal ve açık olduğuna dair bir şüphe yoktur²⁸⁴. Bu şüphe olmamasına ilişkin husus ilgili kararda da belirtilmiştir.

²⁸⁰ Güneş, Gülsen, “Vergi Hukukunda Deliller”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.51, S.1-4, 1987, s.491.

²⁸¹ Saban, Vergi Hukuku, s.497-498.

²⁸² Yüce, s.322.

²⁸³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.144-145.

²⁸⁴ Kapucu, Gizem/Kocatepe, Metin, “Vergi Yargılamasında Tanık”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.1, (Ocak 2021), s.144.

Söz konusu kararda ikrazatçılık işlemi esnasında tanık konumundaki şahısların olay ile ilgisinin doğal ve açık olduğundan bahisle bu beyanlar maddi delil niteliğinde olduğu ve davadaki taraflarla husumeti olan bir tanığın beyanlarına itibar edilmeyeceği ifade edilmiştir.²⁸⁵ Örneğin vergiyi doğuran olayla direkt olarak ilişkisi bulunmayan ve rastlantı biçiminde bir başka deyişle satın alma işleminde ya da temizlik görevlisinin konuşmalarından duyulan bilgiler ile tanık olan şahsın beyanına itibar edilmesi ya da bu beyanların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Danıştay'ın ilgili kararında şahıslar arasındaki borç para alma hususuna yönelik olayda itibar edilen tanık deliline dair karşı oy yazısında tanığın doğal ve açık bir ilişkisi olmadığı ifade edilmiştir ²⁸⁶. Bir başka örnek ise vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde taraf konumundaki kişinin vekili ya da temsilcisi olarak işlem yapan şahsın ya da mükellef ile bir ilişki içerisinde olanların VUK madde 148 gereğince bilgi verme mecburiyeti altındadır. Dolayısıyla da vergiyi doğuran olayla ilişkisinin doğal ve açık olduğu ortadadır²⁸⁷.

Bir diğer husus da vergi yargılaması bakımından tanık beyanın belli koşulları taşıması halinde delil olarak kullanılabileceğini ve takdiri delil niteliğinde olduğunu açıkladık. Aynı zamanda tek başına yeterli olmadığını yan maddi delillerle birlikte olması gerektiğini de ifade ettik. Ayrıca idari yargılama hukuku bakımından re'sen araştırma ilkesi ve yazılılık ilkesi gereğince ve de İYUK madde 17 gereğince duruşmalarda tanık dinlenilmediğini de bildirdik. Bunlardan bahisle bu hususun bir istisnası bulunmaktadır. Bu istisna VUK mükerrer madde 378'teki düzenlemedir. Bu hükme göre vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da görülecek duruşmada iddia ve savunmasının lüzumlu olduğu durumlarda, mahkemede vergi davasının mevzusu niteliğinde olan tarhiyatın dayanağı konumunda olan inceleme yapmış olan inceleme görevlisiyle mükellefin duruşma esnasında hazır bulunan muhasebeci ve mali müşavirin dinlenmesi mümkündür.

Bir diğer husus da şudur ki yazılılık ilkesince çoğunlukla vergi yargılaması dosyadan yürütüldüğü için pratikte mahkeme esnasında taraf hâkimin huzuruna tanığı çıkaramayıp beyanını dinletememişse söz konusu hususu noter vasıtasıyla yapmaktadır²⁸⁸.

²⁸⁵ Danıştay 7.H.D, E. 1995/4460, K. 1996/1082, T. 20.03.1996, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17588300&arananKelime=7.%20Daire,1995/4460,1996/1082,\(Erişim Tarihi:24.10.2024\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17588300&arananKelime=7.%20Daire,1995/4460,1996/1082,(Erişim Tarihi:24.10.2024).)

²⁸⁶ Danıştay VDDK, E. 2013/876, K. 2014/234, T. 09.04.2014, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

²⁸⁷ Kapucu/ Kocatepe, s.145.

²⁸⁸ Yüce, s.322.

3.5.1.4. Bilirkişi

Bilirkişilik için genel bir tanımlama yapmamız gerekirse HMK madde 573 gereğince de hâkim kendi uzmanlık alanı olmasa da yargı nezdinde çözüme kavuşturulması beklenen hususu özel uzmanlık alanı ve o konu hakkında yeterli donanıma sahip kişilerden rapor alınarak çözüm sürecinin aydınlatılması noktasında bilirkişilik kurumundan yararlanabilir.⁶⁷⁵³ sayılı Bilirkişilik Kanunda bilirkişi hakkında tanımlama yapılmış ve bu tanımlamada kesin özellikte olmadan mahkemeye yardımcı kurum niteliğindedir. HMK madde 275'te de hâkimin genel bilgi ve deneyimi ile çözüme ulaştırabileceğ i nitelikteki hususlarda bilirkişiye başvurulmayacağı da belirtilmiřtir²⁸⁹. Bilirkişiye başvurulması durumunda hâkimin kararda neyin bilirkişi tarafından incelenmesi gerektiğ ini açık ve net şekilde belirtmesi gerekmektedir. Pratik hayatta genellikle karşılan durumlarda hâkimin söz konusu bilirkişi kurumuna ne hakkında inceleme yapacağı ve niçin başvurduğ unu açıkça ara kararda belirtmemesidir. Bu durumun açık ve net şekilde belirtilmemesi hali adaletin vaktinde yerini bulmaması, kanuna aykırılık ve davanın uzamasına sebebiyet vermektedir²⁹⁰.

İdari yargı bakımından bilirkişiliğ i açıklamamız gerekirse İYUK madde 31'de HMK'ye atıfta bulunmuş olup HMK'de geçerli olan bilirkişiliğ e ilişkin hükümlerin İYUK kapsamında da geçerli olduğ u kabul edilmiştir. Fakat vergi yargılama hukuku bakımından bilirkişinin seçiminin re'sen yapılması söz konusudur. Bu durumda İYUK madde 31/1'de belirtilmiştir. Bu bahisle taraflardan birinin özel olacak nitelikte bir bilirkişiden rapor alması ve bu rapor mahkeme nezdinde kararın dayanağ ı olamaz ²⁹¹.

Vergi yargısı bakımından bilirkişiye başvuruyu gerektiren hallerden bahsetmemiz gerekirse iktisadi bir kıymetin değ erinin belirlenmesi durumu, satış ve maliyet bedelinin belirlenmesi hali, üretim metodunun belirlenmesi hali, fire ve randıman oranının belirlenmesi hali, bir belgede bulunan imzanın ve yazının kimin olduğ u belirlenmesi hali olarak bahsedebiliriz²⁹².

²⁸⁹ Yüce, s.323.

²⁹⁰ Karakoç, Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", Vergi Dünyası, S.193, (Eylül 1997), s.106.

²⁹¹ Karabıyık, Vehbi, "Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz", Yaklaşım, S.126, (Haziran 2003), s.223.

²⁹² Uyanık, Namık, Kemal, "Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemeleri" Vergi Dünyası, S.240, (Ağustos 2001), s.43.

Hâkimin belirleyeceği bilirkişinin alanında uzman ve işinin ehli nitelikte olması gerekir. Aksi halde yargılama süreci uzayacaktır. Bu hususta üniversiteler ve mesleki odaların bilirkişiler için bir liste düzenlemesi yerinde bir davranış olacaktır²⁹³. Medeni yargılama hukuku bakımından “tanık-bilirkişi” ya da “bilirkişi-tanık” uygulaması geçerliyken vergi yargılaması hukuku bakımından bu uygulama geçerli değildir. Bunun sebebi de tanık olunabilmesi için sahip olması gereken koşullar ile bilirkişinin tarafsız olmasına ilişkin prensiple çelişmektedir²⁹⁴. Vergi yargılaması bakımından bilirkişi olarak belirlenen bilirkişi, incelemeyi başından sonuna kadar inceler. Bilirkişi tarafınca sunulmuş olan rapor veri niteliğine sahiptir. Dolayısıyla nihai karar özelliğine sahip değildir²⁹⁵. Kararın verilmesi safhasında raporun gerekçesi önem taşımaktadır ve bu önemi itibarıyla de karara etki etmektedir. Raporun düzenlenmesinin ardından rapor taraflara tebliğ edilir²⁹⁶.

Bilirkişi raporunun hâkimi bağlayıcı bir özelliği yoktur. Uyuşmazlık hakkında karar verme yetkisi sadece hâkimin sorumluluğundadır²⁹⁷. Vergi hukuku bakımından da bilirkişi raporunun maddi delil şeklinde kabul edilmesi hâkimin takdirindedir. Hâkimin halihazırda aldırması olduğu rapordan yeteri kadar ikna olamaması ya da tatmin olamaması halinde yeniden rapor aldırması mümkündür²⁹⁸. Böyle bir durumda hâkimin niçin birden fazla rapor talebinde bulunduğunu açıklaması gerekir. Hâkim yine gerekçe göstermek şartıyla raporda belirtilenin aksi bir duruma hükmedebilir²⁹⁹.

Gerçeğe uygun olmayan rapor düzenlenmesinin ceza mahkemesi tarafından tespiti durumu yargılamada iade sebebi olmaktadır. Bu husus vergi yargılaması hukukunca da geçerlidir. Bu durum İYUK madde 53/1-d hükmü ile sabittir.

Böylesi bir yola gidebilmek için bilirkişinin kasti bir şekilde gerçeğe uygun olmayan rapor vermemesinin mahkeme tarafından karar altına alınması ve bu gerçeği yansıtmayan raporun da hüküm verilirken etkili olması gerekmektedir. Şayet hüküm bahse konu olan rapora göre verilmemişse başkaca delillere göre verilmişse; gerçeği yansıtmayan rapor yönünden yargılamanın yenilenmesine gerek kalmayacaktır³⁰⁰.

²⁹³ Karabıyık, s.223.

²⁹⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu, s.121.

²⁹⁵ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.152.

²⁹⁶ Karabıyık, s.225.

²⁹⁷ Uyanık,İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?, s.96.

²⁹⁸ Tuncer, Mehmet, “Vergi Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, s.29.

²⁹⁹ Karabıyık, s.226.

³⁰⁰ Kızılot/Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s.632.

Rapora itiraz bakımından da taraflara raporun eksik ya da noksan buldukları hususlar için raporun tebliğinden itibaren 2 hafta içerisinde itirazlarını gerekçeli bir halde sunabilirler. Eğer bu süre içerisinde rapora itiraz sunulmaz ise rapor kesinleşecektir, süresi içinde itiraz edilirse de rapor kesinleşmeyecektir. Dolayısıyla da bu özelliği itibariyle hak düşürücüdür³⁰¹.

3.5.1.5. Kesin Hüküm

Vergi yargılaması hukukunda yargı metodu olarak iki dereceli yöntem uygulanmaktadır. İdari yargı bu özelliğiyle medeni yargıdan farklılık göstermektedir. Örnekleme gerekirse belirli bir bedeli aşmayan taşınır mal ve alacak davalarına dair nihai karar kesin niteliktedir. Bunlara karşı da temyize başvurulamaz. Bu husus HMK madde 427/2’de belirtilmiştir. İYUK madde 46/1 gereğince vergi mahkemelerinin ve danıştay dava dairelerinin bütün nihai kararlarına yönelik aksine bir hüküm olsa dahi temyiz yoluna başvurulabilme kuralı getirilmiştir. Bu bahisle vergi mahkemesinin ve hâkimin şekli manada kesinleşmiş olan kararından bahsedilmesi söz konusu değildir. Daha net bir ifadeyle hâkimin veyahut da vergi mahkemesinin tüm kararlarına karşı gerek itiraz söz konusu olabilir gerekse de temyiz yoluna başvuru söz konusu olabilir³⁰².

Vergi yargılamasında vergi mahkemeleri bakımından kararın kesinleşmesi süreci iki şekilde olmaktadır. İlk olarak vergi mahkemelerinin kurul biçiminde verdiği kararlara ve tek hâkim tarafından verilen kararlar karşı temyiz süresi 30 gündür. Bu durum İYUK madde 45/2’de belirtilmiştir³⁰³. Bu bakımdan söz konusu süreler içerisinde itiraz ya da temyiz edilmez ise mahkemenin vermiş olduğu kararın niteliği kesin olacaktır. Bir başka deyişle bu karar kesinleşecektir.

İkincisi bakımından da yasal süresi içinde itiraz ve temyize başvurulması halinde de söz konusu karara dair Bölge İdare Mahkemesinin ve Danıştayın onama kararına karşı olacak şekilde düzeltme talebi yoksa nihai kararın kesinleşmesi söz konusu olacaktır. Temyiz incelemesi esnasında Danıştay’ın bozduğu bir hükmü karar düzeltme istemiyle onanmasıyla da hükmün şekli manada kesinleşmesi söz konusudur³⁰⁴.

³⁰¹ Karabıyık, s.225.

³⁰² Küçük, Metin / Taşkın, Mustafa, “Adli Yargılama ile Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.131, (Ağustos 1999), s.121.

³⁰³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.726.

³⁰⁴ Küçük/ Taşkın ,s.122.

Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi birbirine bağı hareket etmemektedir. Dolayısıyla mahkemeler karar verirken birbirlerini dikkate almamaktadırlar. Bir başka deyişle bir mahkeme tarafından mükellef suçlu bulunurken diğ er mahkeme tarafından suçlu bulunamaması mümkün olabilmektedir. Bu nedenle de böylesi bir durum hukuk bakımından doğru değildir. Hem ceza mahkemesine hem de vergi mahkemesinde bir uyuşmazlık söz konusu ise böyle bir durumda vergi suçu işlenmiş olduğ una dair ileri sürülen hususların olduğ u anlaşılmalıdır. Dolayısıyla da şayet bir suç var ise bunun öncelikle ceza mahkemesi tarafınca tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada da vergi mahkemesi, ceza mahkemesinin kararını beklemeli ve bekletici mesele yapmalıdır. Zira hakkaniyet ve hukuk birliği açısından da bu husus gerekmektedir. Hem anayasanın 36.maddesi hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (İHAS) madde 6 gereğince adil yargılanma hakkı kapsamında bir vergi mükellefine suç isnadına dair karara erişilmesi sürecinde yargılamanın adil yapılmasını talep etme hakkı imkânı sağlamaktadır³⁰⁵.

3.5.2.Vergi İdaresi Bakımından Deliller

Vergi idaresi tarafınca toplanması gereken deliller inceleme, arama sonuçlarını belgeleyen tutanaklar, yoklama ve üçüncü şahısların bilgi verme edimi kapsamında vereceğ i bilgidir. Şayet yükümlü bilgi toplama esnasında idarenin ileri sürdüğ ü hususları kabul etmiş ise ikrar söz konusu olacaktır³⁰⁶.Dolayısıyla vergi idaresi bakımından oluş an deliller için takdir komisyonunun tutanakları, yoklama fiş i, arama ve bilgi toplama tutanakları diyebiliriz.

Delil niteliğindeki farklı türdeki olay ve tutumlar yazılı biçime getirilerek tutanak altına alınır ve söz konusu bu tutanaklar da mükellefçe imzalanır. Zira bu tutanaklar mükellefin kendi ifadesine göre düzenlenip ve herhangi bir baskı olmadan kendisi, serbestçe iradesiyle imzalanmaktadır. Dolayısıyla da bu tutanaklar hukuki manada dikkate alınması gereken maddi delil niteliğ ine haizdir. Delil serbestisi kapsamında mesleki kuruluş ve resmî kurumlarca verilen bilgiler ve belgeler bu kapsamda dikkate alınmaktadır.

³⁰⁵Akkaya, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.49, S.1-4, (Mayıs 2000), s.95.

³⁰⁶ Öncel/ Kumrulu/ Çağ an, s.208-209.

Her daim geçerli olan bir doğruluk karinesinden yararlanan resmi kurum kayıtları ve teknik hususlara ilişkin uzman niteliğinde olan kişilerden oluşan mesleki kuruluşların bahse konu olan bilgilerin ve belgelerin delil kıymetini arttırmaktadır³⁰⁷.

Bir diğer önemli nokta da şudur ki idare bakımından oluşan delillerin bazı doküman ve belgelerin hükme temel alınabilmesi için usulüne uygun biçimde tebliğin yapılması gerekmektedir³⁰⁸. Tebliğinin mecburi olduğu belgelerin tebliği noktasında bu tebliğin usulüne uygun yapılması önem arz etmektedir. Bunun sebebi de sonraki aşamalarda olası bir ispat faaliyetinde ya da başkaca işlemlerin doğru ve düzgün nitelikte olmasını sağlamaktadır³⁰⁹. Toparlamamız gerekirse idare tarafından yapılan tebliğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde olduğunu gösteren evrakları noksansız ve eksiksiz bir biçimde ispat sürecinde ibraz etmesi gerekmektedir. Açıkladığımız durumun aksi bir durum söz konusu olması halinde tebliğ süreci tamamlanmamış olacaktır³¹⁰.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellef bakımından soyut bir vergi borcu ortaya çıkar. Bu soyut vergi borcu miktarı, tarh işlemi ile belirlenir ve somut bir borç niteliğine sahip olur. Bu noktadan sonra da verginin tahsil edilebilir bir hale gelmesi için tahakkuk süreci başlar. Açıklamış olduğumuz süreçleri geçiren bir kamu alacağı tahsil edilebilir nitelikte olur. Dolayısıyla bu borcu mükellefin zamanında eksik bir şekilde ödemesi gerekir. Zamanında ödemeyen ya da hiç ödemede bulunmayan mükellefler için cebren tahsil edilmesi süreci başlayacaktır³¹¹. Daha kısa bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana çıkması ile vergi borcu başlayacak olup birbirini izleyen dört aşamalı bir işlem sürecidir.

Vergi borcunun doğumundan tahsil edilmesine kadar birden fazla tek yanlı işlemler söz konusu olmaktadır. Vergilendirme hususu bir üst işlemdir. Geriye kalan alt düzeydeki her bir işlemle hedeflenen ise ayrı bir hukuki mevcudiyeti olan genel ve üst işlem oluşturulmasıdır.

³⁰⁷ Biyan, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), s.364.

³⁰⁸ Yüce, Mehmet /Çelik, Muhammed, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S.16, (Aralık 2020), s.141.

³⁰⁹ Yüce, Mehmet/ Çelik, Muhammed, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.66.

³¹⁰ Şenyüz, Doğan, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.8.

³¹¹ Özcan, Onur, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.75, S.1, (Haziran 2017), s.160.

Vergi hukukunun idare hukuku ile doğrudan ve yakın bir ilişkisi olması sebebiyle bir vergilendirme işlemi idari işlem niteliğindedir³¹². Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından söz konusu verginin tarh edilebilmesi için birincil olarak matrahın bilinmesi gerekir. Genel itibariyle matrahın tespiti mükellefin beyanı üzerine olmaktadır. Ancak bazı zamanlarda da matrah tespitinin idare tarafından yapılmaktadır. İdare tarafınca matrah tespiti yapılması, asli işlem niteliğinde olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem özelliği taşır. Bu sebeple vergi idaresi tarafından matrah tespiti esnasında vergi tarhına esas olmak üzere hazırlık işlemlerine gereksinim duyulmaktadır. Matrahın idare tarafından belirlendiği hallerde ve tarhiyat işlemi yapılmadan evvel tamamlanması gereken bütün ön işlemleri kapsar. Söz konusu açıklamalar ışığında vergi hukuku kapsamında hazırlık işlemleri ile anlatılmak istenen durum, tarh bir başka ifade ile asıl işlem oluşturulmadan evvel matraha erişebilmek amacıyla yapılan ve idareye bilgi veren ön işlemlerdir. Matrahın tespiti için yapılan yoklama, arama, vergi incelemesi ile elde edilen bilgiler hazırlık işlemleridir. Fakat matrahın tespiti amacıyla yapılan esas olan hazırlık işlemleri vergi incelemesi ve yoklamadır.

VUK madde 20 kapsamında da tarhiyat sürecinin idari bir işlem niteliğinde olduğunun temellendirilmesi de yapılmıştır³¹³. Bu hususlara ek olarak vergi dairesi tarhiyat işlemi yaparken bu işlemi hukuka uygun ve gerekçeli bir biçimde yapması gerekir. Bu nedenlerin gerçek ve de hukuka aykırı olmadığını ispat etmek zorundadır. Bu kapsamda da Danıştay'ın ilgili olan kararında davaya konu olan cezalı tarhiyat işleminin gerekçeyle uyumlu olmadığı ve bu yönüyle de hukuka uygun olmadığı ifade edilmiştir³¹⁴.

3.5.2.1.Yoklama

İlgili kanun olan VUK madde 127 ve 133 arasında düzenlenmiştir. Yoklamada temel gaye öncelikle mükellefleri akabinde de mükelleflerin mükellefiyete ilişkin maddi olaylarını, mevzularını ve kayıtlarını araştırıp bu hususların tespitini sağlamaktır³¹⁵.

³¹² Kızılot, Şükrü/ Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai, Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.131.

³¹³ Özcan, Onur, s.164.

³¹⁴ Danıştay 4. H.D., E. 2018/9059, K. 2021/4969, T.11.01.2021, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=720859400&arananKelime=4.%20Daire,2018/9059,2021/4969,\(Erişim Tarihi:24.10.2024\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=720859400&arananKelime=4.%20Daire,2018/9059,2021/4969,(Erişim Tarihi:24.10.2024).)

³¹⁵ Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Trabzon, Ekin Yayınevi, 2023, s.126-127.

Yoklama yapılarak mükellefin yapmış olduğu faaliyetten vergi dairesinin haberdar olup olmadığının, gereken bildirimlerin yapılıp yapılmadığını ve ilgili kanun olan vergi kanunları çerçevesinde belirlenen kayıt, belge ve benzeri işlemlerin uygulamada yerine getirilip getirilmediğinin araştırılmaktadır. Dolayısıyla bahse konu olan yoklama faaliyetinde vergilendirme işlemine etki eden ve de vergi idaresinin haberdar olmadığı bir başka deyişle bilgilendirilmediği hususların meydana çıkarılması hedeflenmektedir.

