

**YARGI KARARLARI IŒIĖİNDA
VERĖİ HUKUKUNDA İSPAT MÜESSESESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bilim Dalı**

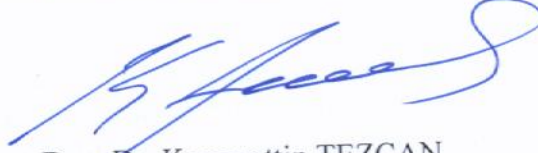
Süleyman Albayrak

Danışman : Doç. Dr. Ersan ÖZ

**Eylül 2011
DENİZLİ**

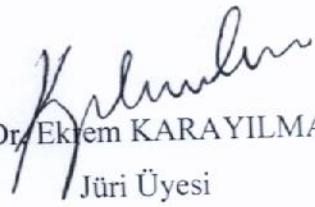
YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı öğrencisi Süleyman ALBAYRAK tarafından tez danışmanı Doç. Dr. Ersan ÖZ yönetiminde hazırlanan” Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 27.09.2011 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN

Jüri Başkanı



Doç. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR
Jüri Üyesi



Doç. Dr. Ersan ÖZ

Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
13/12/2011...tarih ve ...20/04... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Doç. Dr. Bilal SÖĞÜT
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza :
ÖĞrenci Adı Soyadı : Süleyman ALBAYRAK

TEŐEKKÜR

Yapmış olduğum bu çalışmanın hazırlanması safhasında, bilgi, görüş ve deneyimlerini benimle cömertçe paylaőan, bana akademik çalışma yöntemi ve sabır gösteren değerli hocam Sayın Doç. Dr. Ersan Öz'e, yoğun iş temposu altında çalıőmamı tamamlayabilmem konusunda manevi desteklerini benden esirgemeyen yüksek lisans eğitiminden dönem arkadaőım Sayın Bülent Demirtaőođlu'na, mahkememizin yoğun bir şekilde çalıőmayı gerektiren iş yüküne rağmen bu çalışmanın hazırlık ve tamamlanması süreçlerinde bulunduğum izin taleplerine olumlu cevap veren ve bana uygun çalışma ortamı hazırlayan Sayın Bölge İdare Mahkemesi Başkanım Ali Özgür ile Sayın Vergi Mahkemesi Başkanım Mehmet Ali Ceran'a, birlikte görev yaptığım kıymetli meslektaőlarıma, mahkememizin teknik ofis sorumlusu Sayın Hasan Malkoç'a ve bu çalıőmayı tamamlayabilmem noktasında benim için her türlü fedakarlığa katlanan sevgili eőim Güleser Albayrak ile canımdan çok sevdiğim kızlarım Gülten Elif ve Fatma Nihal'e teőekkürü zevkli bir borç bilirim.

ÖZET

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ HUKUKUNDA İSPAT MÜESSESESİ

Albayrak, Süleyman
Yüksek Lisans Tezi, Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Ersan ÖZ

Eylül 2011, 148 Sayfa

Vergileme sürecinde, vergi idaresi ile yükümlüler arasında meydana gelen anlaşmazlıklarda, anlaşmazlığın taraflarınca çözüm için çoğu kez vergi yargılama mercilerine başvurulduğu görülmektedir.

Vergi yargılama mercileri; önlerine gelen anlaşmazlıkları, gerek re'sen gerekse taraflardan temin ettikleri mevcut delilleri, yargı kolunun tabi olduğu usul, ilke ve yasal düzenlemeler ışığında değerlendirmeye tabi tutarak çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır. Bu aşamada taraflar, anlaşmazlık konusu olay konusunda, haklıklarını ortaya koymaya yönelik bir takım hakimi ikna faaliyetlerine girişirler ki genel hukukta bu faaliyetler bütününe ispat müessesesi adı verilmektedir.

İspat müessesesi, vergi yargılama mercilerinin anlaşmazlık konusu olayda gerçeğe ulaşması ve doğru karar verebilmesi açısından çok büyük önem taşımaktadır. Bu müessesenin vergi yargılamasında sağlıklı bir şekilde işlemesi ise, vergi yargılamasına hakim olan ilkelerin, vergi hukukunda ve ilgili diğer hukuk dallarında yer alan ispat yükü kurallarının ve çeşitli ispat vasıtalarının bilinmesine, bunların doğru bir şekilde kullanılmasına ve değerlendirilmesine bağlıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergileme süreci, vergi idaresi, vergi yargılama mercileri, delil, ispat müessesesi

ABSTRACT**IN TAX LAW, THE PROVING CONCERN IN THE LIGHT OF JURISDICTION DECISIONS**

Albayrak, Süleyman
M. Sc. Thesis in Finance
Supervisor: Assist.. Doç. Dr. Ersan Oz

September 2011, 148 Pages

In process of taxation, in disagreements between tax administration and taxpayers, it is seen that parties usually apply to authorities of tax for solution.

Authorities of tax jurisdiction try to solve the disagreements they met. They solve these disagreements by getting present evidences which were got whether sua sponte or by parties, and by evaluating these evidences in the light of procedures, principles and legal arrangements of judicial branch. At this stage, the parties try to convince the judge in order to prove their justness, and such kind of actions are entitled as The Proving Concern in general law.

The Proving Concern is critically important for judicators for the purpose of acknowledging the facts and deciding accurately. In the process of tax jurisdiction, this proving concern works ruggedly if the principles of this jurisdiction, rules of onus probandi in tax law and the other related laws, and various means of evidences are known and if they are used and evaluated correctly.

Keywords: In process of taxation, tax administration, taxpayers, authority of tax jurisdiction, evidence, proving concern,

İÇİNDEKİLER

| | |
|----------------------------------|------|
| ÖZET | i |
| ABSTRACT | ii |
| İÇİNDEKİLER..... | iii |
| SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ..... | viii |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İSPAT VE BUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

| | |
|--|----|
| 1. İspat..... | 3 |
| 1.1. Tanımı | 3 |
| 1.2. Türleri..... | 4 |
| 1.2.1. Asıl İspat/ Karşı İspat/Aksini İspat | 4 |
| 1.2.2. Doğrudan İspat ve Dolaylı İspat..... | 5 |
| 1.3. Konusu..... | 5 |
| 1.4. Anayasal Dayanağı | 5 |
| 2. İspat Yükü | 6 |
| 2.1. Tanımı ve Genel Açıklama..... | 6 |
| 2.2. Türk Hukukunda İspat Yükü İle İlgili Genel Kural..... | 7 |
| 2.3. Genel Kuralın İstisnaları | 8 |
| 3. Delil..... | 9 |
| 3.1. Tanımı ve Konusu..... | 9 |
| 3.2. Türleri ve Özellikleri..... | 9 |
| 3.2.1. Kesin Deliller | 9 |
| 3.2.1.1. İkrar | 10 |
| 3.2.1.2. Senet..... | 12 |
| 3.2.1.3. Yemin..... | 13 |
| 3.2.1.4. Kesin Hüküm..... | 14 |
| 3.2.2. Takdiri Deliller | 15 |
| 3.2.2.1. Tanık Beyanı..... | 15 |
| 3.2.2.2. Bilirkişi Görüşü..... | 16 |
| 3.2.2.3. Keşif ve Özel Hüküm..... | 18 |

| | |
|---|----------|
| 4. Delil Gösterme (İkame) ve Delil Gösterme Yükü..... | iv 19 |
| 5. İspat Ölçüsü..... | 21 |
| 5.1. Tam (Kesin) İspat..... | 21 |
| 5.2. Yaklaşık (Gerçeğe Yakın) İspat..... | 21 |

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA UYGULANAN TEMEL İLKELER

| | |
|---|----|
| 1. Genel Çerçeve | 23 |
| 2. Yargılama Hukukunun Genel İlkeleri..... | 24 |
| 2.1. Hukuk Devleti İlkesi | 24 |
| 2.1.1. Genel Olarak | 24 |
| 2.1.2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınmış Olması..... | 24 |
| 2.1.3. Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi | 25 |
| 2.1.4. Yasal Yönetim (Kanuni İdare) İlkesi | 25 |
| 2.1.5. Hukuki Güvenlik İlkesi..... | 27 |
| 2.1.5.1. Devlet Faaliyetlerinin Belirliliği ve Vergilendirmede Belirlilik İlkesi | 27 |
| 2.1.5.2. Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi | 28 |
| 2.1.6. İdarenin Yargısal Denetimi..... | 28 |
| 2.1.7. Yargı Bağımsızlığı ve Hakimlik Teminatı | 28 |
| 2.2. Adil Yargılama İlkesi | 30 |
| 2.3. Tarafların Eşitliği İlkesi | 31 |
| 2.4. Çelişmeli Yargı İlkesi..... | 32 |
| 2.5. Kanuni Hakim İlkesi | 32 |
| 2.6. Duruşmanın Aleniliği İlkesi | 32 |
| 2.7. Kararların Gerekçeli Olması İlkesi | 33 |
| 2.8. Hukuk Önünde Eşitlik İlkesi | 33 |
| 2.9. Hakimin Tarafsızlığı İlkesi..... | 34 |
| 2.10.Usul Ekonomisi İlkesi | 35 |
| 2.11.Ölçülülük Denetimi İlkesi | 35 |
| 3. İdari Yargılama Hukukuna İlişkin İlkeler | 36 |
| 3.1. Yazılılık İlkesi..... | 36 |
| 3.2. Toplu Yargılama Usulü İlkesi | 38 |