Örnekleme gerekirse gelir vergisi kapsamında bir serbest meslek erbabının iş başlayıp başlamadığının iş yerinde yapılan tespitle yoklama fişinin tutulması halidir. Kendi ofisi olan bir avukatın vergi levhasını almasıyla vergi dairesinden gelen görevli tarafından iş yerinde yoklamasını yapılması gibi³¹⁶. Bir gayrimenkulün ya da bir dairenin kiraya verilip verilmediğinin soruşturularak tespitinin yapılmasını, defterlerin usulüne göre kayıt yapılıp yapılmaması, faturası olmayan malın olup olmadığı, vergi levhasını asılı olup olmaması da örnekler içinde sayabiliriz³¹⁷.Yapılan yoklama yapısı gereğince vergilendirme işlemine ilişkin hususları dış görünüşüne göre inceler ve o görseli fotoğraflar³¹⁸. VUK madde 128’de yoklama yapmaya yetkili olanlar sayılmıştır. Bu kapsamda yoklama memuru, vergi dairesi müdürleri ve kanun tarafından yetkilendirilenler yapabilmektedir. Yoklama yapılması için belirli bir zaman yoktur. Bir başka deyişle yoklama her zaman yapılabilir. Bu durum da VUK madde 130’da belirtilmiştir. Yoklama işlemi bittikten sonra yoklama fişi tutulmaktadır. Bu durum da VUK madde 131’de belirtilmiştir. Akabinde 132. Ve 133. Maddelerinde de yoklama fişinin nüshasından ve elektronik ortamda tutulan yoklama fişi ve bu elektronik ortamdaki fişin kodu, toplu yoklamaya dair hususlara değinilmiştir³¹⁹.

Yoklama esnasında yapılmış olan ve tutanakta düzenlenmiş olan tespitler maddi delil niteliğindedir ve delil olarak kullanımı söz konusudur. İnceleme tutanağı ile yoklama fişinin yalnızca kendisi delil niteliği taşımamaktadır. Mükellefiyete ve mükellefe dair mevzuları, kayıtları ve de olayları tespitine ilişkin nitelikte olan bir belgedir³²⁰. Bu bahisle vergiye ilişkin olaylar hakkında asıl amaçlarının meydana çıkarılmasını sağlayan bilgi, kayıt ve belgelerin hem vergi dairesine hem de mükellefin lehine delil olarak kullanımı söz konusu olabilmektedir.

³¹⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.248-249.

³¹⁷ Öncel/Kumrulu/ Çağan, s.102.

³¹⁸ Kızılot, Şükrü/Taş, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5.bs, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s.100.

³¹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.251.

³²⁰ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.209.

Yoklama fişinin usulüne ve şekline dair kurallara uygun tutulması halinde tespiti söz konusu olan hususlardan bilgi, belge, kayıtlar delil değerinde olabilecektir. Bu nedenle de usulü ve şekli kurallara uyulan bir yoklama fişi vergilendirmeye esas alınır ancak bu özellikleri taşımayan yoklama fişinin mükellefe ilişkin hususlara dayanak oluşturması mümkün değildir.³²¹.

3.5.2.2.İnceleme

Vergi incelemesindeki amaç yükümlünün ödemeye mecburi olduğu vergilerin doğru olup olmadığının araştırılması, tespit edilmesidir. VUK madde 134 ve 141 arasında temellendirilmiştir. Vergi denetimiyle bir işletmenin vergilendirme işleminde yasaya uygun davranıp davranmadığının denetimi yapılmaktadır³²².Yukarıda izah ettiğimiz üzere yoklamada vergi idaresi tarafından mükellefiyete dair maddi olayı, mevzuları ve kayıtları sadece dış intibasına göre araştırmaya tabi tutmaktadır. Ancak vergi idaresinin öncelikli olarak vergi alacağını doğru bir şekilde belirlemesi gerekmektedir. Bunun için de detaylı bir araştırmaya gereksinim duyulmaktadır. Bu detaylı araştırmaya da vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır. Bu incelemede ödenmesi gereken ve beyanların vergilerin doğru olduğunu kanaat getirmek maksadıyla mükellefe ait belgeler, envanter ve defter kayıtlarında detaylıca araştırılır. Fakat sadece belge, envanter ve defter kayıtlarıyla yetinilmeyip tanık, maddi kontrol, arşiv bilgileri de araştırılmaktadır. Bir başka ifade ile söz konusu olan vergi idaresinin bu incelemesinde mükellefin beyan ettiklerinin doğru olup olmadığını denetlemek mahiyetiyle yapılmaktadır. Beyana dayalı olan bir vergi düzeninde bu düzenin amacına uygun ilerleyebilmesi için öncelikli olarak vergi incelemesinin etkin bir biçimde yapılması gerekmektedir. Zira söz konusu inceleme gerek vergi kaybını ve vergi kaçakçılığını engelleme gerekse de araştırma niteliği vardır. Genel bir örnek vermemiz gerekirse kanunda istenilen şekilde gider ve hasılatın kayda geçirilip geçirilmediğinin araştırılması. Bu hususta en yerleşik olan araştırma metotlarından biri randıman incelemeleridir. VUK madde 135 kapsamında incelemeye yetkili olan vergi müfettişi, vergi dairesi müdürleri gibi sayılmıştır³²³.

³²¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.252.

³²² Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”,Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,C.61, S.4, (Aralık 2012), s.1309.

³²³ Kızılot /Taş, s.102.

VUK madde 137 ile de gerçek ve tüzel kişilerin inceleme kapsamında olduğu ve incelemenin amacı ile hangi evraklarda yapılacağı belirtilmiştir. VUK madde 138 ile bu incelemenin kural gereği mesai saatlerinde yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca mükellefin inceleme yapılacağına dair önceden mükellefin bilgilendirilmesine gerek yoktur. VUK madde 139 ile de bu incelemenin iş yerinde yapılacağı belirtilmiştir³²⁴.

İnceleme neticesinde somut olaya göre gerekirse vergilendirmeye ilgili hususlar ve de hesapların durumu tutanakta belirtilir. Bu tutanağa ilgililerin itirazı da var ise bu itiraz da tutanağa yazılır³²⁵.İnceleme işlemi sonucunda rapor tutulur.Bu raporlar ispat aracı bir belge olduğu VUK'ta harici ve net bir şekilde belirtilmemiştir. Fakat bu hususun bu raporların delil olma özelliğine herhangi bir etkisi olmamaktadır. Zira vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olaya dair hususların asıl halleri temel alınmaktadır ve vergilendirmeye dair mevzular ve hesabın durumu ek olarak tutanaklarla tespiti söz konusu olmaktadır. Bu durum da VUK madde 3/B'de ve VUK madde 141'de belirtilmiştir. Dolayısıyla bu tutanakların delili içinde barındıran bir belge biçiminde olduğundan ispat etme gücüne sahiptir³²⁶.Önemle şunu belirtmek isteriz ki bu tutanağın usul ve şekli kurallara uygun olması halinde ispat etme gücüne sahip olacaktır.

3.5.2.3.Arama

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin edimlerini yerine getirirken yasaya uygun bir tutum sergileyip sergilemediği noktasında kullanılan bilgiye erişme yollarından birisi de aramadır. Arama, inceleme ve yoklamadan farklıdır. Bu farklılık şöyledir ki ulaşılan bilginin niteliğinin gizli belge ya da bilgiler olmasıdır. Vergilendirmeye temel alınan belge ya da bilgilerin direkt olarak mükelleften istenilmesi ve mükellefin de söz konusu istenen evrakları kendi isteğiyle idareye ibraz etmesidir. Fakat mükellef evrakları vermekten imtina ediyorsa bu evrakların rızayla alınması mümkün olmayacaktır. Bu durumda mükellefin rızası olmaksızın idare re'sen hareketle gizli evrakları alacaktır³²⁷. Arama eylemi esasen ceza hukukuna özgüdür.

³²⁴ Kızılot/Taş, s.103.

³²⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.102.

³²⁶ Tuncer, Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil, s.29.

³²⁷ Kızılot / Taş,s.107.

Vergi hukuku bakımından aramanın yapılabilmesi için o gerçek kişi ya da tüzel kişi hakkında bir ihbar bulunması veya da inceleme yapılırken vergi kaçakçılığı suçunun söz konusu olduğuna dair kuvvetli bir şüphe olmalıdır. Bu işlemde delil elde etme mahiyeti vardır. Ayrıca bu işlem için mükellefin beyanda bulunmadığı gelirin belirlenmesi amacıyla başvurusu söz konusu olan denetim araçlarındandır³²⁸.

Ceza hukuku bakımından Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) madde 116 ve devamında; VUK kapsamında da 142 ve 147. Hükümlerde yer almaktadır³²⁹. Aramanın yapılabilmesi için sulh yargıcının karar alması gerektiği de VUK madde 142/2’de belirtilmiştir³³⁰. Vergisel aramada amaç vergi kaçırıldığına ispat edilebilmesi için gereken belge ve de defterlere ulaşılmasıdır. Bu nedenle aramaya mükellefe ait belge ve defterlerden, belirli olanları kapsamı ya da bütünü veya da yalnızca belirli bir süreci gösteren defter ve belgeler de konu edilebilecektir³³¹. Arama neticesinde inceleme raporu ya da yoklama fişi tutulur. Bahse konu olan bu rapor ya da yoklama tutanağı mükellefin vergi boyutundaki vaziyetini belirleme noktasında delil aracı olarak kullanılabilecektir³³².

3.5.2.4. Bilgi Toplama

Vergilendirmeye ilişkin bilgileri vergi idaresi herkesten talep edebilir. Bu noktada bilgi istenen şahsın incelenip incelenmemesi ya da mükellef olup olmamasının ehemmiyeti bulunmamaktadır. Bilgi toplamadaki temel hedef beyan edilmiş olan matrahlar ve bütün bilgilerin doğru olup olmadığının belirlenmesidir³³³.

Temel olarak bilgi almadaki hedef vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin sorumluluğu kapsamında bu sorumluluğu doğru bir şekilde yerine getirebilmek için vergilendirmeye ilişkin hususta doğru ve sağlıklı bilgilere sahip olması gerekmektedir. Vergi idaresinin vergilendirme bakımından önem ve temel teşkil eden matrah, verginin konusu, vergide varsa muafiyet ve istisnalar, mükellef ve vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay gibi vergilendirmenin temelini oluşturan hususlarda bilgi sahibi olduktan sonra vergi yargılaması, verginin tarhi, tahakkuk, vergi cezaları gibi mevzularda hataya

³²⁸ Alpsoy, Zeliha, “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.29, S.1, (Mart 2021), s.426.

³²⁹ Kızılot/Taş, s.107.

³³⁰ Öncel/ Kumrulu/Çağan, s.103.

³³¹ Taşdelen, Aziz “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, (Aralık 2003), s.172.

³³² Seviğ, s.11.

³³³ Bıyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.211.

düşmeden ilerleyebilecektir. Bu bilgilere de mükelleflerin beyan veyahut da idare bünyesinde çalışanların araştırması sonucunda erişebilecektir³³⁴.

Bilgi alma iki şekilde gerçekleşmektedir: Sürekli bilgi alma veya talep üzerine bilgi alınması. Bu husus VUK madde mükerrer madde 257’de açıklanmıştır. Bahse konu olan bilgi alma işlemi takdir komisyonu, vergi daireleri, inceleme görevlileri ve Maliye Bakanlığınca yürütülmektedir. VUK mükerrer madde 355 gereğince bilgi alma çerçevesinde kendisinden bilgi istenip de bilgi vermemekte ısrarcı davranan mükelleflere özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Bilgi toplamaya ilişkin tutulan tutanaklar vergi hukuku bakımından delil niteliğine haizdir³³⁵.

3.5.3.Yükümlü Nezdinde Oluşan Deliller

Mükellef ile devletin vergi münasebetinin düzgün bir şekilde işleyebilmesi amacıyla vergi hukuku açısından mükellefin yerine getirmesi gereken ödevleri vardır. Mükellefe ait ödevlerden biri olan vergi borcunu ödeme ediminin yanı sıra belge düzenlenmesi, defter tutulması, vergi levhası bulundurulması ve de beyanname sunulması gibi ödevleri de vardır³³⁶. Mükellefin ya da vergi sorumlusunun öncelikli olan ödevi vergi borcunu ödemek olduğundan hareketle bu borcun belirlenen süre içerisinde, eksiksiz bir bedelle ödenmesi hakine maddi mükellefiyet denilmektedir. Diğer belirtilen hususların düzenlenmesi kanunda öngörülen şekilde yapılması hususuna da şekli mükellefiyet denmektedir³³⁷. Bahse konu olan vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra sayılan ödevler şekli ödevlerdir ve bu ödevler kanundan kaynaklanmaktadır. VUK kapsamında mükellefin ödevleri de belirtilmiştir. İlgili kanun kapsamında bu ödevlerden mükellef, vergi ödevlisi ve sorumlusundan bahsedilmiştir.

Zira bu kişiler bu ödevleri yerine getirmek zorundadırlar³³⁸.VUK’a göre vergileme hususuna dair kullanılması mümkün olan tüm vergisel boyutta bilgi ve ticari manada belgelerin düzenlenmesi hususuna önem verilmiştir. Vergi hukuku bakımından bu belgelerin delil özelliğine sahip olduğu kabul edilmiştir.

³³⁴ Erginay, Akif, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.77

³³⁵ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.211.

³³⁶ Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, 8.bs, Bursa, Ekin Kitabevi, 2017, s.111.

³³⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.295.

³³⁸ Şenyüz/Yüce,/Gerçek, s.111.

Aynı zamanda gelişen dünya düzeninde teknolojik ve ekonomik durumlar göz önüne alınarak bahse konu olan vergisel ve ticari mahiyetteki evrakların yeniden düzenlenmesi durumuna da kesin kurallar konulmayarak esnek davranılmıştır³³⁹.

İlgili kanun VUK madde 227 kapsamınca kanuna uygun şekilde düzenlenen ve de üçüncü kişilerle ilişkisi olanların kayıtlarını sunması gerekmektedir. Bu maddenin akabinde de ispat aracı niteliğinde olan bahse konu olan evraklar gelirin niteliğine göre tasnifi yapılmıştır. Daha net bir ifadeyle serbest meslek erbabı için makbuz kesilmesi, ticaret erbabı için yapılan iş sonucunda fatura kesilmesi, ücretler bakımından da bordro temel evrak olarak alınmıştır. Tüm bu izah ettiğimiz belgeler yükümlü olarak tabir ettiğimiz mükellef, sorumlu nezdindeki delillerdir. Yükümlü bu ödevleri yerine getirmekle sorumludur ve buna mecburidir³⁴⁰.

3.5.3.1.Bildirim

İlgili kanun olan vergi kanunları perspektifinde mükelleflerin bazı sorumlulukları vardır. Söz konusu bu sorumluluklardan biri mükellefiyete dair türlü hallerde bildirimlerin vaktinde yapılmasıdır. Örneklememiz gerekirse serbest meslek icraatına başlayanlar ya da ticaret yapan şahısların işe başlama bildiriminde bulunmaları. Söz konusu işi bırakma ya da adres ya da iş değiştirilmesi hususlarının vergi dairesine bildiri halleri bahsettiğimiz örneğe benzerlik teşkil etmektedir. VUK madde 164,160,159,158,157 ve 153'te belirtilmiştir. Mükellefin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevleri usulünce ve vaktinde yapması halinde bildirmiş olduğu hallerin gerçek olup olmadığına dair ispat yükünden kurtaracaktır³⁴¹. Zira söz konusu bu bildirimler, bildirimin mevzusuna dair delil niteliğindedir.

Örneklememiz gerekirse bir vergi yükümlüsünün işi terki söz konusuysa ve bunu işi terki süresi içinde bağlı olduğu vergi dairesine bildirmemiş ise yükümlünün işe devam ettiği sayılır. Bu noktada da vergi yükümlüsünün işi terk ettiğine dair durumun ispat külfeti mükellefe aittir³⁴². Toparlamamız gerekirse bildirime ilişkin yükümlülük yapılmakta olan işin veyahut da bildiri söz konusu olan bir olayda mükellefe ait olan ispat yükünün idarenin sorumluluğuna verilmesidir.

³³⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.156.

³⁴⁰ Durmuş Karataş, Neslihan, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XVIII, S.3-4, (Temmuz 2014), s.524.

³⁴¹ Candan, Vergi Yargısında İspat-VIII, s.67.

³⁴² Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.123.

Bir başka ifadeyle bildirim yükümlülüğü olan bir mükellefin bu yükümlülüğü yerine getirmesi ile üzerine düşen görevi tamamlamış olacaktır. Dolayısıyla da aksi bir durumu ispat etme yükü de idareye geçecektir. Bu bahisle söz konusu yükümlülüğü olanın usulünce ve vaktinde bu yükümlülüğü yerine getirirse ilk görünüş karinesinden faydalanması söz konusu olabilecektir. Fakat hatırlatmak isteriz ki ilk görünüş karinesinin aksinin ispat edilmesi mümkündür³⁴³.

3.5.3.2.Beyanname

Vergi sistemimizde birtakım vergiler beyan usulüne tabidir. Fakat bazıları da beyanname usulüne tabi değildir. Beyana dayalı vergilerde matrahın tespiti mükellefin beyanı üzerinden yapılmaktadır. Bu bilgilerin yükümlü tarafından hazır bir şekilde vergi dairesine sunulması vergi dairesinin de işini kolaylaştırmaktadır. Bu bahisle istisnalarla birlikte beyanname verilmesi vergi sistemimiz temelini teşkil etmektedir³⁴⁴. Zira sistem beyanname usulüne tabi olduğundan bir vergi mükellefinin kazancını beyanname ile bildirmesi gerekmektedir³⁴⁵. Beyanname usulünde beyannamedeki bilgilerin doğruyu gösterdiğine ilişkin ispat yükü mükellefe aittir.

Bu husus ilgili Danıştay Kararı'nda da şirkete temin edilen nakdi gelirin ispatı davacı şirkete ait olduğu, şirketin beyanname usulüne tabii olduğu ifade edilmiştir³⁴⁶. Esas alınan durum şudur ki ödemeye konu olan vergi matrahının yanlış olmadan ve eksiksiz biçimde vergi idaresince bilinmesidir³⁴⁷. Bir farklı anlatımla kural olarak verginin belirlenmesi noktasında bu belirleme mükellefin beyanı üzerinden tarh edilmektedir.

Beyan usulünü esas alan tarhta vergi sorumlusu tarafından ya da mükellefçe vergilendirmeye olanak tanıyan ve verginin matrahının belirlenmesine yardımcı olan tüm bilgileri içeren yazılı bildirim niteliğinde olan beyannamenin vergi dairesine sunulması gerekmektedir. Söz konusu beyannamenin belirli şekil ve kapsamı olabilir.

³⁴³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.159.

³⁴⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.124.

³⁴⁵ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.124-125.

³⁴⁶ Danıştay 4.H.D, E. 2018/6247, K. 2022/3308, T.25.05.2022, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=830887500&arananKelime=4.%20Daire,2018/6247,2022/3308,\(ErişimTarihi:24.10.2024\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=830887500&arananKelime=4.%20Daire,2018/6247,2022/3308,(ErişimTarihi:24.10.2024).)

³⁴⁷ Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, 14.bs, Ankara, Seçkin Yayınları ,2023, s.94.

Bu şekil ve kapsam bahse konu olan vergiye özel olmak üzere yasada direkt olarak belirtilir veyahut da özel yasa ile söz konusu beyannamenin kapsam ve şekline dair hususların belirlenmesine ilişkin noktada Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınır. Bakanlık tarafından da söz konusu yetki tebliğler aracılığıyla yayınlanır ve kullanılır³⁴⁸. Bu bahisle beyanname verme ödevi bakımından bu ödevin yapılması ve beyanname türlerinin belirlenmesi ve de bahse konu olan bu beyannamelerin isimlendirilmesi noktasında yapılacak olan tarhın hukuki bir özellik kazanması bakımından önem arz etmektedir. Vergi hukuku sistemimiz bakımından beyanname türleri bahse konu olacak verginin cinsine, mevzusuna, zamanı ve tahsil biçimine göre farklılıklar söz konusu olacaktır. Örnekleme gerekirse Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) beyannamenin türleri muhtasar, yıllık, münferit ve geçici vergi beyannamesi olarak belirtilmiştir. Keza Katma Değer Vergisi (KDV) ve Kurumlar Vergisi gibi vergiler için de kendi kanunlarında ayrıca belirtilmiştir. Dolayısıyla da bu ödev her vergi için özel kanunda belirlenen süre içerisinde işleme alınır³⁴⁹. Mükellef tarafınca sunulan beyanname genel olarak verginin ismi ile tabir edilir. Örnekleme gerekirse KDV için Katma Değer Vergisi Beyannamesi denilir. Vergi hukukumuz bakımından beyan usulüne tabi olan vergileri örneklememiz gerekirse; gelir, gümrük, damga, özel tüketim vergisi gibi³⁵⁰.

Yükümlü tarafından düzenlenmiş olan bu beyanname özel hukukta yer alan senede benzerlik göstermektedir. Zira yükümlü tarafınca düzenlenen söz konusu belge ile vergi dairesine ödeyeceği bedeli kabul etmektedir. İstisna haller haricinde bildirilen bedele itiraz söz konusu değildir. Bu husus VUK madde 378'de belirtilmiştir. Bu bahisle beyannamenin niteliği kesin delildir. Beyanname için bir bakımda ikrar bir başka ifade ile itiraf niteliğinde de diyebiliriz. Bahse konu olan bu beyannameler yükümlü bakımından lehe olmayan delildir. Dolayısıyla da vergi idaresince beyanda bulunulan matrahın gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti gerekir. Bu tespiti göre de re'sen ya da ikmalen vergi tarh yapılacaktır.

Beyanname bu tarh işlemlerinin yapılmasına bir engel oluşturmamaktadır. Beyanname herhangi bir talep olmaksızın yükümlü tarafından hazırlanmaktadır. Beyanname verilmez ise VUK madde 30/1 kapsamında belirtilen hususlar dahilinde re'sen vergi tarh yapılır.