| | |
|---|----|
| | v |
| 3.3. Kamuya Yararlılık İlkesi | 38 |
| 3.4. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi..... | 39 |
| 3.5. İdarenin Takdir Yetkisini Kaldıracak Biçimde Karar Verilmemesi İlkesi..... | 39 |
| 3.6. Eşitsizlik İlkesi..... | 40 |
| 3.7. Re'sen Araştırma İlkesi | 41 |
| 3.7.1. Genel Açıklama ve Tanım | 41 |
| 3.7.2. Hukuki Dayanağı | 42 |
| 3.7.3. Kapsamı | 43 |
| 3.7.4. Sınırları | 44 |
| 3.7.5. Kullanımı | 45 |
| 3.7.6. Vergi Yargılamasına Özgü Yönleri..... | 46 |
| 3.8. Delil Serbestisi İlkesi | 46 |
| 3.9. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi..... | 47 |
| 4. Vergi Yargılamasına Özgü İlkeler..... | 48 |
| 4.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi | 47 |
| 4.1.1. Peçeleme Sözleşmeleri | 50 |
| 4.1.2. Muvazaalı İşlemler | 52 |
| 4.1.3. Peçeleme ile Muvazaa Arasındaki Farklar | 52 |
| 4.2. Kıyas Yasağı İlkesi | 53 |
| 4.3. Hakimin Hukuk Yaratma Yetkisinin Bulunmaması İlkesi..... | 55 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

| | |
|---|----|
| 1. Genel Çerçeve | 59 |
| 2. Vergi Hukukunda İspatın Konusu | 60 |
| 3. Vergi Hukukunda İspata İlişkin Yasal Düzenlemeler | 61 |
| 3.1. Genel Olarak..... | 61 |
| 3.2. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesi | 61 |
| 3.3. Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesi | 63 |
| 4. Vergi Hukukunda İspat Yükü..... | 64 |
| 4.1. Genel Kural..... | 64 |
| 4.2. Aksini İddia Eden Tarafından İspatlanması Gereken Durumlar | 64 |
| 4.2.1. İktisadi İcaplar | 65 |

| | |
|---|-----|
| | vi |
| 4.2.2. Ticari İcaplar | 66 |
| 4.2.3. Teknik İcaplar | 69 |
| 4.2.4. Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar | 70 |
| 4.3. İspat Faaliyetine Konu Olabilecek Vergisel İşlemler Bakımından İspat Yükünün Paylaşımı | 72 |
| 4.3.1. Vergilendirme İşlemlerinin Usule Uygunluğu | 72 |
| 4.3.2. Re'sen Takdir Nedenlerinin Varlığı | 73 |
| 4.3.3. Yasal Defter ve Belgeler ile Beyanların Gerçek Durumu Yansıtması .. | 75 |
| 4.3.4. Peçeleme | 76 |
| 4.3.5. Resmi Sicillerin Aksi | 78 |
| 4.3.6. Zamanaşımının Dolması, Durması ya da Kesilmesi | 79 |
| 4.3.7. Özel Durumlar | 81 |
| 4.3.8. Hak Düşürücü Süreler | 82 |
| 4.3.9. İhtiyati Tahakkuk, İhtiyati Haciz ve Teminat İsteme Nedeni | 83 |
| 4.3.10. Vergi Hatası | 84 |
| 4.3.11. Mücbir Sebep Halleri | 86 |
| 4.3.12. Bir Vergi Muafiyeti ya da İstisnasından Yararlanma | 88 |
| 4.3.13. İşe başlama ve Mükellefiyet Tesisi | 89 |
| 4.3.14. Yoklama Fişi ve İnceleme Tutanaklarında Yer Alan Yükümlü Beyanları | 91 |
| 4.3.15. Yanılma | 93 |
| 4.3.16. Muhasebe Hilesi | 95 |
| 4.3.17. Takdir Komisyonu Kararları | 97 |
| 4.3.18. Vergi Cezaları | 100 |
| 5. Vergi Hukukunda İspat Araçları | 102 |
| 5.1. Genel Çerçeve | 102 |
| 5.2. Mükellef Kesiminde Oluşan Delil Türleri | 102 |
| 5.2.1. Bildirimler | 102 |
| 5.2.2. Beyannameler | 104 |
| 5.2.3. Defterler | 105 |
| 5.2.3.1. Genel Olarak | 105 |
| 5.2.3.2. Defterlerin Yükümlü Lehine Delil Olması | 106 |
| 5.2.3.3. Defterlerin Yükümlü Aleyhine Delil Olması | 107 |

| | |
|---|-----|
| 5.2.3.4. Defterlerin Üçüncü Kişiler Aleyhine Devlet Lehine Delil Olması..... | 110 |
| 5.2.4. Kayıtlar .. | 111 |
| 5.2.5. Belgeler .. | 112 |
| 5.2.6. Elektronik Kayıt ve Belgeler..... | 118 |
| 5.2.7. Özel Sözleşmeler..... | 121 |
| 5.3. İdare Kesiminde Oluşan Delil Türleri..... | 122 |
| 5.3.1. Yoklama Fişleri..... | 122 |
| 5.3.2. İnceleme Tutanakları..... | 124 |
| 5.3.3. Arama Tutanakları..... | 127 |
| 5.3.4. Bilgi Toplama Tutanakları..... | 128 |
| 5.3.5. İstihbarat Arşivleri..... | 129 |
| 5.3.6. Takdir Komisyonu Kararları..... | 130 |
| 5.4. Yargı Kesiminde Oluşan Delil Türleri..... | 131 |
| 5.4.1. Bilirkişi Raporu..... | 131 |
| 5.4.2. Keşif .. | 133 |
| 5.4.3. İkrar .. | 134 |
| 5.4.4. Tanık Beyanı..... | 136 |
| SONUÇ..... | 139 |
| KAYNAKLAR..... | 144 |
| ÖZGEÇMİŞ .. | 148 |

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|--------|---|
| AATUHK | Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| a.g.e. | Adı geçen eser |
| a.g.m. | Adı geçen makale |
| AİHM. | Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi |
| AİHS. | Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi |
| Aöf | Açık Öğretim Fakültesi |
| AÜHFD | Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi |
| AY | Anayasa |
| bkz. | Bakınız |
| C. | Cilt |
| D. | Daire |
| E. | Esas |
| GVK | Gelir Vergisi Kanunu |
| HUMK | Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu |
| K. | Karar |
| KDV | Katma Değer Vergisi |
| KVK | Kurumlar Vergisi Kanunu |
| İYUK | İdari Yargılama Usulü Kanunu |
| md. | madde |
| s. | sayfa |
| TTK | Türk Ticaret Kanunu |
| VDD | Vergi Dava Daireleri |
| VM | Vergi Mahkemesi |
| VUK | Vergi Usul Kanunu |

GİRİŞ

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Vergi tarhına esas teşkil edecek bilgilerin yükümlüler tarafından vergi idaresine yazılı şekilde sunulduğu ve vergi borcunun yükümlü beyanlarına dayanılarak hesaplandığı bu yöntemde yükümlüler, vergileme faaliyetine aktif olarak katılmaktadır.

Bu süreçte, bazen yükümlülerce, bilinçli olarak vergi kaçırma kastıyla hareket edilerek kayıt dışı çalışma, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, muhasebe hilesi, peçeleme, muvazaa gibi yöntemlere başvurulması nedeniyle, bazen de muhasebe ve vergi uygulamaları ile ilgili unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlikten kaynaklanan sebeplerle eksik matrah beyan edildiği ya da hiç matrah beyanında bulunulmadığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda da vergi adaletinin sekteye uğramaması ve vergi ahlakının sürmesi bakımından vergi idaresine, yükümlü beyanlarının doğruluğunun araştırılması görevi düşmektedir.

Ancak, vergi idaresince bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler neticesinde, yükümlüler hakkında tesis edilen vergilendirme ve ceza işlemleri dolayısıyla çoğu kez vergi idaresi ile yükümlüler arasında anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Anayasal ve yasal düzenlemelerle devlete vergilendirme yolu ile rızası olmaksızın kişilerin ekonomik değerlerine müdahale etme yetkisi tanınmış ise de, devlete tanınan bu yetki mutlak olmayıp hukuk kuralları ile sınırlandırılmıştır. Anayasamızın 73'üncü maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesi, kamu gücünü elinde bulunduran devlete karşı kişilere hukuki güvence sağlamaktadır. Anayasa'nın 36'ncı maddesiyle kişilere tanınan hak arama hürriyeti çerçevesinde, kişilerin idarenin tek yanlı olarak tesis ettiği vergisel işlemlere karşı yargı yoluna başvurma imkanı bulunmaktadır. Bu şekilde yargıya intikal eden anlaşmazlıkların çözümünde, tarafların haklılıklarını ortaya koymaları, başka bir ifadeyle, idarece yükümlü hakkında tesis edilen vergilendirme ve ceza işlemlerinin hukuka uygunluk taşıyıp taşımadığının tespiti bakımından ispat konusu önem taşımaktadır.

Yargılama hukukunun diğer dallarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da bir anlaşmazlığın hukuken kesin olarak çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Yargılama aşamasında taraflar, ispat için çeşitli ispat araçlarından, yani delillerden faydalanarak hakimin vergiyi doğuran olay hakkında bir kanaate ulaşmasını sağlamaya çalışmaktadırlar. Böylelikle temeldeki vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması, ispatın konusunu oluşturmaktadır.