³⁴⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.306.

³⁴⁹ Şin, Sevil, "Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazı Kayıtlı Beyan Usulü", İzmir YMMO Dergisi, C.1, S.2, (Aralık 2019), s.71-72.

³⁵⁰ Şenyüz/Yüce/ Gerçek, s.124.

Bu nedenle beyanda bulunulmamış olması durumu maddi delilin olmadığına dair kanuni karine oluşturur³⁵¹.Günümüzde elektronik ortamda beyanname verilebileceğine dair Maliye Bakanlığı farklı tarihlerde yayınlamış olduğu tebliğlerde bu husus belirtilmiştir. Söz konusu elektronik ortamda verilen beyannamenin kâğıt yoluyla verilen beyannameden bir farkı bulunmamakla beraber aynı nitelikte kabul edilmektedir. Dolayısıyla ispat ve delil bakımından aynı niteliktedir³⁵².

3.5.3.3.DeFTERLER

Mükellef bakımından konu olan bir diğer delil de defterlerdir. Yasa gereği mükellefin bu defterleri tutması gerekmektedir. Vergi yargılaması hukuku açısından delil serbestisi ilkesi geçerli olduğunu daha önce de belirttiğimiz üzere bu serbesti çerçevesinde bir mükellefin yargı organı niteliğinde olana veyahut da yetkiliye vergisel boyutta durumunu ve de üçüncü kişilerle arasındaki durumunun bildirimini yasada belirtilen defterlerle ve yine yasada belirtilen şekil, usul ve içerikte olmak üzere ispat etmesi gerekmektedir. Zira ispat bakımından bu defterlerin önemi vardır ve bu defterin ispat aracı olarak kabul edilebilmesi için bahsedilen şekil ve içerik şartlarına sahip olması gerekir³⁵³. Bahse konu olan defterlerin ispatlama kudreti bakımından muhasebe açısından hukuki düzenlemeler vergi hukukuyla kamu hukuku alanından, ticaret hukuku ile de özel hukuk alanından özel ispat hukuku biçiminde norm ve kurallar belirlenmiştir. Buna ek olarak HMK kapsamında da ispat kudretine dair birden fazla kural vardır³⁵⁴. Bu hususa ilişkin ilgili nitelikte olan kanunlardan Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve VUK kapsamında defter tutulmasına ilişkin mecburiyet konu edilmiştir.

TTK bakımından bu hususa madde 66'da yer verilmiştir. TTK ve VUK'ta defter tutulmasına ilişkin hükümlerin amacı aynı değildir. Ancak TTK kapsamında bulunan bazı hükümlerde VUK'un tesiri vardır³⁵⁵.Ticaret hukuku bakımından düzenlemeye tabi olan şahıslar tacirdir. Vergi hukuku bakımından TTK bakımından tacir kabul edilenler mükellef kabul edilmektedir.

³⁵¹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.125-126.

³⁵² Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.158.

³⁵³ Tezel, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", Yaklaşım, S.56, (Ağustos 1997), s.259.

³⁵⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.161.

³⁵⁵ Karayalçın, Yaşar, Muhasebe Hukuku, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1988, s.34.

TTK bakımından tacirin tutması gereken deftere dair detaylı hükümler yer alırken VUK bakımından böylesi detaylı hükümlere yer verilmemiştir³⁵⁶.

VUK madde 171 ile vergi yükümlülerinin defter tutma lüzumundan, hüküm kapsamında belirtilen defter tutmadaki amaçlar ve bu amaçlardan ilk dördündeki mahiyet mükellefe dairedir ve bu mükellefin vergilendirmeye ilişkin hususların defterle belirlenmesi ve defter temel alınarak incelenip denetlenmesi olup beşincideki amaçta da mükellefle bir işlem yapan ya da ilişkisi bulunanlara yöneliktir. Dolayısıyla beşincideki amaçta da bir bakıma gerek mükellef gerekse de mükellef vasıtasıyla üçüncü şahısların vergisel boyutta incelenmesi söz konusu olmaktadır. İlgili kanunun 172. Maddesinde bu defterleri tutmak zorunda olanlar, 173.maddede defter tutma muafiyetinden, 174.madde de defter tutulurken esas alınan zamanın, 175.madde de VUK madde 171'e uyulması esas alınarak işlerine uygun olacak biçimde istekler doğrultusunda tutabilecekleri, devam eden maddelerde de kazanç türüne göre hususlardan bahsedilerek hüküm altına alınmıştır. VUK madde 227 ile de söz konusu defter ve kayıtların şekil bakımından yasada belirlenen ve yasanın verdiği yetki çerçevesinde idare tarafından belirtilen belgelere dayandırılması gerektiğinden bahsedilmiştir³⁵⁷.VUK kapsamına dahil edilmeyen defterlerin tutulması mecburi değildir. Bu yüzden de mecburi olmayan defterlerin ibrazı ve ibraz edilmemesi halinde de herhangi bir yaptırım uygulanmaz. Zira VUK madde 171-226 arasında tutulması mecburi olan defterlerden ve söz konusu defterlere dair usul ve esaslarından bahsedilmiştir³⁵⁸.Tutulması mecburi olmayan ancak mükellefin de ticari iş ve eylemleri için tutmuş olduğu bu defterlere özel defter olarak tabir edebiliriz. VUK kapsamında tutulması mecburi olan defterlerin tasdiki mecburi olup ve bu tasdikleme işleminin de VUK'a uygun yapılması gerekirken; mükellef tarafın söz konusu olan bu defterlerin de yasada belirtilen hususlara göre tutulmaması durumu özel defter olduğunun bir diğer göstergesidir. Özel nitelikte olan bu defterler yalnızca sahibinin aleyhine delil konumundadır. Çift defter, ajanda ve el defteri de kime aitse onun aleyhine delildir³⁵⁹.

Türk vergi hukuku sistemi bakımından tasdiklenmemiş fakat sahibi tarafınca üstlenilmiş veyahut da o defterin mükellefin olduğu bir yolla kanıtlanması hallerinde söz konusu olan bu defterler ait olduğu şahıs bakımından aleyhe delildir.

³⁵⁶ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.127-130.

³⁵⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.314-328.

³⁵⁸ Durmaz ,s.76.

³⁵⁹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.135.

Zira bir şahsın kendisinin tutmuş olduğu deftere kendisine ait noksanlıkları ya da kanunen yapması zorunlu olduğu halde bildirmekten kaçındığı haller koyması pek mümkün değildir. Bu sebeple de özel defter olarak bahsettiğimiz defterlerin mükellefi bağlayıcı konumunda olması mümkündür. VUK madde 127/c ile yoklama esnasında yetkilinin öncelikli olarak bakılan kayıt ve yasal defterler haricinde verginin kaçırıldığına ya da vergi kaybının tespit edilmesine yardımcı nitelikteki defter, ajanda, belge gibi hususların belirlenmesi ile bunların alınması yetkisine sahiptirler. Akabinde de VUK madde 143 ile arama yapılırken ele geçirilen ve incelenmesi gereken kayıtların tutanakla tespit olunmasından bahsedilmiştir. Bu madde ile de yasal defter haricindeki yazılı evrak niteliğindeki hususların delil olduğunun kabulü söz konusu olmuştur³⁶⁰.

Tüm bu açıkladıklarımız ışığında vergi hukuku bakımından defterler önem taşımaktadır. Bunun nedeni de defterler öncelikli olarak mükellefin beyan ettiklerinin doğru olup olmadığı akabinde de yükümlü tarafından verilen beyana göre vergi idaresince yapılan tarhiyat işleminin doğruluğunun tespiti ve kontrolü defterler üzerinden yapılmaktadır. VUK madde 30/3 doğrultusunda yasal olarak tutulması gereken defterlerin hiç tutulması ya da bir bölümünün tutulması halinde ya da bir nedenle ibrazının söz konusu olmaması durumunda re'sen tarhiyat yapılacaktır. Bir benzeri durum olan bahse konu olan defterlerin usulsüz, yetersiz, düzensiz ve vergi matrahının tespitine yönelik hususların anlaşılmasının güç olduğu hallerde VUK madde 30/4'te belirtilen re'sen tarhiyat yapılacaktır³⁶¹. Bu haller kanun koyucu tarafından maddi delilin olmadığına ilişkin bir karine olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle de VUK kapsamında yer alan defter tutma ödevinin usulünce yapılmaması halinde ilk görünüş karinesinden de faydalanamayacaklardır. Dolayısıyla aslında mükellefin lehine ve lehine netice doğacak işlem ve hususları ispat etmek mecburiyetinde olacaktır³⁶².

Defterlerin muhafazası ve ibrazında da ödevini usulünce yerine getirmeyen mükellef yine VUK madde 30/3 ve 30/4'teki durumlar gibi ispat külfeti ile sorumlu olacaktır³⁶³. Defter bakımından maddi delil taşıyan hususlar için; rakamların doğru yazılmaması, toplamının doğru yapılmaması, kanun tarafından kabulü olmayan giderin sanki gidermiş gibi yazılması, hesap dönemine göre kayıt tutulması gerekirken bir önceki senenin gelir ve giderinin cari seneye yazılması, amortismanın doğru

³⁶⁰ Durmaz ,s.83-84.

³⁶¹ Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2.bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.70-111.

³⁶² Candan, Vergi Yargısında İspat-VII, s.46.

³⁶³ Candan , Vergi Yargısında İspat-VIII, s.67.

hesaplanmaması, şahsi harcamanın gider gibi gösterilerek yazılması, belge olmadığı halde kaydının yapılması gibi. Kanunen tutulması gereken defterin dışında mükellefin işe dair olan ajandası, notları, konuşmaları da maddi delil niteliğindedir³⁶⁴. Bir mükellefin vergi kaçırma gayesiyle çift defter tutulduğunun anlaşılması halinde bu defterin kapsamına giren bütün hususlar; belge, kayıt ve defter gibi olanlar maddi delil niteliğindedir.

Yukarıda açıkladığımız durumlardaki gibi çift defter tutulması halinde de bu defteri tutanın sahip olduğu ajanda, küçük el defteri de lehe olmayacak şekilde delil olacaktır³⁶⁵. Çift defter tutulmasına ilişkin bir örnek vermemiz gerekirse bir mükellefin tutulması zorunlu olan defterin yanı sıra bu defterde bulunan kayıtlardan farklı olarak başkaca bir defter tutması ya da dijital ortamda bir cihaza kaydetmesi halinde çifte defter durumu söz konusudur. Fakat en önemli nokta şudur ki bu defterlerin içeriğinin birbirinden farklı olması mecburiyetidir³⁶⁶. Çifte defter tutulduğunun ve bu defterlerin birbirinden farklı olduğunun tespiti halinde tutulması zorunlu olan kanuni defterle bu deftere bağlı sunulan beyan geçerli olmayacaktır. Bu aşamada vergi idaresi iki defterdeki matrahın farklı olması nedeniyle re'sen tarhiyat yapacaktır³⁶⁷. Diğer yandan bu eylemin yapılabilmesi için önce ilgili kanun olan VUK'a göre tutulması mecburi olan bir defter tutulması gerekmektedir. Yasal olarak tutulması gereken tutulmadan onun yerine yasa kapsamında belirtilen bir başka defterin veya defterlerden birinin tutulmuş olması çifte defter tutulması olarak sayılmayacaktır. Örneklememiz gerekirse öncelikli ve mecburi olan serbeste meslek kazanç defteri tutmaktır. Ancak bu defter tutulmaksızın mükellefin direkt olarak işletme hesabı esasına göre defter tutulmuş olması halinde çifte defter tutulduğuna örnek teşkil etmemektedir³⁶⁸.

Mükellefin tutmuş olduğu defter ve kayıtların yasada belirlenen biçim ve usulde olması mükellefin faydasıdır. Eğer ki mükellef belirtilen biçim ve usulde defteri tutmamış ise elde ettiği gelirden indirdiği giderler reddedilecektir ve işleme alınmayacaktır veyahut da mükellefin bildirmiş olduğu gelirden daha fazlasına takdir söz konusu olacaktır³⁶⁹. Mükellefin tutmakla zorunlu olduğu bu defterlerin tüm biçim ve usul kurallarına uygun ve gerçeği yansıtan şekilde doldurulmasına ihticaca salih denilmektedir.

³⁶⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.160.

³⁶⁵ Tuncer, Mehmet, Vergi Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı, s.28.

³⁶⁶ Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 3.bs, Bursa, Ekin Yayınevi, 2005, s.256.

³⁶⁷ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.136.

³⁶⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.46.

³⁶⁹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.136-137.

Dolayısıyla da bir defter ihticaca salih değilse mükellef lehine bir delil olmayacaktır. Bu defterin mükellef lehine bir delil olmamasının sebebi defterin belirtilen düzen ve intizama uymaksızın tutulması güvenilir olma niteliğini kaybetmesine neden olmaktadır. Fakat bazı durumlarda bir defter ihticaca salih olmamasına rağmen sahibi lehine delil olabilmektedir. Sahibi lehine delil olması halinde bu delil ikmalen tarhiyata konu edilmektedir³⁷⁰. Bu istisnai haller için defterde yapılan matematik hatası, birtakım yasal kriterlerin defter üzerinden mükellef tarafından mükellefin lehine olmayacak şekilde yanlış kullanımının tespitlerinin yapılmasında aslında ihticaca salih olmayan bu delillerin mükellef lehine delil kabul edilmesi söz konusudur³⁷¹. Önemle belirtmek isteriz ki bir defter ihticaca salih olmasa geçerli nitelikteki evrağa dayalı olan kayıtların üçüncü kişi aleyhine ve devlet lehine olmak üzere delil teşkil söz konusu olacaktır. Fakat bu husus aksinin ispatı mümkün olan delil niteliğine haizdir³⁷².

Her iki kanunda da TTK ve VUK kapsamında belge ve defterlerin zayi olması haline ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. TTK’de yer verilmemesinin yanı sıra başkaca kanuna herhangi bir atıfta bulunmamaktadır. VUK madde 13/4 kapsamında defterin sahibinin herhangi bir talebi olmadan meydana gelen nedenlere defter ve belgelerin elinden çıktığı durumlar mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Şüphesiz bu mücbir sebep halinin de ispatı gerekmektedir. VUK bakımından adli mahkemeden alınmış olan zayi belgesi söz konusu mücbir sebep için ispat edici konumdur³⁷³.

3.5.3.4. Belge ve Kayıtlar

Vergi hukukumuzda belge esası vardır. Belge esası ile anlatılmak istene aslında yazılılık esasının olduğudur. Bu bahisle de VUK kapsamında vergiyi doğuran olayların belgelere dayandırılması gerekir. Zira beyanlar da belgelere dayanmaktadır.

³⁷⁰ Tülü, Uğur, “Türk Vergi Hukukunda Re’sen Tarh”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2006, s.51.

³⁷¹ Durmaz, s.80.

³⁷² Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.167.

³⁷³ Şener, Hami, Oruç “Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıya, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.6, S.1, (Haziran 2004), s.276.

Vergiye doğuran bir olayın olması halinde VUK'ta düzenlenen tür ve şekilde bu belgelerin düzenlenmesi kural gereğidir. Bu belgeler için aynı zamanda şekil olarak kanuna uygun olması ve içerik bakımından da gerçek olan durumu yansıtmaları gerekir³⁷⁴.

Vergilendirmeye dair işlemleri içeren belgelerin belge düzeni hususunda yasada belirtildiği üzere ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca belirtilen içerik ve şekilde oluşturulması gerekir. Söz konusu olan belge düzenine uyuluyor olması gerek mükellef gerekse de devlet bakımından birtakım işlevleri bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olaydaki ilişki taraflar bakımından özel hukuk niteliği taşımaktadır ve bu yönüyle de delil niteliğindedir³⁷⁵.

Bahsetmiş olduğumuz işlevlerden ilki vergilendirmeye dair eylemlerin belgeyle sabit olması sebebiyle vergi kaçakçılığı durumun engellenmesidir. Bu belgenin içeriğinde taraflardan birinin geliri diğerinin de gideri yer almaktadır. Belgenin ikinci işlevi de bir vergi denetiminde bu denetimin kolay gerçekleşmesini sağlamaktır. Dolayısıyla incelenen mükellef ve karşıt inceleme bakımından da mühim bir görevi vardır. Bu belgelerin karşılıklı olduğu için mükellefler vergiyi kaçıramamaktadırlar. Zira bir mükellef incelemeye tabi olmasa da karşıt inceleme ile incelenebilecektir. Bu incelenme şüphesi de karşıt incelemeye konu olması muhtemel kişi bakımından da yakalanma hissini yaşatarak vergi kaçırmasına bir nevi engel olmaktadır. Dolayısıyla da söz konusu bu his vergi kaçırılması durumunun azalması sonucunu doğurmaktadır.

Belge düzenine dair diğer husus da bu belgenin mükellef bakımından delil olarak kullanılabilmesidir. Vergilendirme işlemine dair mükellefin haklı olduğunu ispatlayabilmesi için hem kendi düzenlediği belgeler hem de karşı tarafça düzenlenmiş olan belgeler ile ispatı mümkün olacaktır. Mükellef haklılığını eğer ki doğru bir beyanda bulunmuş ise vergi dairesince bu yapılan inceleme ile doğru olup olmadığının denetimi de söz konusudur. Mükellefin vergilendirmeye dair işlem ve hususları VUK kapsamında belirtilen belgeleri düzenleyip o belgede belirtmelerini ve ispat noktasında da ispatın bu belge üzerinden yapılması gerektiğini belirtmektedir.

Zira bu zorunluluk vergi hukuku sistemimizin beyan usulüne dayalı olmasından kaynaklanmaktadır ve bu nedenle de mecburi bir gerekliliktir³⁷⁶. Vergi hukuku sistemimiz yazılı esasa bir başka ifadeyle belge temelinde bir düzeni vardır.

³⁷⁴ Biyan, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), s.361-362.

³⁷⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.114.

³⁷⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.332-333.

Bu sebeple de VUK kapsamında vergiyi doğuran bir işlem var ise bunun belge ile sabit olması istenmektedir. Dolayısıyla da mükellef tarafından yapılan beyanın da temelin de belge yer almaktadır³⁷⁷.

Mükellefin beyanı üzerinden vergi tarhı işlemi yapılmaktadır. Mükellefin beyanı da tutmuş olduğu defterler üzerinden yapılmaktadır. Bu defterin de kanunda yer alan şekli şartlara uygun nitelikteki belgelere birbirini tamamlaması gerekmektedir. Bu belgelerin şekli şartları taşımasının yanı sıra maddi gerçeği de gösteriyor olması da gerekir. Bir mükellefin ilk olarak üçüncü şahısla varsa bir işlemi onu belgelendirmelidir. TTK kapsamında bu husus belirtilmektedir. VUK'ta da madde 227 ile hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla da bu belgeler ile ilgili detaylı bir şekilde VUK madde 227 ve 252. Maddeleri arasında düzenleme yapılmıştır³⁷⁸. Kanun maddelerinde fatura, taşıma irsaliyesi, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu yer almaktadır³⁷⁹.

VUK madde 227'deki bir diğer durum da genel kural gereği bir mükellefin üçüncü şahısla olan ilişkisini belgeleme mecburiyeti vardır. Bir mükellef defter tutma edimi var ise üçüncü şahıslarla olan ilişkisini belgeleme sorumluluğu vardır. Eğer bir mükellefin defter tutma sorumluluğu yok ise vergi matrahının belirlenmesi bakımından giderlerini belgeleme mecburiyeti vardır. Örneklememiz gerekirse bir gider kaydı var ancak bu gider kaydı gerçek belgeyle temellendirilmemiş. Dolayısıyla söz konusu bu giderin de vergi matrahı kapsamında alınması gerekir. Böyle bir durumda temellendirilmesi yapılmayan giderin, gider olarak da kabulü söz konusu olmayan matrah farkından ikmalen vergi tarhı söz konusu olur³⁸⁰.

Eğer ki düzenlenmesi mecburi olan bir belgenin taşıması gereken hususları taşınamaması halinde VUK kapsamında bu belgenin hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilecektir³⁸¹.

Örneklememiz gerekirse bir faturayı kanunda belirtilen şekil esasından eksik olacak ya da hiç uymayacak şekilde düzenlenmesi halinde bu belge delil niteliğinde olup olmadığı noktası önem arz etmektedir.

³⁷⁷ Biyan, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler” “, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, (Temmuz 2010), s.27.

³⁷⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.332-333.

³⁷⁹ Batı, Murat, Vergi Hukuku, 3.bs, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023, s.410.

³⁸⁰ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.333-334.

³⁸¹ Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16.bs, Ankara, Gazi Kitabevi, 2023, s.139.

Vergi hukukumuz kapsamında vergiyi doğuran olayın asıl amacının yanlış olmayacak şekilde tespit edilmesi amacını belge düzeni taşımaktadır. Bu çerçevede belgede bilginin yetersiz olması ya da eksikliği ya da belgenin süresi içerisinde düzenlenmemesi durumu belge olma niteliğini yitirmesine büyük ölçüde etkilemektedir. Bu husus VUK madde 227/3'te açıklanmıştır.³⁸²

3.5.3.4.1.Fatura

Vergi hukukumuz bakımından geçerli nitelikteki belgelerden en önemlisi faturadır. VUK madde 229'da tanımlaması yapılarak 232.maddeye kadar faturayla ilgili hususlar konu edilmiştir. VUK kapsamında yapılan düzenleme gereğince fatura düzenlenmesi ve bu faturanın alınması zorunluluğu bulunmaktadır³⁸³. Bu bahisle yapılmış olan bir iş varsa ya da satımı gerçekleştirilen bir mal var ise bunların karşılığında müşterinin ödemek zorunda olduğu bedeli gösteren ve müşteriye verilen evraktır. Gerek müşteri açısından gerekse de malı satan ile hizmet sunan açısından da fatura önemlidir. Satış yapılan malı veren ya da bir hizmetin sunulması söz konusu ise bu kişilerce faturanın ikinci nüshası da onlardadır. Fatura bu aşamada bahse konu olan satış ya da hizmetin sunulduğuna dair delildir ve kayıttır. Faturayı teslim alan müşteri, hizmet ya da satış neticesinde yapmış olduğu ödemeye ait delildir ve yapmış olduğu ödemenin nedenini gösteren kayıttır. Alım satıma dair hususlar, işletmeye ait gelir ve giderlerin ispatı fatura ile mümkündür³⁸⁴. Bu bahisle fatura için ticari nitelikteki işlemlerin temelini oluşturuyor diyebiliriz. Ticari işi gösteren tek ispat aracı değildir. Ancak söz konusu belgeyi kanun bakımından geçerli sayan ve gelirin tespiti noktasında yardımcıdır. Buna ek olarak da fatura ticari bir belgedir. Bu nedenle de ticari bir işletmenin cirosunu gösteren bir evrak ya da vesikadır³⁸⁵.