Bu şekilde başlatılan vergi yargılaması süreci içerisinde, davanın taraflarınca ulaşılmak istenen amaç ispattır ve bu ispatlama faaliyetinde ispat yükü kuralları ile çeşitli ispat araçları önemli bir yere sahiptir. Haiz oldukları önem nedeniyle de çalışmamızın özünü ispat, ispat yükü kuralları ve çeşitli ispat araçları yani deliller oluşturacaktır.

Çalışma, giriş, üç ana bölüm ve sonuç kısımlarından oluşacaktır. Birinci bölümde, hukukta genel olarak ispat konusu ve buna ilişkin temel kavramlar ile delil türleri ve özelliklerinden bahsedilecektir.

İkinci bölümde, vergi hukukunda ispat müessesesinin işleyişinin tam olarak anlaşılabilmesi için vergi yargılama hukukuna yön veren temel ilkeler üzerinde durulacak ve bu ilkeler, yargılama hukukuna ilişkin genel ilkeler, idari yargılama hukukuna ilişkin ilkeler ve vergi yargılama hukukuna özgü ilkeler olmak üzere üç ana başlık altında toplanacaktır.

Üçüncü bölümde ise, vergi hukukunda ispat konusu; vergi hukukunda ispatın konusu, vergi hukukunda ispata ilişkin mevcut yasal düzenlemeler, vergi hukukunda ispat yükü ve vergi hukukunda ispat araçları ana başlıkları altında incelenecek, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin, hukuki uygulamalara yansımaları ve şekillenmesi yargı kararları ile olduğundan, çalışmada yargı kararlarından olabildiğince istifade edilmeye çalışılacaktır.

Çalışma, anlatılan hususlardan çıkarılan sonuçlar ve yapılan değerlendirmelerden oluşan sonuç kısmı ile sonlandırılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İSPAT VE BUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1. İSPAT

1.1. Tanım

Kelime ve sözlük anlamı olarak tespit etmek, belirlemek ve sabitlemek anlamlarına gelen ispat kavramı, aslında bir iddia veya olayın doğruluğu konusunda davaya bakan hakimi ikna etmeye yönelik bir faaliyettir.¹ Daha geniş bir ifadeyle; bir yargılama sürecinde taraflarca iddia edilen veya hakimlerce re'sen dikkate alınacak olan talebin konusu ile ilgili olarak uygulanacak bir hukuk kuralının koşul vakıalarını karşılamaya elverişli olan somut vakıaların iddia edildiği gibi olduğu konusunda hakimde kanaat uyandırmaya yönelik ikna faaliyetleri bütünüdür.²

İspat ve deliller konusu, bir hukuk davasının esas itibariyle tahkikat aşamasına ilişkin bir konudur. Ancak, bu konunun, dilekçeler ve yargılama aşamalarında da değerlendirilmesi gerekir. İspat ve deliller konusu, asıl olarak ilk derece mahkemelerine, idari yargıda itiraz aşamasında bölge idare mahkemelerine (ve ilerde göreve başlamalarıyla birlikte bölge adliye mahkemelerine) ilişkin bir konu olmakla birlikte, Yargıtay/Danıştay temyiz incelemesi sırasında hüküm mahkemesinin (ilk derece mahkemesinin) delillere ilişkin kanun hükümlerini yanlış incelediğini farkedirse ilk derece mahkemesinin kararını bozabilir. Yani, bu konu davaların temyiz aşaması bakımından da önem arz etmektedir. Ancak, bu uygulamanın Türkiye'ye özgü olduğunu da burada belirtmek gerekir. Yargılama bakımından yerel mahkemeler ile temyiz mahkemesi arasında bir de istinaf yargılamasının bulunduğu ülkelerde³ temyiz

¹Umar B., Yılmaz E., (1980). İspat Yükü, Kazancı Matbaacılık, Büyükçekmece, s.2; Konuralp H (2010). Medeni Usul Hukuku, AÖF Yayını, Eskişehir, s.137

²Atalay O. (2001). Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, s.5

³ Almanya, Avusturya, İsviçre

mahkemesinin delilleri inceleme yetkisi yoktur. Temyiz mahkemesi sadece hukuk kurallarına uygunluğu denetlemektedir.⁴

1.2. Türleri

1.2.1. Asıl İspat /Karşı İspat/ Aksini İspat

Bir davada somut bir vakıa iddiasında bulunan tarafça yapılan ispata asıl ispat denir. Bu ispat faaliyetinden sonra hakimde oluşan geçici kanaati çürütmek için karşı tarafça yapılan ispat faaliyeti karşı ispat olarak adlandırılır.⁵

Karşı ispat faaliyetinin de doğrudan karşı ispat ve dolaylı karşı ispat olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Doğrudan karşı ispat, asıl ispatın konusunu oluşturan vakıaların doğru olmadığına karşı tarafça ispat edilmeye çalışılmasıdır. Dolaylı karşı ispat ise, karşı tarafın hakimde oluşan geçici kanaati çürütmek için asıl ispat konusunu oluşturan vakıalarla ilgili olarak değil, dayanılan hukuk kuralının koşul vakıasına yabancı olan ve asıl ispat sonucunu sarsacak bir çıkarmaya elverişli olan yeni vakıa iddialarını ispata dönük faaliyetlerdir.⁶ Asıl ispat ile karşı ispat, işlevsel olarak birbirinden farklılık arz etmektedir. Asıl ispat faaliyetinde, iddia edilen vakıaların doğruluğu yönünde hakimde bir kanaat oluşması amaçlandığı halde, karşı ispat faaliyetinin amacı, asıl ispat faaliyeti ile hakimde oluşturulan kanaati sarsmaktır.⁷

Aksini ispat ise, kural olarak yasal karinelerin çürütülmesine yönelik bir ispat faaliyeti olup, bu ispat faaliyetinde, asıl ispat konusunu oluşturan vakıanın ispat edilmiş sayılmasından sonra, karşı tarafça o vakıanın aksi ispat edilmeye çalışılır. Aksini ispatla karşı ispat birbiriyle karıştırılmaması gereken farklı iki kavramdır. Karşı ispatta, asıl ispat konusu vakıa hakkında hakimde henüz kesin bir kanaat oluşmamış olup, geçici kanaat karşı tarafça çürütülmeye çalışılmaktadır. Aksini ispatta ise asıl ispat faaliyeti ile ispat edilmek istenen vakıa hakkında hakimde oluşmuş olan kanaat ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.⁸

⁴Konuralp H., a.g.e., s.137

⁵Konuralp H., a.g.e., s.137

⁶Kuru B.(1990). Hukuk Muhakemeleri Usulü, Alfa Basım Yayım, İstanbul , C.II. s.1387; Atalay O., a.g.e., s.6; Pekcanitez H., Atalay O., Özkes M. (2006). Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, s.409

⁷ Pekcanitez H. vd., a.g.e.,s.409

⁸ Pekcanitez H. vd., a.g.e.,s.410

1.2.2. Doğrudan İspat ve Dolaylı İspat

Doğrudan iddia olunan vakianın varlığını gösterici deliller aracılığı ile yapılan ispat faaliyeti, doğrudan ispat olarak ifade edilir. Dolaylı ispat ise, iddia edilen vakianın varlığını doğrudan yansıtmayan, emare teşkil eden bir takım komşu ve bağlantılı vakıaların varlığına dayanarak çekişmeli vakıa hakkında hakim tarafından delillerin değerlendirilmesi ile bir sonuca varılması yoluyla ispata çalışmak dolaylı ispattır. Dolaylı ispata, emare ispatı da denmekte olup, bu ispat türünde hakim tecrübe kurallarından faydalanır.⁹

1.3. Konusu

İspatın konusu maddi olaylardır. Bunlar davanın ve savunmanın esasını oluşturan vakılardır. Bu vakıalar somut olaylar olabileceği gibi, manevi, psikolojik durumlara ilişkin de olabilir. Ancak yargılamada her olayın ispatlanmasına gerek yoktur. İspatlanması gereken olayların bazı özellikleri vardır. Davanın çözümüne etki edebilecek olaylar için ispat gereklidir. Eğer bir tarafın iddia ettiği olaylara kanun doğrudan veya dolaylı hiçbir sonuç bağlamamışsa bu olayların ispat edilmesine gerek yoktur. İspat edilmesi gereken olayların yalnız davanın çözümünü etkileyebilecek önemde değil, aynı zamanda taraflar arasında çekişmeli olması da gereklidir. Çekişmeli olmayan olaylar, ispatın konusuna girmez. Kamuoyuna malolmuş olaylar¹⁰, çekişmeli olarak kabul edilmez. Fakat, bu olayların aksinin ispatı mümkündür. Yani böyle bir olay, olayın çekişmesiz olması durumunun aksine, tespit gereğini ve ispat yükünü ortadan kaldırmakta, tespitin yapılmış sayılmasına ve delil ikamesi yükünün karşı tarafa geçmesine yol açmaktadır. Tecrübe kurallarının ispat konusu olup olmayacağı hususu ise tartışmalıdır.¹¹

1.4. Anayasal Dayanağı

Yargılama hukukumuzun önemli bir konusunu oluşturan ispat, kaynağını Anayasa'dan almaktadır. İspat konusu; Anayasamızın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 36'ncı maddesinin ilk fıkrasında, "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak*

⁹Yıldırım M.K. (1990), Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, Kazancı Yayınları, İstanbul s.124; Atalay O., a.g.e., s.8; Pekcanitez H. vd., a.g.e.,s.411

¹⁰ Kamuoyuna malolmuş olaylar, doğruluğundan şüphe edilmeyen ve herkesin bilebileceği, özel bir uzmanlık gerektirmeyen, radyo, tv, kitap ve gazete aracılığıyla öğrenilebilecek olan olaylardır