Her ne kadar fatura VUK'ta düzenlenmiş olsa da bu hususta TTK kapsamında da düzenleme yapılmıştır. TTK madde 21'de düzenlenmiştir. Her iki kanunun faturanın içeriğinde aradıkları, düzeni ve şekli bakımından aranan unsurlar birbirinden farklıdır.

³⁸² Biyan, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), s.362.

³⁸³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.335-337.

³⁸⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.335.

³⁸⁵ Kumkale, Rüknettin, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura, 8.bs, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021, s.38.

TTK temelinde fatura için yapılan düzenleme tacir ve ticari işletme üzerinedir. Dolayısıyla TTK bakımından faturanın net bir şekilde ifade edildiğini söylememiz mümkün değildir. TTK bakımından tacir olmanın bir neticesi olarak fatura görülmüştür. Söz konusu maddeye gereğince de fatura düzenleme mecburiyeti bulunmamaktadır; ancak müşterinin fatura düzenlenmesi için bir talebi var ise bu durumda TTK bakımından fatura düzenlenmektedir. VUK kapsamında vergilendirmeye dair yapılan işlemde aralarında bir sözleşme yapıldığı varsayılmaktadır³⁸⁶. VUK bakımından ise esas olan doğal olarak vergilendirmedir. Bu bahisle vergilendirmeyi sağlayan hususun tacir olup olmamasının ya da ticari işletmeye ilişkin olup olmamasının bir etkisi yoktur. Zira VUK ile hedeflenen bütün vergi mükellefleridir. Dolayısıyla TTK sadece tacir üzerinden ilerlerken VUK vergiyi doğuran tüm olaylar kapsamında bütün mükellefleri kapsamıştır. Bu bahisle de TTK daha dar bir kapsamdadır. Aynı zamanda TTK ve VUK birbirlerinin alanına müdahale etmeksizin amacına hizmet eden nitelikte hükümler içermektedir³⁸⁷.

Daha genel bir ifadeyle vergi hukukumuz bakımından faturayı veren tarafın bir iş veya hizmet sunan olduğu ve bunun neticesinde bir çıkarı olduğu bu çıkar bakımından da elde etmiş olduğu geliri fatura ile delillendirmesi söz konusudur. Faturayı teslim alan tarafın da her nasıl bir şey aldıysa, mal ya da çıkarı için olan hususları gideri bakımından delillendirmiş olur. Dolayısıyla fatura her iki taraf için de önem taşımaktadır. Ticari bir eylemin ifasının söz konusu olması ile faturayı teslim alan bakımından da borcunun bedelinin gösterildiği bu borcun da ödendiğini göstermektedir. Aynı zamanda fatura sadece tarafları bakımından delil niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla 3. şahıslar yönünden delil olma niteliği yoktur. Bu noktada bedel olarak ifade ettiğimiz husus VUK madde 229 kapsamında meblağ olarak ifade edilmiştir. Burada meblağ ile kastedilen aslında müşterinin borçlandığı bedel olan paradır. Dolayısıyla bu hizmet ya da iş karşılığında müşterinin bu şey için ne kadar para ödemesi gerektiğini ifade etmektedir³⁸⁸.

Faturada olması gereken hususların ne olduğunda dair bilgilendirme VUK madde 230 ile yapılmıştır. Bunlar kanunda açıkça sayılmıştır.

³⁸⁶ Çelik, Aytekin, Ticaret Hukuku, 13.bs, Ankara, Seçkin Yayınları, 2023, s.25.

³⁸⁷ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.176.

³⁸⁸ Bayraklı, Hüseyin/Bozdağ, Ahmet, “Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.2, (Temmuz 2021), s.256-257.

Birkaçını örneklememiz gerekirse faturanın oluşturulma tarihi, faturanın kim tarafından düzenlendiği veyahut da bir ticaret unvanı varsa onların yazılması gibi başkaca hususların faturada bulunması gerekmektedir. VUK madde 231 ile de faturanın düzeni konu edilmiştir. Bu düzene uyulması zorunludur. Düzenin nasıl olacağı kanunda açıkça ifade edilmiştir. Kısaca bahsetmemiz gerekirse faturanın işin gerçekleşmesinden sonra 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiği gibi hususlardır. VUK madde 232'ye göre de fatura düzenleyip verme ya da faturayı alma mecburiyeti olanlar düzenlenmektedir³⁸⁹.

Vergi hukukumuz bakımından temel olan fatura olmakla beraber fatura düzenlenmesine gerek olmayan durumlarda fatura yerine geçen belgeler de bulunmaktadır³⁹⁰. Gider pusulasından bahsetmemiz gerekirse vergisel olarak muaf tutulan esnafa yaptırılan işle alakalı olarak yapılan ödemenin belgelendirilmesi noktasında kullanımı söz konusu olur. VUK madde 234'te düzenlenmiştir. Kimlerin hangi ilişki bakımından bu duruma tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. Gider pusulasının düzenlenmesi noktasında fatura ile benzerlik göstererek maddi bir sınır konulmamıştır. Perakende satış fişleri bakımından da belirli bir bedelin altında olan satışlar için düzenlenen belgelere denilmektedir. VUK madde 233'te açıkça ve detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu fişler alıcı bakımından satıcı tarafından verilen fatura yerine geçmektedir. Bahse konu olan bu fişlerde mükellef ya da işletmenin ismi, düzenlendiği tarih ve alınan bedelin gösterimi söz konusudur. Perakende olarak yapılan bir satışta belgede KDV'nin haricen gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Müstahsil makbuzları bakımından VUK madde 235'te düzenlemeye tabi olmuştur. Kanuna göre belirtilen konumda olanların gerçek usulde vergisel bir tabiiyeti olmayan çiftçiden satın alınanların gereken meblağı ödenirken o esnada iki adet bu makbuzun düzenlenmesi gerekir. Makbuzun düzeninin nasıl olacağı da kanun maddesinde belirtilmiştir. Bu makbuz için de herhangi bir sınır öngörülmemiştir. Serbest meslek makbuzu açısından bu erbablar tarafınca sunulan hizmetin bedelinin alındığını ifade eden ve bir diğer yönüyle de tahsilat belgesi niteliğinde olan makbuzdur. Bu sebeple de konu olan bedelin tahsili esansında düzenlenmektedir.

Bu erbablar mesleklerine dair her nevi tahsilat için iki nüsha olacak şekilde bu makbuzu oluşturmalarıdır. Zira hizmet alan da bahse konu olan makbuzu talep eden ve alan konumda olması gerekmektedir. Bu durum da VUK madde 236'da düzenlenmiştir.

³⁸⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.335-337.

³⁹⁰ Durmuş Karataş, s.524.

Sevk irsaliyesi açısından da bir yerde bulunan bir malın farklı bir yere ticari mahiyetle sevki sırasında düzenlenen belgedir. VUK madde 230'da düzenlenmiştir. Bir malın mükellefin birden fazla iş yerine bağlı şubeleri arasında taşınması ya da satılma amacıyla başkaca bir aracı veyahut da komisyoncu ile gönderilmesi durumunda bu vaziyetin gönderen tarafından sevk irsaliyesi ile gösterilmesi gerekmektedir. VUK'taki düzenlemede bedele dair bir bilgi bulunmamaktadır. Şayet ki irsaliyeli bir fatura düzenlenmiş ise haricen bir sevk irsaliyesi oluşturulmasına ihtiyaç duyulmaz³⁹¹.

Taşıma ve otel işletmelerine dair belgelerden de kısaca bahsetmemiz gerekirse öncelikle bu hususlar VUK madde 240'ta başlıklı bir şekilde yer almaktadır. Taşıma irsaliyesi VUK madde 209'da mala ait verilmesi gereken bilgiler yer almaktadır. Esasen taşıma irsaliyesi de VUK madde 240/A'da düzenlenmiştir. Bir bedel karşılığında eşya taşınması durumunda bu taşıyanın gerek gerçek gerekse tüzel kişi olmasının önemi olmaksızın eşyanın niteliği, sürücünün adı gibi bilgileri taşıyan irsaliyelerdir. Bu irsaliye sevk irsaliyesinden farklıdır; çünkü taşıma irsaliyesi taşıma işletmesine dair bir belgedir. Yolcu listesi ise VUK madde 240/B 'de yer almaktadır. Ülke içinde bir şehirden diğer şehre yapılan yolcu taşımalarında VUK madde 233 kapsamında yolcu taşıma bileti kesme mecburiyeti olan mükellefler tarafından her taşıma için yapılan listedir. Yolculuk bitene kadar bir kopyası araçta diğer kopyası da işyerinde bulunmaktadır. Eğer ki yolcu taşıma bileti acente ya da komisyoncudan alınmış ise bir kopyası da alınan yerde bulunmaktadır. Günlük müşteri listesi için de pansiyon, otel ya da motel gibi insanların konaklayabileceği birimlerde günlük olarak konaklayanların bulunduğu listenin düzenlenmesine dairdir. VUK madde 240/C'de düzenlenmesi yapılmıştır. Söz konusu listede de nelerin yer alacağı yine ilgili hükümde belirtilmiştir³⁹². Ücret bordrosu bakımından da bir işverenin çalışanına, işçisine her ay düzenli olarak ödediği ücretlerin belgesidir. Bu ödenen bedel iş görme borcuna ilişkindir. VUK madde 238'de düzenlenmiştir³⁹³.

³⁹¹ Şenyüz/Yüce/ Gerçek, s.116-118.

³⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, .340-341.

³⁹³ Şenyüz/Yüce/ Gerçek, s.118-119.

4.VERGİ YARGILAMASINA DAİR İLKELER

Vergi yargılaması hakkında ilk olarak bahsetmemiz gereken husus vergi yargılama hukukunun bağımsız olmadığıdır. İdari yargılama hukukunun bir bölümü vergi yargılamasıdır. İdari yargıda en üst yargı merci Danıştaydır. Bu sebeple de vergi yargılamasında da en üst yargı merci olan Danıştaya bağlıdır. İdari yargıda geçerli olan ilkeler vergi yargılaması hukukunda da ilke olarak kabul edilmektedir. Hukukun bütün dallarında yargılamanın temelinde ispat vardır. Keza vergi yargılaması hukuku bakımından da yargılamanın temelinde ispat önem arz etmektedir. Vergi yargısına hâkim olan ilkeler bakımından da diğer hukuk dallarındaki ilkeler ile benzerliği bulunmaktadır. Vergi yargısındaki ilkelerin kamusal nitelikte özelliklerinin olması ve kamu yararının gözetilmesi bakımından bilhassa ceza hukuku ilkeleriyle benzerlik içerisindedir³⁹⁴.

4.1.Re'sen Araştırma İlkesi

İktisadi ve mali hakimiyet, devlete bütçe ve vergi hakkı sağlamaktadır. Temel ve önem taşıyan haklardan olan bütçe ve vergi hakkı egemenliğin unsurudur. Devlet her ne kadar bireylerin haklarına müdahale etse de bu müdahalenin yine anayasal sınırlar içerisinde olması gerekmektedir. Anayasaya uygun şekilde müdahale edilmesi devlet için bir yükümlülüktür. Bu noktadan hareketle re'sen araştırma ilkesi devlet için bir yükümlülük konumundadır. Söz konusu ilke ile vergi usulünün Anayasa'yla örtüşecek şekilde yürütümünü sağlamaktadır. Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları Anayasa madde 2'de hukuk devleti hususu ile yapılmıştır³⁹⁵. Anayasa'ya uygunluğun yanı sıra bu ilkenin eşitlik, kanunilik, diğer anayasal ilkelere uygunluk ve idarenin kanuniliği ilkesine uygun olacak biçimde vergilendirme gerçekleştirilmelidir. Vergi hukuku kamu hukuku kapsamında olduğu için temel amaç kamu düzeninin sağlanmasıdır. Bu mahiyetle vergi yargılamasında yer alan hâkime yargılama sürecini tam manasıyla yerine getirebilmesi için re'sen araştırma yetkisi ve hakkı tanınmıştır³⁹⁶.

³⁹⁴ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.51-53.

³⁹⁵ Güneş Karaçoban, Tuğçe, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.119.

³⁹⁶ Armağan, Ramazan/Armağan, Ayşe, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C.8, S.2, (Temmuz 2021), s.422.

Medeni yargılama usulünde tarafların talebi gerekmektedir. Bir diğer deyişle davanın akıbetini taraflar yönlendirmektedir. Fakat idari yargının içerisinde yer alan vergi yargılamasında hâkim kendiliğinden hareket edebilmekte ve delillerin araştırılması yoluna koyulabilmektedir³⁹⁷. Davanın başından sonuna kadar geçen zamanda hâkimin davayı sevk ve idaresi sürecinde ilerletirken tarafların delil sunması ya da iddia edilen maddi olayın olup olmadığı noktasında tarafların herhangi bir talebine ihtiyaç duymadan kendi kendiliğinden araştırmaya koyulabilme ve bulduklarını yargılamaya dahil etmesi durumuna re'sen araştırma denilmektedir³⁹⁸. Söz konusu ilke bakımından hâkim ilgilendiği her uyuşmazlıkta her nevi incelemeyi kendiliğinden gerçekleştirip gereken belge ve bilgileri taraflardan ve ilgililerden talep edebilmektedir. Aynı zamanda taraflar tarafından sunulmamış olsa da mahkemece gözetilmesi gerekmektedir. Örneğin zamanaşımı olup olmadığının mahkeme tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Buna ek olarak da hâkimin kendiliğinden çeşitli araştırmalar yapması ve bilgi, belge temin etmesi delil serbestisi ilkesinin de tamamlayıcısı olmaktadır³⁹⁹.

Vergi yargılamasına re'sen araştırma ilkesinin hâkim olduğu İYUK madde 20'de belirtilmiştir. Mahkeme tarafından, taraflarca sunulmuş olan gerek iddiaların gerekse de savunmaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını hiçbir kısıtlamaya tabii olmadan araştırabileceği gibi tarafların ya da taraflardan birinin üzerinde durmadığı bir husus hakkında da araştırma yapılabilir⁴⁰⁰. Re'sen araştırma ilkesinde uyuşmazlığa mevzu olan hadiseleri ve hadiseye dair delilleri idarenin tek başına araştırmasıdır. Bir diğer deyişle kendi kendine araştırması anlamına gelmemekle beraber bahsettiğimiz bu durumlarda sorumluluğun idarede tek başına kendinde olması anlamı vardır. Daha net ve kısa bir ifadeyle re'sen araştırma ilkesi, tarafların keyfi bir şekilde hareket etmemesinin bir nedeni olmamaktadır ve yine bu ilkeye dayanılarak tarafların mahkemeye yardım etmesi edimine uygun davranmamasına da neden oluşturmamaktadır⁴⁰¹. Bu nedenlerle de vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi uyuşmazlıklarda tarafların herhangi bir görevi olmadığı sonucu çıkmamaktadır. Zira ilk önce tarafların mahkemeye sunmuş olduğu delillere göre inceleme yapılacaktır.

³⁹⁷ Akil /Özgül Özer, s.46.

³⁹⁸ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.77-78.

³⁹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.693.

⁴⁰⁰ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.78-79.

⁴⁰¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.694.

Dolayısıyla da taraflar re'sen araştırılması ilkesine güvenerek iddialarını hiçbir delile dayandırmadan ileri sürmeleri doğru olmayacaktır. Zaten tarafın mahkemedен böyle bir beklentide olması yersiz olacaktır. Bu nedenle de tarafların sunduğu delillere göre araştırma yapılacak akabinde ihtiyaç duyulması halinde hâkim re'sen harekete geçerek maddi gerçekliğe ulaşma maksadıyla araştırmasını yapacaktır⁴⁰².

Re'sen araştırma ilkesinde idari yargılama hukuku bakımından temel alınan nokta kamunun düzeninin ve menfaatinin sağlanması durumudur. Bu ilke idari yargının idarenin üzerindeki denetleme yetkisini kullanırken şahısla idare arasında olan güçlerin dengesiz halini düzenleyen ve de idari yargılamanın tüm aşamalarına hâkim niteliktedir ve bu yönleriyle de önem taşımaktadır. İdari davalarda davaya dair hususların genelde davalı konumundaki idarede bulunuyor olması çoğunlukla şahsın bahse konu olan bu hususlara erişememesi durumunu re'sen araştırma ilkesi ile yok etmektedir. Bu ilke hâkime, hadisenin ayıklanabilmesi ve gerçek durumun gün yüzüne çıkarılabilmesi amacıyla şahsın erişemediği hususları kendiliğinden araştırma yapması ve ilgili konumdakilerden tarafların bir istemi olmadan da tek taraflı olacak biçimde talep etme yetkisini tanımaktadır. Vergi yargılamasında bu süreç hâkimin yönetimindedir. Bu açıdan da idari yargılamanın usulü ceza hukukunun yargılaması usulü ile benzer niteliktedir. Bunlara ek olarak Danıştay'ın bir kararında re'sen araştırma hususunu bir metot olarak değerlendirmiştir. Bu metot ile davaya konu işlemin temel olarak gösterilmiş olan hukuki sebebin olup olmadığına ilişkin durumun araştırılması, dayanak konumunda olan bilgilerin toparlanması biçiminde uygulandığı gibi, taraflar tarafından ileri sürülmemiş olsa da idare hukuku kapsamında kamu düzeni sağlanması amacı olmasından kaynaklı olarak tartışmaya gerek duyulmadan kabul edilen görev, süre ve yetki gibi hususların incelemeye tabii olması biçiminde anlaşılmaktadır⁴⁰³.

Re'sen araştırma ilkesi tezimizin ilk bölümünde açıkladığım taraflarca getirilme ilkesinin tam zıttı konumundadır. Vergi yargılamasında temel amaç maddi gerçeği bulmaktır. Zira bu ilke gereği de hâkim aktif bir konumdadır ve buna da tahkik usulü denilmektedir. Bunlara ek olarak da hâkim gerekli gördüğü hallerde yapmış olduğu re'sen araştırması sonucunda delilleri serbest bir şekilde değerlendirir ve takdir eder. Bunun sonucunda da bir karara varır⁴⁰⁴.

⁴⁰² Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.87.

⁴⁰³ Danıştay 5. H.D, E.1985/815, K.1987/1723, T.8/12/1987, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴⁰⁴ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s.75-76.

Bahse konu olan ilke kapsamında hâkim kamu düzenini korumaya çalışır ve karar verirken vicdani kanaatini kapsamında hüküm kurar.Önemle de belirtmek isteriz ki hâkim vicdani kanaate erişirken hâkim tarafların sunduğu iddia ve talepleri ile bağlı değildir. Vergi yargılamasını medeni yargılama hukukundan ayıran en temel noktalardan biri de budur. Eğer dava açılmış ise zaman içerisinde bu dava kendiliğinden ilerleyerek bir sonuca erişir⁴⁰⁵.Bahse konu olan bu ilkeyi maddi olayların incelenmesi bakımından ele alırsak ilk olarak uyuşmazlığın tarafı konumunda olanların iddia ettiklerine bağlı kalınmayarak uyuşmazlığa neden olan hususların temelindeki durumlar araştırılacaktır. Ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılamasında temel olan gerçekliğe ulaşmaktır. Hâkim bir uyuşmazlıkla karşı karşıya kaldığında ilk olarak maddi olaya dair kesin bir düşünceye ulaşmalıdır. Taraflar genel olarak birbiriyle çelişen beyanlarda bulunacaklardır. Bu çelişkiyi giderecek olan da hakimdir. Ancak hâkim bu çelişkiyi giderirken yargılama konusuna ek olarak yeni bir maddi olay ekleyemez. Zira vergi yargılamasına temel alınanlar vergiyi doğuran olayın olup olmadığı, hangi zamanda hangi şahıs için ve zamanın belirlenmesidir. Dahası İYUK madde 20’de belirtilene göre yeni maddi olaydan bahsedilmemiş olup yalnızca delillerin elde edilmesidir⁴⁰⁶.Bu ilkenin sürecinin neticesinde uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılması için kullanılması muhtemel olan delillerin yargılama sürecine katılması noktasında hâkimin serbestisi bulunmaktadır⁴⁰⁷.

Hâkim belirlenmiş olan sürede gerekli gördüğü hallerde ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri gerek taraflardan gerekse de üçüncü kişilerden veyahut da kurumlardan talep etmesi mümkündür. Bu ilke kapsamında yapılan araştırmadan sonra elde etmiş olduğu bilgi, belge ya da evrak gibi hususlar hakkında tarafları bilgilendirmelidir⁴⁰⁸.Genel olarak bu davalarda davalı tarafın idare olduğundan hareketle davacı tarafın çok fazla bilgi ve belgeye sahip olmamaktadır. Çoğunlukla da bu talep idareye yöneltilmektedir. Ancak daha önce de açıkladığımız üzere her iki tarafın da idare olduğu davalar mevcuttur⁴⁰⁹.Bu ilkenin sınırlarının belirlenmesi noktasında ilk olarak Anayasa’ya bakılması gerekmektedir. Ülkemizde idarenin, yargısal denetime ilişkin çerçeve Anayasa madde 125’te belirlenmiştir.

⁴⁰⁵ Öncel/Kumrulu/ Çağan, s.210.

⁴⁰⁶ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.91-92.