¹¹Taşpınar S. (1996) Fiili Karinelerin İspat Yükü Dağılımındaki Rolü, cilt:45, sayı:1, s.545, www.dergiler.ankara.edu.tr, 10.02.2011

suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu Anayasa hükmü ile; kişilere hukukun cevaz verdiği vasıta ve yollar kullanılmak kaydıyla yargı organları nezdinde gerek davalı ve gerekse de davacı olarak hak arama özgürlüğü imkanı verilmiştir. Düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin kanuni veya idari düzenlemeler olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlülükleri/sorumlulukları tarafından dava konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. Gerek vergi mahkemeleri ve gerekse ceza mahkemeleri önünde yapılan yargılamalarda kişiler, adil yargılanma ilkesi çerçevesinde savunmalarını yapma ve savunmada da ispat hakkına sahiptirler.¹²

2. İSPAT YÜKÜ

2.1. Tanım ve Genel Açıklama

Hakim, davada hangi vakıaların ispat edilmesi gerektiğini tespit ettikten sonra bu vakıaların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği sorusu ile karşılaşır; buna **ispat yükü** denir.¹³ Bir hukuk kuralının davada uygulanması bu hukuk kuralında düzenlenmiş olan vakıaların gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. İspat yüküne ilişkin kurallar, bir davada taraflardan birinin iddia ettiği bir vakıanın varlığı ve yokluğu konusunda hakimin kanaat edinemediği bir halde hangi taraf aleyhine karar vereceğini belirleyen kurallardır. Başka bir deyişle ispat yükü, tarafların iddia ve savunmalarının dayandırdıkları bir vakıanın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispat edilememesi halinde aleyhe bir kararla karşılaşma riskidir.¹⁴

İspat yükü, uygulanacak hukuk kuralından lehine sonuç çıkaracak kişiye aittir. Bazı hallerde bir kanun hükmü, açıkça ispat yükünün kime ait olduğunu gösterebilir. Örneğin, Borçlar Kanunu'nun 96. maddesine göre sözleşmeyi yerine getirmeyen borçlunun, bundan doğan zararı ödemekten kurtulabilmesi için, kendisine hiçbir kusurun isnat edilemeyeceğini ispat etmesi gerekir. Borçlar Kanunu hükümlerine göre ifayı ispat borçluya aittir. Yine, motorlu kara taşıt aracı işletenin aleyhine açılan bir

¹²Saban N. (2006). Vergi Hukuku, Beta Basım A.Ş., İstanbul, s.74; Taylar Y., Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar Ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi, www.auhf.ankara.edu.tr, 08.02.2011

¹³Kuru B., Arslan R., Yılmaz E. (1997). Medeni Usul Hukuku, Yetkin Basımevi, Ankara, s.342

¹⁴Konuralp H., a.g.e., s.138

tazminat davasında sorumluluktan kurtulabilmesi için, zararın mücbir sebepten veya kazaya uğrayanın veya üçüncü kişinin ağır kusurlarından ileri geldiğini veya kendisinin veya fiil ve hareketinden sorumlu olduğu kimselerin kusurunun bulunmadığını ispat etmesi gerekir.(Karayolları Trafik Kanunu md.50)¹⁵

Kendisine ispat yükü düşen taraf için, bu bir yükümlülük değil, sadece bir yüküdür. Bu yükü yerine getiremeyen kimse hakkında ifaya zorlama yada tazminat gibi bir hukuk yaptırımını uygulanmaz. Sadece kendisine ispat yükü düşen taraf, o vakıyı ispat edememiş sayılır ve aleyhe karar riskiyle karşı karşıya kalır.¹⁶

İspat yükü, objektif ispat yükü ve subjektif ispat yükü olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Objektif ispat yükü, hükmün temelini oluşturan olayların ispat edilememesi durumunda belirsizliğin riskini hangi tarafın taşıdığını gösterir. Objektif ispat yükünü taşıyan taraf iddiasını ispatlayamazsa davayı kaybeder.¹⁷ Subjektif ispat yükü (delil ikame yükü) ise, çekişmeli hususların ispatı için hangi tarafın delil göstereceğini belli eder. Re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda hakim, gerekli görür ise vereceği bir ara karar ile taraflardan veya ilgili yerlerden delilleri kendisi temin yoluna gider. Ayrıca, delil temini amacıyla hakim tarafından verilen ara kararında, karar gereğinin yerine getirilmemesinin verilecek karar üzerindeki etkisi önceden takdir edilir ve kendisinden bilgi ve belge istenen (delil sunması istenen) tarafa bildirilir.¹⁸