⁴⁰⁷ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.58.

⁴⁰⁸ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.58.

⁴⁰⁹ Ergün, Evrim, Çağdaş, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, S.2, (Eylül 2006), s.74.

Bahse konu olan ilkeye yönelik sınırlayıcı nitelikteki özellik taşıyan hükümler esasen VUK madde 3 ile İYUK madde 2-21.maddeleri arasında yer almaktadır⁴¹⁰.Zira adil bir yargılanmanın yerine gelebilmesi için ulaşılabilecek tüm delillere ulaşılarak karar verilmesi gerekmektedir. Bu hususta ilgili kararlar da mevcuttur. Danıştay'ın kararı bakımından tesis edilmiş olan bir idari işlem hakkında, söz konusu işleme ait gerekçeleri gösteren belgelerin idareden istenilmeden yapılan ya da yapılacak olan yargılama işleminin adil ve hakça olmayacağı görüşündedir⁴¹¹.

Tüm bu açıklamalara ek olarak vergi yargılaması hukuku bakımından bu ilkenin geçerli olmasının bir diğer sebebi de VUK madde 3 vergiyi doğuran olayın temelindeki asıl durumun tespiti gerekmektedir. Bir başka ifade ile ulaşılmak istenen asıl durum maddi gerçeğin saptanmasıdır. Danıştay içtihatları gereğince VUK madde 3'te yer alan bu ifadelerin re'sen araştırma ilkesinin bir hukuki dayanağı olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu kararda mahkemenin tarhiyatını yapacağı işlemin dayanağı konumunda olan bedelin emsal nitelikte olan bedelle uygunluğunun araştırılması gerektiği ifade edilmiştir⁴¹².

4.2.Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesini re'sen araştırma ilkesinin bir neticesi olarak adlandırabiliriz. Söz konusu ilke hem idare için hem de mükellef için geçerlidir. Delil serbestine dair VUK madde 3 ve İYUK madde 20'de bu yönde ifadeler bulunmaktadır⁴¹³. Bu ilkenin anlayışına göre bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda bu uyuşmazlığın çözülmesi için kullanılması gereken ya da kullanılması muhtemel olan delilin veyahut da delillerin yasada daha öncesinden belirlenen delil olması ve bu delillerle ispatı şart değildir⁴¹⁴. İspatı söz konusu olan uyuşmazlığın amacına uygun olacak şekilde her nevi delil ile ispatlanabilir. Belli mevzuların belli delillerle ispatı diye bir durum yoktur. Dolayısıyla da bu ilkenin tabii bir neticesi olarak delilin sayı bakımından sınırlamaya tabi tutulması mümkün olmamaktadır. Bu noktadan hareketle delil kabul edilebilecek her hususun ispat vasıtası olarak kullanımı söz konusudur.

⁴¹⁰ Armağan, Ramazan/Armağan, Ayşe, s.425.

⁴¹¹ Danıştay 5. H.D, E. 1990/4297, K. 1991/1099, T. 06.06.1991, <https://legalbank.net/belge/d-5-d-e-1990-4297-k-1991-1099-t-06-06-1991-danistay-5-daire-karari/517041>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴¹² Danıştay 11.H.D, E. 1997/3366, K. 1999/1549, T. 21.04.1999, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴¹³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.58-59.

⁴¹⁴ Yüce,s.77.

Sonuç olarak da bahse konu olan bu ilke delilin sayısı ve sınırlandırılmasına dair durumla direkt olarak bağlantılıdır⁴¹⁵.

VUK madde 3/B bendinde delil serbestisinden bahsedilmiş olup bu kapsamda vergiyi doğuran olayla bağlantısı olmayan tanık beyanı ile yemin harici her delilin maddi olaydaki gerçekliğe ulaşmak için kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Bu noktada önem taşıyan husus kullanılacak olan hususun yeterli bir seviyede delil özelliği barındırması gerekmektedir. İlgili maddede tank beyanı için bir şart koşulmuştur. Bu şart kanunda açıkça belirtilmiş olup vergiye ilişkin olayla ilgili doğal ve net bir ilişkisi olması aranmıştır. Tanığın rastlantı sonucunda öğrendiği bir bilgi olmaması gerekmektedir. Böylesi bir sınırlandırmanın sebebi ise belirli bir güvenlik sağlanmasıdır⁴¹⁶. Bu koşulları taşıyan tanık beyanına vergilendirme sürecinde başvurulup faydalanıldıysa, yargılama esnasında tek başına ayrıca bir delil olarak tekrardan bu delile başvurulması mümkün değildir. Buna ek olarak vergilendirme işleminin tesisi esnasında başvuru tanık beyanları, vergi yargılamasında bahse konu olacak olan işlemlerin hukuka aykırı olup olmadığının denetiminde doğrudan olmasa da dolaylı bir biçimde işlevi olabilmektedir⁴¹⁷. Bir başka sınırlama da VUK madde 227-257'ye göre kanun gereği belgeye dayanması gereken hadiselerin sadece kanunda belirtilen belgelerle ispatı mümkündür. Belirli olayların belirli hususlarla ispatı söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bu sınırlama delil serbestinin istinasını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olayların, bu olay hakkındaki işlemlerin belge üzerinden ispatı gerekmektedir.

Aynı zamanda tezimizin ikinci bölümünde belgelere ilişkin açıklamalarda daha detaylı açıkladığımız üzere bu belgelerin kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyması dahilinde bir başka anlatımla belge düzeni olarak adlandırdığımız hali ile delil olarak kabul edileceğini belirtmiştik⁴¹⁸. Bu belge düzeni esas alınmaktadır. Bu bahisle defter, belge ve kayıtlar birbirlerine daha gündelik bir tabirle otomatik olarak bağlanmaktadır. Dolayısıyla usulüne uygun biçimde tutulmuş olan bu hususlar güvenli bir delil niteliğine sahiptir. Sözlü olan delillerden ziyade yazılı delile olan güven durumu hukukun başkaca dallarında da mevcut bir durumdur. Bu usulüne uygun yazılı evrağa güvenilirlik hali sadece vergi hukukuna has bir durum değildir.

⁴¹⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.694-695.

⁴¹⁶ Batı, s.143.

⁴¹⁷ Batı, s.148-149.

⁴¹⁸ Uluatam/Methibay, s.85.

Genel olarak uyuşmazlık öncesinde delilin ortaya çıktığı nazara alınırsa uyuşmazlığın öncesinde olan bu delillerin ispat kabiliyeti daha yüksektir. Zira uyuşmazlıktan önce ortaya çıkan deliller de yazılı niteliktedirler⁴¹⁹. Açıkladığımız kısıtlamalar sebebiyle aslında tam bir delil serbestinden bahsetmemiz mümkün değildir. Bu sebeple kısıtlanmış delil biçiminde adlandırıldığı görülmektedir⁴²⁰. Delillerin elde edilmesi bakımından bir açıklama yapmamız gerekirse vergilendirme sürecinde elde edilen tüm delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu bakımından açıklamış olduğumuz ilkedeki deliller sınırsız bir biçimde değildir. Dolayısıyla elde edilen ya da ulaşılan delillerin hem hukuk devleti ilkesi gereğince hem de insan hakları ve insan onuru çerçevesinde bu sınırlar dahilinde olması gerekir⁴²¹. Bu noktadan hareketle temel hedef maddi gerçeğe ulaşmak olsa da bu süreçte deliller açısından hiçbir kısıtlamaya tabi olmadan ulaşılması mümkün değildir. Bunun için de CMK, uluslararası sözleşmeler ve Anayasa kapsamında sınırları belirlenmiştir⁴²². Bu bahisle vergi hukuku bakımından delillerin VUK ve sair kanunlara uygun olması gerekmektedir. Tüm bu durumlardan ötürü de delilin hukuka aykırı olmaması ve hukuka aykırı yollarla elde edilmeyen bir delil olması halinde idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyata temel alınabilecektir⁴²³.

İdarenin hukuka uygun olmayan bir delili esas alarak işlem yapmış olması hukuk devleti ilkesi gereğince kabul edilemez. Fakat delillerin hukuken kabul edilebilir olmasının yanında delillerin elde edilme usulü de önem taşımaktadır. Hukuk devleti niteliğinde olan bir devlet bakımından hukuk kuralları hem kişileri hem de devletin bütün organları bakımından geçerlidir⁴²⁴. Bu husus Anayasa madde 2’ de yer alan hukuk devleti ilkesinde açıkça belirtilmiştir. Zira Anayasanın ilgili kararında yine bu hükme değinilmiştir. Karar kapsamında hukuk devleti olan bir ülkenin bütün eylem ve işlemlerinin hukuka aykırı olmaması gerektiği, insan onuruna ve haklarına saygılı tutum sergileyen, insan haklarını koruyup gözeten ve de her konuda adil bir düzen içerisinde olunması gerektiğini, Anayasa’ya uygun tutum ve davranışlarda bulunması gerekliliği ifade edilmiştir⁴²⁵.

⁴¹⁹ Batı, s.151.

⁴²⁰ Batı, s.145.

⁴²¹ Yenisey, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, 11.bs, Ankara, Seçkin Yayınları, 2023, s.822.

⁴²² Batı, s.146.

⁴²³ Durmuş Karataş, s.523.

⁴²⁴ Doğrusöz, Bumin, Vergilendirmede Delilin Hukuka Uygunluğu, Ekonomim Gazetesi, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergilendirmede-delilin-hukuka-uygunlugu/701348>.

⁴²⁵ AYM, E. 2023/127, K. 2024/105, T. 09.05.2024, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2024-105-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Delillerin elde edilme yönteminin önemli olması, hukuka uygun olmayan bir delilin yargı bakımından kullanılması hususunu da beraberinde getirmektedir. Hukuka uygun olmayan yollardan elde edilen delilin kullanılması hususu bilhassa ceza hukuku bakımından önem taşımakta olup tartışmaya konu olmuş bir husustur. Ceza hukuku açısından CMK madde 217/2 ile bu konu hakkında tartışmalar son bulmuştur. İlgili hükümde hukuka uygun elde edilmiş her nevi delilin yargılamada kullanılabileceği belirtilmiştir. Bu belirlemenin yanı sıra da hukuka aykırı delillerin kullanılmayacağı da ifade edilmiştir. Nitekim bu durum da CMK madde 230'da izah edilmiştir. Vergi hukuku bakımından hukuka aykırı delil üzerine ceza hukukunda olduğu gibi detaylı bir inceleme ve irdeleme söz konusu olmamıştır. Fakat bu konu genel itibariyle kişi hakları bakımından, özel olarak da mükellef hakları bakımından önemlidir⁴²⁶. Danıştay Vergi Daireleri tarafından verilen bir karar arama ve el koyma tedbirlerinin usulüne ilişkindir. Arama ve el koyma tedbirleri VUK madde 142 ile 147 arasında düzenlenmiştir. İhbar ya da incelemeler neticesinde elde edilen bilgilere göre bir mükellefin vergi kaçırdığına dair bulgulara erişilmesi halinde mükellef hakkında ya da üçüncü şahıslar hakkında arama yapılabileceğine dair kanun hükmü VUK madde 142'dir. Söz konusu hüküm kapsamında yapılacak aramanın gerekçesinin belirtilmesiyle sulh hakiminden izin alınması ve hâkimin de belirtilen yerlerde arama yapılmasını onaylaması gerekmektedir. Arama işlemi sonrası el koyma söz konusu olacak ise el koymanın usulleri VUK madde 143'te belirtilmiştir.

Bu bahisle direkt olarak el koymanın mümkün olmadığı evvelinde bir arama kararı olması gerekmektedir⁴²⁷. Danıştay Vergi Daireleri tarafından verilen bir kararda açıkladığımız hususlardan hareketle süresi içinde ve usulünce talep yazısıyla davacıdan yasal defterleri ve sair evraklarının istenmediği, davacı hakkındaki defterlere davacının muhasebecisi üzerine yapılan incelemede ve muhasebeci hakkında arama kararı olmadan yapılan aramada davacı hakkında da defterlere el konulması söz konusu olmuştur. Bu bahisle gerçekleşen vergi incelemesi emredici hükümlere uygun olmadan cezalı tarhiyatın gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Kararda cezalı tarhiyatın kaldırılması yönünde karar verilmiştir⁴²⁸.

⁴²⁶ Doğrusöz, Vergilendirmede Delilin Hukuka Uygunluğu, Ekonomim Gazetesi.

⁴²⁷ Çakar, Pürsünlerli, Elif/ Saraçoğlu, Fatih, "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.7, S.1, (Nisan 2014), s.419.

⁴²⁸ Danıştay VDDK, E.2022/1502 K.2023/158 T. 08.03.2023, [https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=893810900&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2022/1502,2023/158,\(Erişim Tarihi:24.10.2024\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=893810900&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2022/1502,2023/158,(Erişim Tarihi:24.10.2024).)

4.3.Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Öncelikli olarak vergi yargılamasında re'sen araştırılma ilkesi benimsenmiş olup delil sistemleri bakımından da takdiri delil sistemi vardır. Bu hususların neticesinde de açıklamış olduğumuz ilke söz konusu olmaktadır. Bu bahisle söz konusu ilke re'sen araştırma ilkesinin neticesi ve tamamlayıcısıdır. Bahse konu olan bu ilke daha öncesinde koyulan kayıtlara bağlı olmaksızın delilleri serbest bir biçimde değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu ilke delillerin sayıca bir önemi yoktur. Temel olan delillerin değerlendirilmesi kısmıdır. Dolayısıyla bu ilke delilden ziyade ispat mevzuu ile ilgilidir. Delillerin değerlendirilmesi neticesinde uyuşmazlık konusunun bir delil tarafından ispat edilip edilmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca kesin delil durumunun olmadığı hallerde bu ilke geçerlidir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ile delil serbestisi ilkesinin bazı farkları vardır. Şöyle ki delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinde delilin özelliği, ispat kabiliyetinin gücüyle ve de hüküm safhası ilgilidir. Delil serbestisi ilkesinde ise bahse konu olan delillerin cinsi, adedi ile ilgili ve usule ilişkindir. Fakat her iki ilke de birbiriyle yakinen ilişkisi içerisindedir. Vergi yargılamasında söz konusu ilke hâkim olduğu için mahkeme getirilen tüm olaylara dair davanın genel neticesinden çıkarmış olduğu fikre göre serbest bir biçimde hüküm kuracaktır. Zira hâkim delilleri değerlendirerek genel yaşam deneyimi, mantık kuralları ve spesifik uzmanlık bilgisine sahipse tüm bu hususları nazara alacaktır. Bunlara ek olarak bu ilkenin de sınırsız olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Dolayısıyla keyfiyete yer yoktur⁴²⁹.

4.4.Yazılılık İlkesi ve Gizlilik İlkesi

Kural olarak idari yargılamada yazılılık ilkesi esas alınmıştır. Dolayısıyla vergi yargılamasında da yazılılık ilkesi esas alınmıştır. Bu husus İYUK madde 1 /2 uyarınca belirtilmiştir. İYUK madde 16 ile de dilekçe aşamalarından bahsedilmiştir⁴³⁰. Söz konusu ilkenin maksadı dava sürecini hızlandırmaktır ve muhtemel en yakın sürede davayı sonuçlandırmaktır. Yazılı yargılama usulünde davadaki tarafların iddia ve savunmalarını yazılı bir biçimde mahkemeye sunmasıdır.

⁴²⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.696-697.

⁴³⁰ Batı, s.607-608.

Ancak bu hüküm 4001 sayılı yasanın 10'nuncu maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır⁴³⁶. Zira bu değişiklik yerinde bir değişiklik olmuş olup taraflar ve vekiller mahkemeye gelen evrakları görebilip bu hususta varsa bir açıklama ya da eleştirileri yapabileceklerdir.

4.5.Kıyas Yasağı İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesi

Genel bir anlatımla kıyas için konu olan olay için geçerli olan hukuk kuralının yorumlanırken faydalanılan mantık kuralıdır. Bir olay için kanunda düzenleme varken bir başka ve benzeri olay için kanunda bir düzenleme yoktur.Dolayısıyla hakkında düzenleme yapılan olaya uygulanan kuralın, düzenleme yapılmayan olaya uygulanması kıyasen yapılmaktadır⁴³⁷.Kıyas kelimesinin kökeni bir şey ile bir başka şeyi karşılaştırma anlamına gelmektedir. Hukuksal manada kıyas kelimesini açıklarsak bir olayla veyahut da hukuki işleme dair yasada belirtilen bir durumun bir benzer duruma uygulanması durumudur. Yargısal manada da bir konuya dair hâkimin vermiş olduğu kararı benzer nitelikte olan kararda da uygulaması anlamına gelir⁴³⁸.

Kamu hukuku kapsamında hâkim yasalar ile sıkı sıkıya bağlı bir ilişki içerisindedir. Bahse konu olacak olası bir boşluk halinde bu boşluk yine yasalar ile doldurulması mümkündür. Kıyas yasağına ilişkin en sıkı uygulamanın ceza hukuku kapsamında olduğu görülmektedir. Böylesi bir yasak ceza hukuku bakımından kanunilik ilkesinin sonucudur. TCK madde 2’de temellendirilmesi yapılmıştır.

Hâkim özel hukukun bazı dallarında kıyas yolunu kullanarak hukuki boşlukları doldurması gündeme gelmektedir. Medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku gibi alanlarda bu yasak söz konusu değildir. Fakat istisnai haller bu genel kural kapsamında değildir. Bir başka ifade ile yasanın izin verdiği kadar hukuki boşlukların doldurulması mümkündür. Özel hukuk kapsamında hukuki boşlukların doldurulması hâkimin hukuk yaratması ya da kıyas yoluna başvurulması ile mümkün olmaktadır⁴³⁹.

⁴³⁶ Özkan, Şener, “Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, SBE, 2005, s.23-24.

⁴³⁷ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.70.

⁴³⁸ Ortaç/Ünsal, Genel Vergi Hukuku, s.45-46.

⁴³⁹ Mutlu, Fatma “Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C.10, S.1, (Haziran 2024) ,s.30.

Kanunda açık bir hüküm olmaması halinde TMK madde 1'e göre örf ve âdet hukuku çerçevesince eğer ki örf ve âdet hukuku yok ise bu durumda hâkimin kanun koyucu olduğunu varsayarak böyle bir durumda nasıl davranacaksa o şekilde davranarak boşluğu doldurması gerekmektedir. Dolayısıyla da bu noktada hâkime kıyas yolu yetkisi tanınmıştır⁴⁴⁰. Vergi hukuku bakımından kıyas yoluna ilişkin durumlar yürütme ve yargı işlerinde söz konusu olmaktadır. Vergi ödevine kanunla hükmedilir. Bir başka deyişle bir vergi varsa bu kanunla belirlenir. Zira bu durum kanunilik ilkesi gereğidir. Dolayısıyla kanun yolu ile konulup yine kanun yolu ile verginin kaldırılması söz konusudur. Dahası mükellef, sorumlu, verginin mevzusu, tarh, tahsil ve benzeri işlemlerin hepsi kanunla düzenlenmektedir. Bu nedenle hakimler yargılamada ve vergi idaresi vergilendirme işleminde kıyas yapamaz.

Vergiye dair temel öğeler hakkında vergi kanununda bir boşluk var ise bu boşluğun hâkimin yeni bir hüküm kurması ya da kıyas yoluna başvurması mümkün değildir. Bu bahisle vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi gereğince kıyas yasağı geçerlidir⁴⁴¹. Zira Anayasa madde 73 ile verginin kanuniliği ilkesinden açıkça bahsedilmiştir. Dolayısıyla da vergi hukukunda kıyas yapılması hukuka aykırıdır⁴⁴². Söz konusu madde de belirtildiği üzere verginin kanuniliği ilkesi evrenseldir. Bu durumdan hareketle verginin konulması, verginin kaldırılması yetkisine haiz olan yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. Emredici hukuk kuralları gereğince kıyas yasağı ve kıyasa sebebiyet verebilecek yorumlardan hâkimin sakınması gerekmektedir⁴⁴³. Bu durumu destekleyen bir başka durum da demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla bir vergilendirme işleminde ve vergi hükmünün de sadece kanunla konulması mümkündür. Bir başka anlatımla anayasa ile yetkilendirilmiş olan yasama organının temel yetkilere sahip olmasından ötürü vergilerin kanuniliği ilkesinden söz edebilmekteyiz. Bu ifadeler ile de temsilsiz vergi olmaz ilkesinin açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. Bahsetmiş olduğumuz temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temelinde de vergileme işleminin muhatabı olan mükelleflerin yasama organınca temsil edildiği düşüncesi vardır.

⁴⁴⁰ Ortaç/Ünsal, Genel Vergi Hukuku, s.45-46.

⁴⁴¹ Ortaç/Ünsal, Genel Vergi Hukuku, s.45-46.

⁴⁴² Ortaç/Ünsal, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ankara, Seçkin Yayınları, 2022, s.279.

⁴⁴³ Yüce, s.78.

Bu açıklamalardan hareketle verginin sadece yasa ile belirlenmiş olan kişilerden ve yine belirlenmiş olan konu üzerinden alınacak oluyor olması kıyasa başvuru ile hiçbir biçimde yasada düzenlemeye tabi olmamış kişilerin ve konuların vergi kapsamına dahil edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır⁴⁴⁴.

Tezimizin ilk ve gerekli görülen yerlerinde de ifade ettiğimiz üzere idare bakımından kamusal gereksinimlerin giderilmesi için talep edilen bedellerdir. Bu bedeller zaruri bedellerdir. Bu mecburi bedellerin talep edilmesinin kanun ile olduğunu izah etmiştik. Bir başka anlatımla bu bedelin keyfi, belirli olmadan ve kanunsuz şekilde yapılamamaktadır. Böylesi bir durum şahısları güvence altına almaktadır. Vergilendirme işlemi doğrudan şahısların hak ve hürriyetlerine yöneliktir. Bu nedenle de gerek hukuk devleti ilkesi gereği gerekse de Anayasal düzeyde koruma altına alınarak ve akabinde de yasalar kapsamında da koruma altında olduğundan ihlali söz konusu değildir. Kıyas yasağı ilkesini hukuki güvenlik ilkesinden ayrı olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır⁴⁴⁵. Söz konusu bu ilke hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Dolayısıyla bu ilke kanunların belirsiz olmasını engellemekte, belirli ve açık bir şekilde düzenlenmesini sağlamaktadır⁴⁴⁶.

Hukuk devleti ilkesi ile kıyas yasağı ilkesini birlikte ele almamızın sebebi birbirini tamamlayan ve iç içe geçen ilkelerdir. Bu bahisle aynı başlık altında toplayarak birbiri ile bağlantısının kurulmasını hedefledik. Hukuk devleti ilkesinden bahsetmemiz gerekirse vergi kavramı ile hukuk devleti arasındaki ilişkinin temeli eskilere dayanmaktadır. Bu ilişki kendisini çağdaş hukuk sisteminde anayasal normlar vasıtasıyla kendisini gösterebilme imkânı bulmuştur. Kamu temelinde verginin yeri büyüktür ve önemlidir. Verginin bu kadar önemli olmasının karşısında hukuk devleti vergi veren mükelleflerin mülkiyet hakkını korumak zorundadır. Bu mülkiyet hakkının korunmasının yanı sıra da mükellefi devlet karşısında da korumak zorundadır. Dolayısıyla mükellefin savunma hakkını da koruma altına almaktadır⁴⁴⁷. Hukuk devleti ilkesine prensiplerine uyan bir devlet vergilendirmeyi hukuk kuralları çerçevesinde yapmak zorundadır. Vergilendirme ilişkisine dair yapılan düzenlemeler söz konusu ilişkinin taraflarına ilişkindir.

⁴⁴⁴ Mutlu, s.30.

⁴⁴⁵ Erkin, Gözde, “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, Yaşar Üniversitesi E- Dergisi, C.8, S. Özel, (Haziran 2013), s.1124.

⁴⁴⁶ Mutlu, s.31.

⁴⁴⁷ Yerlikaya, Kürşat, Gökhan, Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, İstanbul, Kazancı Yayınları, 2005, s.14.

Bu tarafların hak ve yetkilerini düzenlemeye tabi tutmuştur. Bahse konu olan hukuki ilişkinin taraflarından biri devlettir ya da devlete bağlı tüzel kişilerdir. Diğer tarafı da mükellef konumunda olanlardır. Bu ilkeye sahip olan devlet söz konusu yetkisini kullanırken vergilendirme işleminde demokrasi, eşitlik ilkesi, kanunilik ilkesi ve hakka müdahale olduğu için temel hak ve özgürlüklerin korunması ilkesini benimsemektedir.

Öte yandan kıyas yasağı ilkesinde de bahsettiğimiz üzere hukuki güvenlik ilkesi gereğince hukuk kurallarının evvelinde belirlenmesi ile herkesin bağlı olduğu hukuk kurallarını bilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de herkes bu kuralları bilerek ona göre davranış sergileyecektir. Bu bahisle hukuk devleti ilkesi gereğince ve de vergilendirme işleminde kanunilik ilkesi kapsamınca kıyas yasağı ilkesi, geriye yürümeme ilkesi ve de belirlilik ilkesi bahse konu olan iki ilkenin devamı niteliğindedir. Zira bu ilkeler de temel ilkelere dendir⁴⁴⁸. Anayasa madde 7’de belirtilen yasama yetkisinin devredilmez olduğuna ilişkin ifadelerle Anayasa madde 73’ün üçüncü fıkrasında belirtilen vergilendirme işleminin kanuniliği ilkesinin belirtilmesi ile söz konusu kavramların Anayasal düzende temelleri oluşturulmuştur. Bunlara ek olarak Anayasa madde 2 ile Türkiye’nin sosyal ve hukuk devleti olduğu belirtilmiş olup yine Anayasa madde 6’da egemenliğin hiçbir şart ve kayda bağlı olmaksızın Millete ait olduğu ifade edilmiştir. Anayasa madde 153 ile de mahkemelerin yasa koyucu yerine geçemeyeceği ve bu hususa dair sair hususlarla belirtilmiştir. Anayasa madde 73 ile de vergi ve sair hususların yasa ile konulup yasa ile kaldırılacağı konu edilmiştir. Bir başka ifade ile Anayasa madde 73 ile vergilerin yasallığından söz edilmiştir⁴⁴⁹. Bu hususa ilişkin Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda vergilerin yasal olmasının yanı sıra tüm temel unsurların da kanunda net bir biçimde düzenlenmesi gerektiğine ilişkin karar verilmiştir⁴⁵⁰.

⁴⁴⁸ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.27-28.

⁴⁴⁹ Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 15, S. Özel, (Temmuz 2013), s.1265.

⁴⁵⁰ AYM, E. 2011/13, K. 2012/45, T.22.03.2012

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2012-45-nrm.pdf> (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Bir diğ er Anayasa Mahkemesi kararında da vergi kurumunun asli yapısı olan ve temelini oluşturan hususun hukukilik olduğu ve biçim, süre ve yükümlüler açısından bir belirlilik olması gerektiğini, bu belirliliğin yükümlüye güven vermesi ve vergi yönetimi bakımından da kararlılık sağladığını ve bunlara ek olarak da eşitlik ilkesinin g ozetildiğinin de ifadesi yapılmıřtır⁴⁵¹.

Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında da Anayasa madde 73'e değinilmiş olup mali güce göre vergilendirmeye, vergilendirmenin adaletli ve dengeli bir biçimde yapılması gerektiğini akabinde de sadece vergilendirme işleminin değil yanı sıra diğer resim, harç gibi sair temel unsurların da kanunla belirtilmesi gerektiği ifade edilmiřtir⁴⁵².

Bir ülkede sadece yasaların olması o devleti hukuk devleti yapmamaktadır. Ancak b yylesi bir ülke kanun devleti olarak nitelendirilebilir. Aynı mantıktan hareketle bir ülkede anayasa olması bahse konu olan ülkeyi Anayasal Devlet özelliği kazandırmamaktadır. Zira Anayasal Devlet ile Anayasalı Devlet aynı anlama gelmemektedir⁴⁵³. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında hukuk devleti niteliğine sahip olan bir ülkenin devlet yönetiminin hukuk normları çerçevesinde hareket etmesi gerektiği, söz konusu normlar kapsamında y ur t ld ğu anlamına geldiği ifade edilmiştir. Yine aynı karar dahilinde hukuk devleti olan bir ülkede hiç kimsenin başkaca kimselerin haklarını zarara uğratabilecek keyfi tutumlarda bulunamayacağını izah edilmiştir. Akabinde de devlet yöneticileri ve de devletin temsilcisi konumunda olanların yapmış oldukları eylemlerin yargısal denetimden geçirildiği belirtilmiřtir⁴⁵⁴.

4.6.Toplu Yargılama  lkesi ve Kamuya Faydalılık  lkesi

Tek hakimle görülmesi gereken davalar haricinde idari yargı sistemimizde toplu yargılama usulü vardır. Daha net bir ifadeyle Bölge  dare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay kurul olarak yargılama yapmaktadır.

⁴⁵¹ AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, T 7.11.1989, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1989-42-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴⁵² AYM, E. 2014/72, K. 2014/141, T. 11.09.2014, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-141-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

⁴⁵³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda  spat ve Delil, s.26.

⁴⁵⁴ AYM, E.1999/51, K.2001/63, T.28.03.2001, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2001-63-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Toplu yargılamanın benimsenmesinin sebebi daha adaletli olunacağı ve karşılıklı olacak şekilde bir denetim yapılacağı ve hakimlerin deneyimleri ve bilgilerinin harmanlamaları söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla da tek hakimle yürütülecek olan dosyaya göre kurul ile yürütülen dosya adaletin dağıtımını çok daha iyi ve yerinde olacak şekilde sağlamaktadır. Bu bahisle de verilecek olan kararların adaleti temsil ettiği ve iyi olacağın savunulmaktadır⁴⁵⁵. Her ne kadar toplu şekilde görülmesinin derine inilmediği ve yargılama sürecinin hızını kestiği ileri sürüldüğüne dair eleştiriler olsa da esasen kurul olarak görülmesinin daha iyi olacağı yönündeki varsayımlar çoğunlukta olmakla pratikte de kurul haliyle davalar görülmektedir⁴⁵⁶. Dolayısıyla da toplu şekilde kararlar alınmaktadır. Bu noktada da mahkeme üyelerinin oyçokluğu usulü geçerlidir⁴⁵⁷. Bu hususa ilişkin Danıştay kararları da vardır. İlgili Danıştay kararı kapsamında toplu yargılamanın geçerli olduğu sistemlerde uyuşmazlığa ilişkin son kararı verebilmek için yargılamada bulunan hakimlerden yarısından fazlasının farklı olmayarak aynı şekilde oy vermiş olmaları gerektiğinin, aksi halde verilecek olan kararın usul hukuku bağlamında karar niteliğine haiz olmayacağı belirtilmiştir⁴⁵⁸.

İdari ve vergi yargının esas ve yönlendiricisi konumunda olan ilkeye kamuya yararlılık ilkesi denilmektedir. Söz konusu ilke ile amaçlanan husus hukuki güvenliğin temin edilmesi ve toplumsal ölçekte barış sağlanmasıdır. Aynı zamanda bu ilke ile idare edilen sıfatında olanların idarenin karşısında koruma halinde olmasını da sağlamaktadır. Bu hususun medeni yargı bakımından da geçerliliği vardır⁴⁵⁹. Söz konusu bu ilke vergi yargısının ve idari yargının temelinde yer alan yönlendirici konumunda olan ilkesidir. Vergi yargılamasına hâkim olan diğer tüm ilkeler bu ilke kapsamındadır ve kamuya yararlılık ilkesi dahilinde değerlendirmeye tabi olur. Bahse konu olan bu ilke ile amaçlanan hukuki güvenliğin temin edilmesi ve toplumsal barışın sağlanması ile idare edilen konumunda olanların idarenin karşısında korunmasını sağlamaktadır. Bu husus idari yargı bakımından da geçerli olmaktadır. Fakat önemle belirtmek isteriz ki idari yargıda diğer yargı yollarına nazaran haklılık duygusu ve kamusal adalet vardır⁴⁶⁰.

⁴⁵⁵ Yüce, s.76.

⁴⁵⁶ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.69.

⁴⁵⁷ Albayrak, s.38.

⁴⁵⁸ Danıştay 7.H.D., E.2006/2231, K.2007/2766, T.14.06.2007, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18340700&arananKelime=7.%20Daire,2006/2231,2007/2766>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴⁵⁹ Arıkan, Abdullah, Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s.39.

⁴⁶⁰ Albayrak, s.38-39.

Bir devlet hukuk devleti ise bu devletin, devletin gücü kullanılması suretiyle yapılan bütün kamu işlerinde nihai gayenin kamu faydası olması gerekmektedir⁴⁶¹. Zira bir hukuk devleti ilkesi ile kastedilen öngörülebilir olmasıyla hukuki belirliliktir.

Bu durum da hukukun güvenilirliğini sağlamaktadır. Hukuki güvenliğin tesis edilmesi ve buna halk tarafından duyulan inancın zedelenmemesi gerekmektedir⁴⁶².

4.7. Usul Ekonomisi İlkesi

Usul hukukunda asıl olan gaye hukuki sorunun tasfiyesini uzatmadan olabildiği kadar hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasıdır. Usul ekonomisi ilkesi de hedeflenen bu duruma hizmet etmektedir. Medeni yargılama hukukuna da usul ekonomisi ilkesi geçerlidir. HMK madde 30 ve Anayasa madde 141'de emredici özelliğe sahip olan söz konusu ilke, yargılamanın gayesine hizmet sağlayan araçlardan birini teşkil etmektedir. Bu ilke ile amaçlanan kanunda belirtilen düzenleme sınırları içerisinde yargılamanın kolaylaşması ve yargılama için belirtilen sürenin üzerine çıkılmaması ve amacına uygun düşmeyen harcama yapılmamasını hedefler. Tüm bu hususlar da hâkimin görevi kapsamındadır. Bu bahisle söz konusu ilke için hızlılık, ucuzluk ve basitlik olarak üç ögeden bahsedebiliriz. Bir başka deyişle kastedilen zaman, masraf, emek ve yargılama giderleridir⁴⁶³.

Bir hakkın çiğnenmesi ve çiğneneme olasılığının olduğu durumlarda en az olacak şekilde gider ile süresini minimumda tutarak ve yeterli bir emek temel alınarak yürütülen davalardır. Yeterli bir emekle ifade edilmek istenen gerekli olmayan davaların açılmaması durumudur. Zira amacına hizmet eden dava ya da davaların açılması yeterli bir emek olacaktır. Her davada en temel husus adaletin yerini bulmasıdır. Bunun için de adaletli kararlar verilmesi gerekmektedir. Adaletli karar; tarafların arasında bulunan sorunun ortadan kaldırılması ve bu sorunun kaldırılmasıyla da toplum barışının temin edilmesini sağlayan karar olarak ifade edebiliriz⁴⁶⁴. Dolayısıyla böylesi bir karar basit, pahalı olmayan, gecikmeye uğramadan çabuk bir biçimde ve usulünce görülen yargılamayı adil yargılama olarak nitelendirebiliriz.

⁴⁶¹ Yüce, s.79-80.

⁴⁶² Arıkan, s.39.

⁴⁶³ Yüce, s.59.

⁴⁶⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.700.

Bu bahisle de ancak böylesi bir yargılamanın söz konusu ilkeye uygun olduğunu söylememiz mümkün olacaktır. Zira yargılama hukukunun hedeflemiş olduğu duruma ulaşmasını usul ekonomisi ilkesi sağlamaktadır⁴⁶⁵.

Önemle belirtmek isteriz ki usul ekonomisinde yapılan yargılamadaki kararın doğruluğu ve adilliği ile ilgilenmemektedir. Sadece şekli durumuyla ilgilidir⁴⁶⁶. Usul ekonomisi gereğince hızlılık ile anlatılmak istenen ivedi bir biçimde yargılama yapılması değildir. Maddi gerçekliğe eldeki veriler ile en kısa zamanda ulaşmaktır. Hızlılığı adil yargılanma ilkesinin içinde yer alan makul süre kavramı ile de ilişkilendirebiliriz. Zira amaç ve sonuç her ikisinde de aynıdır. Temel olan maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Hızlılıkta gereksiz zaman harcanmaması istenmektedir. Makul sürede de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 6'da belirtilen adil yargılanma hakkının bir görünümü olup buna dair kıstaslar tarafların hızlı neticelenmesi halindeki çıkarları, yargı sürecinde ilgililerin tutumu gibi hususlar içtihatlarla belirlenmiştir⁴⁶⁷.

Vergi yargılamasında da usul ekonomisi ilkesi gözetilmektedir. Daha açık bir ifade ile masrafı en aza indirgeyerek basit bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Yazılılık ve re'sen araştırma ilkeleri usul ekonomisi ilkesinin uygulanması açısından önemi bulunmaktadır. Aynı zamanda vergi yargılamasında masrafın çok olmaması hatta az masraflı olması keşif, bilirkişi gibi ek masraf çıkaracak hususlara başvurulmamasıdır. Anayasa madde 125 ve İYUK madde 2'de belirtilen duruma aykırı olarak vergi mahkemeleri yalnızca iptal kararı vermekle kalmamaktadır. Davanın esasına da girilmektedir. Dolayısıyla vergi mahkemeleri her ne kadar ilgili kanundaki yasağa uygun davranmamış olsa da esasa girmiş olması usul ekonomisine uygun düşmektedir⁴⁶⁸.

4.8. Adil Yargılanma İlkesi

Adil bir yargılama yapılabilmesi için mağdur ve sanığın haklarının ihlal edilmeden yapılan bir yargılama olması gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı temel bir insan hakkıdır.

⁴⁶⁵ Hasoğlu, Aynur, Türk İdari Yargılama Hukukunda Usul Ekonomisi İlkesi, Ankara, Seçkin Yayınları, 2024, s.29-30.

⁴⁶⁶ Hasoğlu, s.43.

⁴⁶⁷ Hasoğlu, s.47-48.

⁴⁶⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.701.

1948 senesinde bir başlangıç niteliğinde olan İnsan Hakları Evrensel Bildiri ile tanınmış olan bir haktır. Aynı zamanda evrensel bir ilke niteliğindedir. AİHS madde 6'da belirtilenler, Anayasa madde 36 ile adil yargılanma ilkesinden bahsedilmiştir⁴⁶⁹. Adil yargılanma hakkı hem davacıya hem de davalıya tanınmış bir haktır. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı ve bu ilke gereğince bu hakkın gereklerinin davacı ya da davalı taraf talep edebilmektedir bu hak belirlenmiş olan bir yargılama usulü veya yargılamanın yalnızca belirlenmiş bir kısmı ile sınırlandırılmış değildir. Davanın açılması ile yargılamanın sona ermesine kadar ve hüküm kurulduktan sonra da kurulan hükmün yerine getirilmesi kadar süreç boyunca devam etmektedir.

Bahse konu olan bu hak maddi hukuktan bağımsız konumdadır. Aynı zamanda gerçekleşen yargılamanın hukuk devleti sınırları içerisinde yürütümünün sağlanmasının teminatıdır. Bu hususa ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu kararda ceza yargılaması bakımından sanık ya da iddia makamı için herhangi bir eşit olmayan davranış sergilenmeden tarafların karşılıklı biçimde iddia ettikleri hususları ileri sürmeleri ve savunmalarını gerçekleştirebilmesi olarak ifade edilmiştir⁴⁷⁰.

Adil yargılanma hakkı makul sürede, aleni bir biçimde aynı zamanda hakkaniyet çerçevesinde yasal, herhangi bir şeye bağlı olmayan ve tarafsız bir mahkemece yapılan yargılamadır. Yasallık ile kastedilen uyumsuzluk ortaya çıkmadan evvel hangi mahkemede bakılacağına belirlenmiş olmasıdır. Bir mahkemenin meşruiyet şartı kanunla kurulmuş olmasıdır. Zira kanunla kurulan bir mahkemede yargılanma hakkının özünde savunma hakkı bulunmaktadır. Bu noktada incelenen bir dosya bakımından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de gerek hukuk gerekse de ceza mahkemelerinin kanunla kurulup kurulmadığına bakmaktadır⁴⁷¹. Bağımsızlık ile kastedilen başkaca bir yerden emir almamak anlamına gelmektedir⁴⁷².

Tarafsızlık ile kastedilen de mahkemenin gidişatını etkileyebilecek her şeyden uzak durulmasıdır⁴⁷³. Adil yargılanma hakkı bakımından makul sürede yargılanma hakkı oldukça önemlidir.

⁴⁶⁹ Yüce, s.58.

⁴⁷⁰ Danıştay 10. H.D, E.1996/7166, K.1998/5511, T. 03.11.1998, <https://www.corpus.com.tr/>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

⁴⁷¹ Akdoğan, Alper Cem, Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s.73-74.

⁴⁷² Akdoğan, s.77.

⁴⁷³ Akdoğan, s.81.

Makul süre sonucu önemsemeyen sadece hızlıca davanın sonlandırılması anlamına gelmemektedir. Zira yargılama neticesinde verilecek olan kararın adil, hukuk ve hakkaniyete uygun olması da aranmaktadır⁴⁷⁴.

Vergi hukuku bakımından da vergi kanunun İHAS ile uygun olmaması durumunda bu durumun tespitini yapan hâkim, İHAS'a öncelik verecek ve İHAS'ın gerekliliğini yerine getirecektir. Bu bahisle vergilendirmeye dair işlemlerde hukuka uygun olmayan hususların ileri sürülmesi esnasında ilgili olan düzenlemelerin İHAS'la uygun olmayan durumlar da ileri sürülebilecektir⁴⁷⁵.

4.9.Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergiyi doğuran olayın belirlilik kazanmasında ve de vergi kanunu hükmünün yorumlanması noktasında hukuki şekillerin ötesinde asıl olan iktisadi özellik ve içeriklerin temel alınmasına ekonomik yaklaşım ilkesi denilmektedir. Söz konusu ilkedan ötürü ekonomik yorumlama ilkesi vergi hukukuna haştır. Aynı zamanda maddi olayın belirlilik kazanmasında ve hukuk kurallarının yorumlanması hususunu da kapsamaktadır. Bu bahisle de üst bir kavramdır. Bu yorum karar safhasında yapılır. VUK madde 3 aslında ispattan ziyade ekonomik yaklaşım ilkesine dair kuraldır⁴⁷⁶.

Bir vergilendirme işlemi söz konusuysa bu işlemde ekonomik hususlar temel alınmaktadır. Vergiyle ilgili bir olayda o olayların asıl amacı o olayların dolaysız bir şekilde ekonomik içeriğiyle alakalıdır. Bir işlem veyahut da eylemin asıl vasfı belli hale getirilmeye çalışılırken işlem ya da eylemin dış görünümü ya da belge ve kayıtlarda sunulan şekli hususlar temel alınmayacaktır ve asıl ekonomik içeriği temel alınacaktır. Bu bahisle ekonomik içerik kullanımı söz konusu olan şekilsel kalıptan daha elzemdir⁴⁷⁷.

Ekonomik yaklaşım ilkesini ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum olarak iki başlık altında incelenmektedir. Ekonomik irdeleme kavramı da vergiyi doğuran olayın iktisadi özelliği ve işlevi kapsamında belirlenmesi ve değerlendirilmesidir.

⁴⁷⁴ Akdoğan, s.91.

⁴⁷⁵ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.32.

⁴⁷⁶ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.27.

⁴⁷⁷ Seviğ, s.12.

Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile bu olayın ekonomik vasfı ve işler olma durumuna göre ve bu işlerliğin belirlenmesi dahilinde yapılacak olan değerlendirmeye ekonomik irdeleme denilmektedir⁴⁷⁸. Ekonomik irdeleme ile uyumsuzluğa mevzu olan olayın asıl olan niteliği ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla da ekonomik olarak vasıflandırılmasıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin ya da nasıl oluştuğu hususunun ispatlanmasının bir parçası konumladadır. Bahse konu olan bu ekonomik irdelemenin anayasal olarak temelinde vergilendirmede eşitlik ilkesi vardır. Söz konusu vergilendirmede eşitlik ilkesine göre aynı olay ve aynı iktisadi nitelikteki olguların da aynı biçimde vergilendirmeye tabii olmasını öngörmektedir. Elde her ne kadar somut bir olay olsa da görünümünden anlaşılan hukuki biçimden bağımsız nitelikte iktisadi içeriğiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örnekleme gerekirse kanunda tarımdan elde edilen kazançtan vergi alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla hayatın içinde çiçekçilik tarımsal kazanç niteliğindedir. Bu nedenle de çiçekçilik vergilendirilir. Böylesi bir yaklaşım lafzi biçimde ekonomik yorumdur. Bir diğer örnekte de süs köpeklerinin vergilendirmesine dairdir. Süs köpeği lüks bir husustur. Dolayısıyla böyle köpeği olan birinin edim kuvveti vardır. Hayatın için de süs kedisi için de aynı durum geçerlidir. Bu bahisle süs kedisi de vergilendirmeye tabi olacaktır. Bu yaklaşımı da ekonomik irdeleme denmektedir⁴⁷⁹.

Ekonomik yorum kavramı da vergiyi doğuran bir olay var ise bu olay için söz konusu olacak ve uygulanacak olan hukuk kuralının iktisadi gerçek nazara alınarak saptama yapılmasına denilmektedir. Bu yorum karar safhasında yapılmaktadır. Ekonomik yorum için şu ifadeyi de söylememiz mümkündür ki medeni hukukla vergi hukuku arasında kalan kavramlar problemidir. Böylesi bir durum da problem üç şekilde çözüme kavuşturabiliriz: Birinci olarak hukuki güvenlik ilkesi uyarınca sözün manası yorum yapılarak aşılmasında gerekmektedir. Diğer durum da yorumdan ziyade hissiyata göre karar verilmesi durumudur. Son çözüm olarak da mana olarak medeni hukukun temel alınması ancak biçimin kötüye kullanımının engellenmesidir.

Örnekleme gerekirse evlenme ya da boşanma ifadelerine medeni hukuktaki anlamıyla vergi hukukunda yer verilmişse ve bu medeni hukuktaki anlamına göre vergi hukuku boyutunda neticeler bağlanmış ise iltica sebebiyle gerçekleştirilen evliliği medeni hukuk boyutunda muvazaalı olan evlilik birliğini vergi hukuku boyutundan geçersiz saymamız pek mümkün olmayacaktır.

⁴⁷⁸ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.27.

⁴⁷⁹ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.64.

Buna ek olarak resmi olarak evlilik akdi olmadan evliymişçesine hayatını yaşayanlar vergisel boyutta geçerli bir evlilik var gibi değerlendirmeye tabi tutmak veyahut da resmi olarak evlilik akdi olmasına rağmen ayrı yaşayan çiftleri resmîyette boşanmış gibi değerlendirilmesi mümkün değildir. Tüm bu nedenlerle özel hukuk normunun olduğu bir vergi normunda söz konusu özel hukuk normlarının özel hukuk manasında mı veyahut da iktisadi içerik kapsamında mı olacağı değerlendirilmelidir⁴⁸⁰.

Ayrıca bahse konu olan ilke bakımından ekonomik yorum ögesiyle vergi yasalarının yorumunda etkili olmaktadır. Ekonomik irdeleme ögesiyle vergiyi doğuran olayların belli hale gelmesi noktasında bu ilke etkili olmaktadır. Bunun sebebi de vergiyi doğuran olayın belirlilik kazanması ispatın mevzunu oluşturmaktadır. Bu ilke ispatla ilgili olduğundan delille de ilintili olmaktadır⁴⁸¹.

Toparlamak gerekirse bu ilkede vergiyi doğuran olaydaki fiilin hukuki şekli göz önüne alınmamaktadır. Önemli olan ve göz önüne alınan husus olayın ekonomik olarak biçimidir. Bu sebeple de bu ilkede yorum metodu olayın niteliğine göre idarenin ve mükellefin lehine de aleyhine de olabilmektedir. Bu yönüyle de bütünüyle objektiftir. Bir başka deyişle ekonomik yaklaşım ilkesi vergi yasalarının olduğu şekilde uygulanması halidir. Bu ilkenin idare ve yargı organlarınca dikkate alındığını gösteren bir örnek vermemiz gerekirse para faizsiz ve evin kirasız olduğu durumlardır. Şöyle ki ; sözleşmedeki taraflardan biri diğer tarafa sözleşmeye konu taşınmazı kullanılması amacıyla bedelsiz olarak devretmektedir. Kullanacak olan taraf da faizsiz şekilde ödünç para verecektir. Bu bahisle kullanan da kullandırtanın da tek ve öncelikli amacı vergi kaçırmaktır. Ancak sözleşmenin temelinde kullanan ve kullandırtan karşılıklı biçimde birbirlerine parayla ölçülebilen menfaat sağlamaktalar. Dolayısıyla aslında taraflar özel hukukun içinde yer alan karma sözleşmeyi kullanarak temeldeki durumu örtbası etmeye çalışmaktadırlar.

Bir başka ifadeyle asıl olan ekonomik hal saklanmaya çalışılmaktadır. Böylesi durumlara idarenin ve yargının davranışı paranın faizsiz olmayacağı, bir evin de kirasız olmayacağı yönündedir⁴⁸².

⁴⁸⁰ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.65.

⁴⁸¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.697-698.

⁴⁸² Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.27.

4.10.İlkelerin Delil ve İspat Açısından Değerlendirilmesi

Tezimizin değerlendirme bölümünde vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler hakkında genel bir toparlama yapacağız. İlk olarak re'sen araştırma ilkesinden başlayacağız. Bu ilkeye dair temel özelliklerden kısaca bahsedeceğiz. Davaya ilişkin hususların hazırlanması safhasında tarafların yanı sıra mahkemeler de görevlidir. Bir başka ifadeyle re'sen araştırma ilkesi kapsamında mahkeme kendiliğinden davaya ilişkin hususları araştırabilecektir. Mahkeme tarafların iddia ettikleriyle bağlı değildir. Davaya konu olan olayın çözümlenmesinde hiçbir tarafın talep etmesine gerek olmadan mahkeme kendiliğinden delil araştırması yapacaktır. Delil araştırması sonucunda ulaştıklarını da yargılamaya dahil edecektir. Bu bahisle bu ilke delillerin sayı bakımından sınırlamaya tabi olmasını ve delillerin değerlendirilmesinde olası bir kısıtlamayı engellemektedir.

Bu noktalardan hareketle de kesin delil sistemi geçerli olmadan takdiri delil sistemine zemin hazırlamaktadır. Takdiri delil sistemi neticesinde de delil serbestisi ilkesi söz konusu olmaktadır. Toparlamamız gerekirse re'sen araştırma ilkesi ile taraflarla bağlı olmaksızın mahkeme maddi gerçekliğe erişebilmek maksadıyla davaya konu olacak ve davanın çözümlenmesine yardımcı olacak ispat araçlarını yargılamaya dahil etmektedir⁴⁸³.

İdari yargılama hukuku bakımından ve vergi yargılaması hukukunda genel itibariyle yazılılık ilkesi geçerlidir. Söz konusu bu ilke gereğince tarafların ileri sürecekleri iddialarını ve de savunmalarını yazılı biçimde yapmaları gerekmektedir. Yapılacak olan bu yazılı hususların ardından dosya kapsamında yapılan inceleme yazılı belgeler üzerinden gerçekleşecektir. İYUK madde 1/2'de bölge idare mahkemelerinin, danıştayın, idare ve vergi mahkemelerinin incelemenin yazılı evraktan yapılacağı ifade edilerek aslında yazılılık ilkesinden söz edilmiştir.

İYUK madde 17 kapsamında yazılılık ilkesinin istisnası belirtilmiştir. İlgili hükümde belirtilen durumlarda duruşma yapılabileceği ve de VUK mükerrer madde 378'de mali müşavir ile inceleme görevlilerinin mahkemede dinlenebileceği belirtilmiştir⁴⁸⁴.

⁴⁸³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.693.

⁴⁸⁴ Yüce,s.75.

Gizlilik ilkesini izah etmemiz gerekirse vergi yasaları kapsamında bu ilkeyi iki şekilde inceleyebiliriz. İlk olarak İYUK madde 18/1 kapsamınca kamu güvenliği veyahut da genel ahlakın gerek gördüğü hallerde görülecek ya da görülmekte olan duruşmaların tamamının ya da bir kısmının gizli olabileceği söz konusu olmaktadır. İkinci husus ise İYUK madde 20’de getirilmiş olan veya idare tarafında yollanmış olan gizli özelliğe sahip evrak ve dosyaların gerek taraflar gerekse de vekiller tarafından incelenmesi söz konusu olamaz⁴⁸⁵.

Toplu yargılama ilkesi kapsamında Türk İdari Yargı Sisteminde tek hakimle bakılan davalar mevcuttur. Bu davaların haricindeki davalar için toplu yargılama prensibi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle vergi mahkemelerinde duruşmalar kurul halinde gerçekleşir. Bu usulde dava bir kurul tarafından incelendiği için adaletin yerini bulacağı ve karşılıklı olarak denetim olacağı ve de kuruldaki hakimlerin bilgi ve deneyimlerini bir top yekûn haline getirmeleri söz konusu olacaktır. Bu bahisle de tek hâkimin vereceği karara göre kurul halinde verilen karar daha yerinde olacaktır⁴⁸⁶.

Vergi yargısı ve idari yargının temelinde kamuya yararlılık ilkesi bulunmaktadır. Bu ilke ile hedeflenen hukuki güvenliğin sağlanmasıdır. İdare karşısında olanları koruma amacı da güdülmektedir. Kamuya yararlılık ilkesi medeni yargılama açısından da geçerlidir⁴⁸⁷. Bunlara ek olarak vergi yargılamasında geçerli olan ilkelerin özünde kamuya yararlılık ilkesi vardır. Dolayısıyla bu ilke dikkate alınarak değerlendirmeler söz konusu olur⁴⁸⁸.

Delil serbestisi ilkesi, re’sen araştırma ilkesinin bir neticesidir. Söz konusu ilkeye göre belli olan uyuşmazlıkların önceden belirlenen deliller ile ispat edilemez. Bir başka ifade ile belli olan konuların belli deliller ile ispatı yoktur. Dolayısıyla delillerin sayı bakımından sınırlandırılması mümkün değildir. Bu bahisle belirli olanların delil olmayacağı ancak delil niteliğinde olabilecek olan her hususun ispat vasıtası biçiminde kabulü söz konusudur.

Toparlamamız gerekirse delil serbestisi ilkesi kapsamında delillerin sayısı ve sınırlandırılması mümkün değildir⁴⁸⁹. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi gereğince hâkimin delilleri serbestçe değerlendirmesidir. Bir başka ifade ile hâkimin delilleri incelerken öncesinde belirtilen kayıtlara bağlı olmaksızın değerlendirmesidir.

⁴⁸⁵ Özkan, s.23-24.

⁴⁸⁶ Yüce, s.76-77.

⁴⁸⁷ Arıkan, s.39.

⁴⁸⁸ Albayrak, s.38-39.

⁴⁸⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.308-309.

Yargılama safhasında tarafların iddia ettikleri hususları ve olabildiğince yanlış olmadan ve tam bir biçimde tespit edilmesi ve hukuka aykırı olmadan değerlendirilmesi mahkemenin sorumluluğundadır. Bu ilke delillerin sayısı ile ilgili olmayıp değerlendirilmesine ilişkin olan kısımla bağlantılıdır. Bu bahisle delillerin serbestçe değerlendirilmesinin neticesinde uyuşmazlıkta yer alan delilin uyuşmazlığa konu olan olayı ispatlayıp ispatlamadığı anlaşılacaktır⁴⁹⁰. Bunlara ek olarak söz konusu ilke kesin delil hususunun olmadığı hallerde mümkündür. Zira böylesi bir durumla mahkeme her türlü delili serbestçe değerlendirebilecektir⁴⁹¹.

Usul ekonomisi ilkesi kapsamında bir uyuşmazlık şayet ki dava yolu ile mahkeme huzuruna getirilmesi halinde bu uyuşmazlık kamu yararı kapsamına girmiştir. Bu uyuşmazlığın ucuz ve çabuk bir halde görüldüğü zaman bu çabukluk ve ucuzlukta öncelikle taraflar akabinde de kamu yararı bulunmaktadır. Bu hususun temellendirilmesi HMK madde 30'da yapılmaktadır. Zira Anayasa madde 141 ile de belirtilmiştir.

Daha öz bir ifade ile usul ekonomisi ile kastedilen mağduriyet yaşanan hakkın mağduriyetinin giderilmesi için en kısa zamanda ve en az bedelle çözümlenmesidir. Bu kapsamda gerekli olmayan davaların açılmaması gibi ifade edebiliriz. En az bedel, en kısa zaman olarak ifade edilse de temelde yer aklan öncelikle adaletli bir karar verilmesidir⁴⁹².

Adil yargılanma hakkı ilkesi çerçevesinde hukukun üstünlüğünün kabul edildiği demokratik nitelikteki bir devlette yargılama süreci boyunca adil karar verilmesi için gerekli olan ön şartların sağlamaktadır. Bu ilke ile devlet yargılama sürecini hakkaniyet uygun olacak bir biçimde ve adil olarak gerçekleştirecektir⁴⁹³. Bu ilke ile makul sürede aleni olacak şekilde ve hakkaniyet sınırları dahilinde herhangi bir hususa bağlı olunmaksızın tarafsız olan bir mahkeme tarafından yapılacak olan yargılamadır. Adil yargılanma hakkı AİHS ve Anayasa ile temellendirme altına alınmıştır⁴⁹⁴.

Hukuk devleti kavramı ile vergi kavramı arasında bulunan bağ, eski bir bağdır. Fakat söz konusu bu bağ çağdaş hukuk sisteminde yer alan anayasal normlar ile kendini göstermektedir. Kamusal manada verginin önem arz etmektedir.

⁴⁹⁰ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.311.

⁴⁹¹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.312.

⁴⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.700.

⁴⁹³ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.29.

⁴⁹⁴ Akdoğan, s.77.

Ancak kamusal manada vergi bu denli önemli iken vergi verenlerin de korunması gerekmektedir. Vergi verenler korunurken savunma hakları da korunmaktadır. Zira vergi alınarak vatandaşın temel hak ve özgürlüklerinden biri olan mülkiyet hakkına müdahale vardır. Bu bahisle temel hak ve özgürlüğe yapılan müdahalenin de anayasal sınırlar içerisinde olması gerekir. Gereklilik olarak ifade edilen bu hususlar hukuk devleti ilkesinin bir neticesidir⁴⁹⁵.

Kıyas yasağı ilkesi açısından bir değerlendirme yapmamız söz konusu ise kamu hukuku perspektifinde hâkim yasalarla sıkı sıkıya bağlıdır. Bu nedenle bir boşluk olması durumunda bu boşluğun yasa dahilinde doldurulması gerekmektedir. Ceza yargılamasında kıyas yasağına dair en sert tutum sergilenmektedir. Zira böylesi sert bir tutum kanunilik ilkesinin neticesidir. Yanı sıra bu durumun hukuki dayanağı TCK madde 2'dir. Özel hukuk açısından ise bazı dallar için kıyas yolunun uygulanması mümkündür.

Ticaret hukuku ya da borçlar hukuku gibi bu alanlarda kıyas yasağı geçerli değildir. Bu bahisle özel hukukta hâkimin hukuk yaratması söz konusu olarak kıyas yoluna başvurabilmektedir⁴⁹⁶. Vergi hukuku bakımından ise olası bir boşluk halinde hâkimin yeniden bir hüküm kurması mümkün değildir. Bu nedenle de kıyas yoluna başvuramayacaktır. Ancak kıyas yasağının temelinde kanunilik ilkesi vardır⁴⁹⁷. Verginin kanuniliğine ilişkin husus Anayasa madde 73'te net bir biçimde ifade edilmiştir⁴⁹⁸.

Ekonomik yaklaşım ilkesi kapsamında vergiyi doğuran olayın netliğe kavuşması ve vergi hükümlerinin yorumunda temel olan iktisadi özellikleri ve içeriğidir. Ekonomik yaklaşımdan ötürü ekonomik yorumlama ilkesi vergi hukukuna özgüdür. Yorum olarak bahsedilen bu husus karar aşamasında yapılır. VUK madde 3 ekonomik yaklaşım ilkesinden de bahsedilmektedir⁴⁹⁹. Eğer bir vergilendirme hususu varsa bu noktada ekonomik hususlar temel alınacaktır. Vergiyi ilişkin bir konuda asıl maksat ile ekonomik içerik önemlidir. Bir eylemin vasfının belirlenmesi esnasında şekli hususlardan ziyade ekonomik durumu önem teşkil edecektir. Bu nedenle de şekilsel kalıptan ziyade ekonomik içerik daha elzemdir⁵⁰⁰.

⁴⁹⁵ Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, s.27-28.

⁴⁹⁶ Mutlu, s.30.

⁴⁹⁷ Ortaç/Ünsal, Genel Vergi Hukuku, s.45-46.

⁴⁹⁸ Ortaç/Ünsal, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.279.

⁴⁹⁹ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.27.

⁵⁰⁰ Seviğ, s.12.

5.SONUÇ

Devletin toplum için yaptığı kamusal nitelikte harcamaları vardır. Bu harcamalar topluma hizmet etmek amacıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla da söz konusu harcamaların bedeli toplumdan alınmaktadır. Bu bedelin temelinde de vergi bulunmaktadır. Vergi diye bahsedilen husus da bir mükellefin elde etmiş olduğu gelir üzerinden ve mükellefin yapmış olduğu harcamalar üzerinden alınmaktadır. Bu noktada da mükellefin gelirinin ve giderinin belirlenmesi ve bu minvalde vergi alınması da mükellefin beyanına bağlıdır.

Hukuk devleti ilkesi bakımından da demokratik ve çağdaş toplumun vazgeçilemez özelliklerinden biri hukuka bağlı olunmasıdır. Hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinde temel hak ve özgürlüklerin koruma altına alınması ve idarenin yargısal boyutta denetimi yer almaktadır.

Vergi yargılamasında vergi ilişkisinden ötürü vergi boyutunda mükellef olanla Devletin arasındaki kurulan alacak ve borç ilişkisi gerek idareyi gerekse de yükümlünün çıkarlarını koruyarak gereken dengeyi sağlamaya çalışır. Şayet idare ve mükellef arasındaki bahse konu olan denge gerçekleştirilmezse vergiden beklenen netice alınamaz. Bu dengenin sağlanması yalnızca vergi yasalarında belirtilen usullerde yapılmasına bağlıdır. Bu noktada vergi yargılama hukukunun da denetim görevi bulunmaktadır. Bir diğer deyişle idare ile mükellef arasındaki bu ilişkinin vergi yasalarında belirtilen usullere uygun olup olmadığını denetlemektedir. Devletin karşısında mükellef hukuki manada korunmaktadır. Dolayısıyla bu hukuksal manadaki koruma mükellefe kendini güvende hissettirir ve vergi ödevini yerine getirir.

Beyana dayalı vergilerin özünde mükellefin kendi onayı ile iradesi vardır. Bu sebeple de beyana dayalı vergilerin yerleşmiş olan bir vergi bilinci ve topluluk halinde yaşam sürülmesinden ötürü kamunun sunmuş olduğu hizmetlerden faydalanmanın belirli bir bedeli olduğu yönünde oluşan kanaatleri vardır.

Aynı zamanda beyana dayalı vergi sisteminde mükellefin beyan etmiş olduğu hususların doğruluğu noktasında birden fazla araç etkin düzeyde kullanılmaktadır. Birden fazla aracın etkin düzeyde kullanılması da nitelikli düzeyde olan inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Mükellefin beyanını vaktinde verip vermediği, net ve eksiksiz biçimde olup olmadığı kontrol edilmektedir.

Verginin beyanı hususunda sorumluluk mükellefte iken beyana göre yapılacak vergilendirme işleminin sonucunda alınacak vergilerin toplanması da vergi idaresindedir. Denetim süreci olarak ifade edilen kavram da esasında vergi incelemesidir. Bu incelemede tarafların ileri sürdüklerinde farklılıklar var ise bu durumun ispatı gerekmektedir. İspat için gereken araçlara da delil denilmektedir

Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerinin hukuki denetiminin yapılması öncelikli olarak davacının ileri sürdükleri akabinde idarenin karşı savunmaları devamında da hâkimin ya da mahkemenin re'sen yaptığı veya yapacağı araştırmalara bağlıdır. Davacının ileri sürdüklerini, idarenin buna karşı savunmaları ve devam eden süreçte de mahkeme ile hâkimin gerçeği bulmaları deliller vasıtasıyla olmaktadır. Medeni hukukta da olduğu gibi vergi yargılamasında temel hedef gerçeği bulmaktır. Kural olarak ispatın mevzuu maddi olayla olgulardır.

İspat ile ulaşılmak istenen ve ispat sözcüğünün anlamı itibariyle de kanıt ve de tanık ile bir durumun asıl halinin ortaya çıkarılmasıdır. Ortaya çıkmasının yanı sıra da kanıtlanmasıdır. Hukuki manada da olayın kanıtlanarak ve kanıtlandığı doğrultuda hâkimde kanaat oluşturulması durumudur. Görüşümüze göre ispat faaliyeti maddi ve usul hukuku kapsamındadır. İspatın mevzuu maddi hukuka dairdir. İspat yükünün hangi tarafta olduğu ise yargılamaya dairdir. Bir başka ifadeyle usul hukukunu ilgilendirmektedir. Vergi hukukumuzun düzeni bakımından ispatın mevzusunu oluşturan maddi olay vergiyi doğuran olaydır. Bu bahisle ispatın mevzusunun maddi hukuk kapsamında düzenlenmiş olması kanaatimizce yerinde olmaktadır. VUK'a idari usulün düzenlendiği bir kanun olarak kabul edilmiş olmasından hareketle ispat yükünün VUK'ta düzenlenmiş olması da yerindedir. Fakat şunu da önemle belirtmek isteriz ki vergi yargılamasında ispat yükü bakımından ve delillerin gösterilmesinde temel alınan İYUK'tur. Bunun sebebi de VUK idari nitelikte usul kanunudur. VUK için vergi idaresine ait yetkiler, yetkilerin nasıl kullanılacağı bunların usul ve esasları düzenlemeye tabi olmuştur.

Deliller aracılığıyla gerçek durumun meydana çıkarılması ve hakkaniyet çerçevesinde işlemin yapılmasıyla ispatın gerçekleşmesi hedeflenmektedir. Bu nokta da devreye giren husus ispat yükü olmaktadır. Öncelikli olarak ispat yükü kimin üzerindeyse o taraf ispat işlemini yapmalıdır ve iddia ettiği hususlar doğrultusunda mahkemeye delil sunmalıdır. Zira ispat yükü üzerinde olan tarafın ispat faaliyetini yerine getirmemesi kendisinin aleyhine olacaktır. Buna ek olarak ispat yükü üzerinde olmayan tarafın da delil sunma hakkı mevcuttur.

Vergi yargısı bakımından deliller mükellef, idare ve mahkeme nezdinde ayrı ayrı oluşmaktadır. İYUK'ta deliller ayrıca ve özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu kanunda hüküm bulunmaması halinde HMK'ye başvurulması gerektiği de belirtilmiştir. Bu kapsamda genelde deliller idarenin elinde olmaktadır. Mükellef nezdinde oluşan deliller bildirim, beyanname, defterler, belge ve kayıtlar, faturadır. İdare nezdinde oluşan deliller de yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır. Mahkeme bakımından ise de keşif, ikrar, tanık, bilirkişi ve kesin hükümdür. Keşif ve bilirkişi delilinde HMK'den faydalanılmaktadır. Kanaatimizce vergi hukuku bakımından İYUK'ta daha fazla özel hükme ihtiyaç vardır. Her ne kadar HMK'den faydalanabileceği İYUK'ta belirtilmiş olsa da medeni usul yargılaması ile vergi yargılaması arasında usulü olarak farklar vardır. Bu nedenle delil noktasında daha detaylı hükümlere yer verilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Vergi yargılamasında yazılılık usulü esas alınmaktadır. İlke olarak evraktan değerlendirme yapılmaktadır. İspat noktasında da yazılılık usulü esas alındığından tanık deliline belirli şartlar dahilinde başvurulmakta olup yemin deliline başvuru söz konusu bile olmamaktadır. Kanaatimizce bu durum ispatlama faaliyetini zorlaştırmaktadır.

Yemin ve tanık kısıtlamaya tabi olma noktasında önemle belirtmek isteriz ki vergi hukuku düzenimizde delil serbestisi kabul edilmiştir. Ancak bu delil serbestisi durumu bazı sınırlamalara tabiidir. Bu sınırlamalardan biri de yemin diğeri de tanık delilidir. Yemin hiçbir surette vergi hukukunda delil olarak kullanılmamaktadır. Fakat bu hususa dair aksi görüşler de vardır. Bunun sebebi de taraflardan biri devlet olmasıdır. Tanık beyanı bakımından da söz konusu olayla doğrudan bir başka anlatımla net veyahut da açık olması ve doğal bir biçimde bağının olması aranmaktadır. Biz buradaki doğrudan ve doğal ifadesini bir bütün olarak kabul etmekteyiz. Hem doğrudanlığın hem de doğal bağın aynı anda sağlanması gerekmektedir. Kanaatimizce bahse konu olan hüküm lafzi olarak açık ve nettir. Dolayısıyla da her iki koşulu da aynı anda aramaktadır. Zira bir olayda tanığın vergiyi doğuran olayla ilişkisinin doğal olduğu anlaşılmakla beraber net olmadığının tespiti pek mümkün olmayacaktır.

Vergi yargısında önemli ve etkin rol oynayan re'sen araştırma ilkesidir. Bu ilke kapsamında tarafların talep etmesine gerek kalmaksızın geniş ve genel çapta aynı zamanda da farklı alanlar da dahil olmak üzere araştırma yapılmaktadır. Böylesi bir araştırmada gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından önem taşımaktadır

Vergi davaları bakımından idare hep davalı sıfatına sahiptir. Daha önce de belirttiğimiz üzere bu davalar kapsamında deliller genel olarak idare nezdinde yer almaktadır. Davacı olan bireyin de öne sürebileceği husus kısıtlı olmakla beraber yalnızca idari işlem olmaktadır. Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere vergi davalarında idare konum itibarıyla güçlü konumda olmaktadır.

Dolayısıyla da re'sen araştırma ilkesinin tanıdığı yetki kapsamında ulaşılan deliller ile davacı ve davalının delillerinin yeterli gelmediği durumlarda ispat yükü kuralı gündeme gelmektedir ve ispat yükü kuralına başvurulması mecburi olmaktadır. Fakat bu durum mahkeme boyutunda mahkemeyi keyfiliğe ve kolayca kaçma durumu yaratmamalıdır. Bu nedenlerle de kanaatimizce bu durum sıkı sıkıya bağlı koşullara bağlanmalıdır.

İdari yargılama hukukun alt dalı niteliğinde olan vergi yargılaması kimi zaman ceza yargılamasına kimi zaman da medeni yargılama usulleriyle benzerlik taşımaktadır. Fakat kendine özgü ilkeleri de mevcuttur. İspat ve delil noktasında vergi hukuku sistemimizde vergi yargılaması ve idari yargılama usulüne dair ilkeler ile anayasal yargılama ilkelerinin de etkisi vardır.

Bilhassa adil yargılanma hakkı, ekonomik yaklaşım ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, re'sen araştırma ilkesi gibi vergi hukukuna has bu ilkelerin de mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (16 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. C. (2022). *Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı*. Adalet Yayınevi.
- Akil, C., & Özgül Özer, T. (2023). *Şematik Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Akkaya, M. (2000, Mayıs). Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1-4).
- Alagonya, H., Yıldırım, M., & Yıldırım Deren, N. (2006). *Medeni Usul Hukuku Esasları* (6 b.). İstanbul: Alkım Yayınevi.
- Albayrak, S. (2011). Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi SBE.
- Arıkan, A. (2022). *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Arısoy, A. (2019, Haziran). Medeni Yargılama Hukukunda Hâkimin Türk Hukukunu Resen Uygulamasının Temeli: Vakıalar, Vakıaların Önemi, Vakıaların Çeşitli Yönlerden Sınıflandırılması ve Vakıaların Tespiti. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 77(1). İstanbul Hukuk Mecmuası.
- Armağan, R., & Armağan, A. (2021, Temmuz). Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(2).
- Arslan, R., Yılmaz, E., Taşpınar Ayvaz, S., & Hanağası, E. (2020). *Medeni Usul Hukuku* (6 b.). Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları .
- Arslaner, H., & Özdemir, T. (2017, Aralık). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3).
- Aslan, M., & Şentürk, G. A. (2008, Temmuz). Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği. *Mali Pusula Dergisi*(43).
- Atalay, O. (2001). *Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını.
- Atalı, M., & Akkaya, T. (2014). *Medeni Usul Hukuku* (4 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- AYM, E. 2023/127, K. 2024/105, T.09.05.2024,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2024-105-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).
- AYM, E. 2011/13, K. 2012/45, T.22.03.2012,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2012-45-nrm.pdf>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).
- AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, T 7.11.1989,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1989-42-nrm.pdf>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).
- AYM, E. 2014/72, K. 2014/141, T. 11.9.2014,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-141-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).
- AYM, E.1999/51, K.2001/63, T.28.03.2001,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2001-63-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).
- Başelma, M. (2023). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başözen, A. (2014, Temmuz). Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde Yaklaşık İspat ve İhtimal Kavramı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı).
- Batı, M. (2023). *Vergi Hukuku* (3 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H., & Bozdağ, A. (2021, Temmuz). Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde "Miktar" ve "Meblağ" Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2).
- Bayraktar, B. (2011, Mayıs). Muhakemelerde Delillerin Önemi. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(25), 33-43.
- Belgesay, M. R. (1940). *Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Berkin, M. N. (1981). *Tatbikatçılara Medeni Usul Rehberi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku* (28 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bıyan, Ö. (2009). Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

- Biyan, Ö. (2010, Temmuz). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat "Eleştiriler ve Öneriler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı).
- Biyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Bolayır, N. (2014). *Hukuk Yargılamasında Delillerin Toplanmasında Tarafların ve Hakimin Rolü*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Boz, S. S., Çakıcı, B., Ardıç, S., & Yekebaş, D. (2022). *Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller*. (S. S. Boz, Dü.) Ankara: Hukuk Yayınları Dizisi.
- Börü, L. (2016). *Medeni Usul Hukukunda İddia ve Somutlaştırma Yükü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Bulutoğlu, K. (1979). *Türk Vergi Sistemi Cilt-2* (6.Basılış b.). Ankara: Fakülteler Matbaası.
- Bumin, D. (tarih yok). Vergilendirmede Delilin Hukuka Uygunluğu. *Ekonomim Gazetesi*. Ekonomim Gazetesi: <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergilendirmede-delilin-hukuka-uygunlugu/701348> adresinden alındı
- Candan, T. (1990, Ağustos). Vergi Yargısında İspat-VIII. *Maliye Postası*(238).
- Candan, T. (1990, Mayıs). Vergi Yargısında İspat -III. *Maliye Postası*(233).
- Candan, T. (1990, Eylül). Vergi Yargısında İspat-VII. 11(237). *Maliye Postası*.
- Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çakar, P., & Saraçoğlu, F. (2014, Nisan). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1).
- Çelik, A. (2023). *Ticaret Hukuku* (13 b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Danıştay 3.H.D, E. 2019/3816, K. 2022/3303, T.22.09.2022, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=830860800&arananKelime=3.%20Daire,2019/3816,2022/3303>, (Erişim Tarihi:24.10.2024)
- Danıştay 4.H.D, E. 1998/128, K. 1998/2379, T.03.06.1998, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17614800&arananKelime=4.%20Daire,1998/128,1998/2379>, (Erişim Tarihi:24.10.2024)
- Danıştay 5. H.D., E.2021/11203, K. 2022/6125, T.29.09.2022 <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=825133500&arananKelime=5.%20Daire,2021/11203,2022/6125>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 7. H.D., E. 2018/3379, K. 2021/4806, T.15.11.2021, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=734854200&arananKelime=7.%20Daire,2018/3379,2021/4806>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 13. H.D., E. 2022/2972, K. 2022/3482, T.05.10.2022. <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=831047800&arananKelime=13.%20Daire,2022/2972,2022/3482>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 3.H.D, E. 2011/3507, K. 2014/1349, T. 27.03.2014, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

Danıştay 7.H.D, E. 1995/4460, K. 1996/1082, T. 20.03.1996, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17588300&arananKelime=7.%20Daire,1995/4460,1996/1082>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay VDDK, E. 2013/876, K. 2014/234, T. 09.04.2014, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

Danıştay 4. H.D., E. 2018/9059, K. 2021/4969, T.11.01.2021, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=720859400&arananKelime=4.%20Daire,2018/9059,2021/4969>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 4.H.D, E. 2018/6247, K. 2022/3308, T.25.05.2022, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=830887500&arananKelime=4.%20Daire,2018/6247,2022/3308>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 5. H.D, E.1985/815, K.1987/1723, T.08.12.1987, UYAP, (Erişim Tarihi:24.10.2024)

Danıştay 5. H.D, E. 1990/4297, K. 1991/1099, T. 6.6.1991, <https://legalbank.net/belge/d-5-d-e-1990-4297-k-1991-1099-t-06-06-1991-danistay-5-daيرة-karari/517041>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 11.H.D, E. 1997/3366, K. 1999/1549, T. 21.04.1999, UYAP,(Erişim Tarihi:24.10.2024)

Danıştay VDDK, E.2022/1502 K.2023/158 T. 08.03.2023, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=893810900&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2022/1502,2023/158>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 7.H.D., E.2006/2231, K.2007/2766, T.14.06.2007, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18340700&arananKelime=7.%20Daire,2006/2231,2007/2766>, (Erişim Tarihi:24.10.2024).

Danıştay 10. H.D, E.1996/7166, K.1998/5511, T. 03.11.1998, <https://www.corpus.com.tr/>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

- Demiryürek, Z. (2021). *Medeni Yargılamada Hukuka Aykırı Delil*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Durmaz , Y. Z. (2010). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Durmuş Karataş, N. (2014, Temmuz). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XVIII(3-4)*.
- Ercan, İ. (2020). *Uygulamacılar İçin Medeni Usul Hukuku El Kitabı* (Son Yargı Paketi (7251 Sayılı Yasa) ve 7249 Sayılı Yasayla Yapılan Değişikliklere Göre Tümüyle Yenilenmiş ve Genişletilmiş 5 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, E. (2021, Ekim). Karinelerin ve Varsayımların Anayasal Haklar Üzerindeki Etkisi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18(2)*, 1341-1352.
- Erginay, A. (1990). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Ergün, Ç. E. (2006, Eylül). Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 55(2)*.
- Erkin, G. (2013, Haziran). Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 8(Özel)*.
- Gedik, D. (2022). *Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık Lehine Yorumlanması* (5 b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Görgün, Ş., Börü , L., Toraman, B., & Kodakoğlu, M. (2017). *Medeni Usul Hukuku* (6 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Görkem Alkan, N. (2013, Ocak). Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil. *Ankara Barosu Dergisi, 382-386*.
- Gümüşkaya, G. (2015). Vergi Hukukunda İspat. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş Karaçoban, T. (2017). *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güneş Karaçoban, T. (2017). *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Güneş, G. (1987). Vergi Hukukunda Deliller. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 51(1-4)*.

- Hasoğlu, A. (2024). *Türk İdari Yargılama Hukukunda Usul Ekonomisi İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- İbiş, R. (2013). *Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- İnan, D. A. (2019). Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kale, S., & Keser, S. (2016, Ocak). Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 701-726.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemleri* (18 b.). Ankara: Agon Bilgi Akademisi Yayınları.
- Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2021, Ocak). Vergi Yargılamasında Tanık. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1).
- Karabıyık, V. (2003, Haziran). Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz. *Yaklaşım*(126).
- Karakaş , F. T. (2013, Eylül). Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(3), 729-760.
- Karakoç, Y. (1997, Eylül). Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu. *Vergi Dünyası*(193).
- Karakoç, Y. (2013, Temmuz). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel).
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (3 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2021). *Vergi Yargılaması Hukuku* (5 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karamercan, F. (2021). *Dava ve Cevap Dilekçesinin Unsurları-Somutlaştırma Yükü* (Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2 b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Katayıfçı, D. E. (2020). *Yargı Kararları Işığında Medeni Usul Hukukunda İstinaf*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. (1996). *Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezeler)* Cilt:3. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (12 b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Kızılot, Ş., & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (5 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Konuralp, H. (2009). *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kunter, N., Yenisey, F., & Nuhoğlu, A. (2006). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku* (15 b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kuru, B. (2018). *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı* (2 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kuru, B., Arslan, R., & Yılmaz, E. (2000). *Medeni Usul Hukuku* (Genişletilmiş 12 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Küçük, M., & Taşkın, M. (1999, Ağustos). Adli Yargılama ile Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*(131).
- Mutlu, F. (2024, Haziran). Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(1).
- Mutluer, M. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nas, A. (2012, Aralık). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4).
- Oktar, S. (2006). *Vergi Hukuku* (2 b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oral, H. (2020, Nisan). Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(147).
- Ortaç, R. F., & Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ortaç, R. F., & Ünsal, H. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2023). *Vergi Hukuku* (14 b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*(Föy-Volan). Oluş Yayıncılık.

- Özbek, Ö. V., Doğan, K., Bacaksız, P., & Tepe, İ. (2018). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 11 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özboyacı, A. (2008). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil Yasakları*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınevi.
- Özcan, O. (2017, Haziran). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 75(1).
- Özekes, M. (2019). *Temel Hukuk Bilgisi* (10 b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Özkan, Ş. (2005). Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara Üniversitesi SBE.
- Öztekin, T. (1976). *Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti*. İstanbul: Yenilik Basımevi.
- Pehlivan, O. (2023). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Ekin Yayınevi.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O., & Özekes, M. (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku* (10 b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O., & Özekes, M. (2020). *Medeni Usul Hukuku* (8 b.). İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Pekcanıtez, H., Özekes, M., Akkan, M., & Korkmaz Taş, H. (2017). *Medeni Usul Hukuku Cilt 1* (15 b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Peksöz, V. (2014). Hukuk Muhakemesi Kapsamında Karineler ve Faturanın Hukuki Niteliği. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rüknettin, K. (2021). *Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura* (8 b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Saban, N. (2000). *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*. İstanbul: Tesev Yayınları.
- Saban, N. (2022). *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 12 b.). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Sadak, M. (2008, Mart). Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım. *İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)*(7).
- Seviğ, V. (2004, Eylül). Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat. *Vergi Dünyası*(277).
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Şener, H. O. (2004, Haziran). Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1).
- Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*. Bursa: Yaklaşım Yayınları.

- Şenyüz, D. (2005). *Vergi Ceza Hukuku* (3 b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2006). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (2 b.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku* (8 b.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şin, S. (2018, Nisan). Vergi Takdir Komisyonları. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(16).
- Şin, S. (2019, Aralık). Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazı Kayıtlı Beyan Usulü. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2).
- Tahiroğlu, F. (2021). *Medeni Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Tanrıver, S. (2006). Türk Medeni Usul Hukuku Bağlamında Hukuka Aykırı Yollardan Elde Edilen Dellilerin Durumunun İrdelenmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(65), 368-377.
- Tanrıver, S. (2016). *Medeni Usul Hukuku Cilt 1 Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması* (Cilt 1). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Tanrıver, S. (2021). *Medeni Usul Hukuku Cilt II*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Taşdelen , A. (2003, Aralık). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2).
- Taşdelen, Ş. (2022, Aralık). Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki. *Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi*, 6(2).
- Taşpınar, S. (1996). Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılındaki Rolü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 45(1-4).
- Taşpınar, S. (2001). *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Tezel, A. (1997, Temmuz-Eylül). Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi. *Yaklaşım Yayınları*(56).
- Tezel, A. (1997, Ağustos). Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi. *Yaklaşım*(56).
- Topuz, G. (2012). *Medeni Usul Hukukunda Karineler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Tosun, Ö. (1976). *Ceza ve Medeni Muhakeme Hukuku Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti*. İstanbul: Yenilik Basımevi.
- Tuncer, M. (tarih yok). Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı. *Maliye Postası*(358).
- Tuncer, S. (2006). *Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Turgut, C. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Tutumlu, A. M. (2007). *Bilimsel Görüşler ve Yargıtay Kararları Işığında Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin ileri Sürülmesi* (4 b.). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Tutumlu, A. M. (2014). *Medeni Usul Hukuku Sorunları Cilt:3*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Tülü, U. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkal, H., Ekici, M. S., & İnan, M. (2010, Haziran). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1).
- Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku* (5 b.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ulukapı, Ö. (2015). *Medeni Usul Hukuku* (3 b.). Konya: Mimoza Yayınları.
- Umar, B., & Yılmaz, E. (1980). *İspat Yükü* (2 b.). İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Uyanık, K. N. (2005, Mart). İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir? *Vergi Dünyası Dergisi*(283).
- Uyanık, N. K. (2001, Ağustos). Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemeleri. *Vergi Dünyası*(240).
- Ünlütepe, M. (2021). *Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu'nun Başlangıç Hükümleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ünver, Y., & Hakeri, H. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (16 b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Üstün, S. Ü. (2001, Aralık). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4).
- Üstündağ, S. (2000). *Medeni Yargılama Hukuku Cilt I-II* (7 b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Yardımcı, T. E. (2017). *Hukuk Yargılamasında Somutlaştırma Yükü*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Yargıtay, HGK, E.2003/13-787, K.2003/774, T.17.12.2003, https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Hukuk_Genel_Kurulu_2003_13_787.php, (Erişim Tarihi:24.10.2024).
- Yargıtay 9.H.D, E.2015/14601, K.2015/20243, T.03.06.2015, <https://www.incirolgludanismanlik.com/2015/10/09/2010-2018-yillari-9-hd-yargitay-kararlari/>,(Erişim Tarihi:24.10.2024).

- Yayla, M. (2021). *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe* (2 b.). Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Yenipınar Berberoğlu, F. (2021). *Hukuk Davalarında İspat* (2 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yenisey, F., & Nuhoglu, A. (2023). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (11 b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yerlikaya, K. G. (2005). *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Yıldırım, K. (2008). *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Yasakları ve Özellikle Taraflarca Hukuka Aykırı Yoldan Elde Edilmiş Deliller*. İstanbul: Erdoğan Teziç'e Armağan.
- Yıldırım, K. M. (1990). *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları .
- Yılmaz, E. (2011, Mart 1). Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri. *Ankara Barosu Dergisi*(2).
- Yüce, M. (2023). *Vergi Yargılama Hukuku* (7 b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yüce, M., & Çelik, M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yüce, M., & Çelik, M. (2020, Aralık). Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhtabın Önemi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(16).
- Zeynep, D. (2021). *Medeni Yargılamada Hukuka Aykırı Delil*. Ankara: Adalet Yayınevi.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Tuğçe Özkeçeci

Uyruğu : T.C.

EĞİTİM

Derece	Adı	Bitirme Yılı
Lisans :	Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi	2020
Yüksek	Hasan Kalyoncu Üniversitesi Kamu Hukuku	2024
Lisans :	Tezli Yüksek Lisans	

İŞ DENEYİMLERİ

YIL	KURUM	GÖREVİ
2020-2021	Gaziantep Barosu	Stajyer Avukat
2021	Gaziantep Barosu	Avukat

UZMANLIK ALANI

Kamu Hukuku

YABANCI DİLLER

İngilizce