2.2. Türk Hukukunda İspat Yükü ile İlgili Genel Kural

Türk hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kural Medeni Kanun'un 6'ncı maddesinde yer almaktadır. Anılan yasa hükmünde, "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.*" ifadesi geçmekte olup, bu hükmün İsviçre Medeni Kanunundaki gibi (m.8), "*bir vakıadan kendi lehine haklar çıkaran taraf, o vakıayı ispat etmelidir*" şeklinde anlaşılması gerekmektedir.¹⁹

İspat yükü ilk önce kural olarak davacıya düşer. Yani; davacı, davasını dayandırdığı olguları ispat etmelidir. Eğer, davacı davasını dayandırdığı olguları ispat

¹⁵Konuralp H., a.g.e., s.138

¹⁶Pekcanitez H. vd., a.g.e., s.391

¹⁷Taşpınar S. (2001). Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara, s.60; Pekcanitez H., a.g.e., s.392

¹⁸Taşpınar S., a.g.e.,s.164; Baysal E. (2010). Vergi Hukukunda İspat, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.7

¹⁹Kuru B.(1995). Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, s.417

ederse bu kez ispat yükü davalıya geçer. Bu durumda davalı, savunmasını dayandırdığı olguyu ispat etmek zorundadır. Örneğin; davacı davalıya 10.000-TL ödünç verdiğini iddia ederek davalının bu parayı ödemeye mahkum edilmesini istiyorsa, öncelikle ödünç verme vakiasını ispat etmelidir. Bu durumda, davalı tarafından ödünç alınan paranın ödendiği iddia edilmekte ise karşı tarafa ödeme yapıldığının ispatı gerekir.²⁰

2.3. Genel Kuralın İstisnaları

Medeni Kanun'un 6. maddesinde geçen ispat yüküne ilişkin genel kuralın da bazı istisnaları mevcuttur.

-Normal bir duruma dayanan tarafın, iddiasını ispat etmesine gerek yoktur. Bilakis, ispat yükü bu normal durumun aksini iddia eden tarafa düşer.²¹

- Bazı durumlarda ispat yükünün kimde olduğu, özel bir kanun ile belirlenmiştir. Bu hallerde ispat yükünün kime ait olduğunu araştırmaya gerek yoktur. İspat yükü, kanunun gösterdiği kişilere düşer.²²

- İddiasını kanuni ya da fiili bir karineye dayandıran taraf, iddiasını ispatlamakla yükümlü değildir.²³

- Tarafların aralarında bir vakianın ispat yükünün kime ait olduğuna ilişkin olarak "ispat yükü sözleşmesi" yapması durumunda, ispat yükü sözleşmeye göre belirlenir. İspat yükü sözleşmeleri, sadece taraflarca getirilme ilkesinin geçerli olduğu medeni yargılama hukuk alanında geçerlilik taşımakta olup, vergi yargılamasında ve ceza yargılamasında bu tür sözleşmelere itibar edilmemektedir.²⁴

²⁰Kuru B. (1995). Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, s.417; Genel kurala göre ispat yükünün davacıya ve davalıya ait olmasına ilişkin örnekler için bkz. Kuru B.(1990). Hukuk Muhakemeleri Usulü, Alfa Basım Yayım, İstanbul, C.II. s.1359-1362 ve 2241

²¹ Kuru B. (1995), Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, s.418

²² Kuru B. (1995), Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, s.418

²³Baysal E. (2010). Vergi Hukukunda İspat, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.9; **Karine**; belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için çıkarılan sonuçtur. Fiili karineler ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılır. Fiili karineler; belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için hakim tarafından çıkarılan sonuçlardır. Fiili karine lehine olan taraf, o hususu ispat etmiş sayılır. Ancak; karşı taraf, fiili karinenin aksini ispat edebilir. Kanuni karineler belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçtur. Kanuni karineler ispat yüküne gerçek bir istisnadır. Çünkü karine lehine olan taraf o olayı ispatla yükümlü değildir. Kanuni karineler de kendi içinde kesin kanuni karineler ve adi kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılır. Kesin kanuni karinelerin aksinin ispatı mümkün değildir. Adi kanuni karineler, aksi ispat edilebilen karinelerdir. Bunlar, aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil eder. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kuru B. vd., a.g.e., s.346-347; Taşpınar S., a.g.m., s.562-566, www.dergiler.ankara.edu.tr

²⁴Baysal E., a.g.e., s.9-10

3. DELİL

3.1. Tanımı ve Konusu

Sözcük anlamı olarak yol gösteren anlamına gelen delil kavramı, yargılama hukukunda, uyuşmazlık konusu vakıanın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yargıçta kanı oluşturmaya yarayan bir ispat aracıdır.²⁵

Delillerin konusu, kural olarak uyuşmazlığa neden olan olaylardır. Bu nedenle, hukuk kuralları delillerin konusu olamaz. Uyuşmazlık, genelde bir hakkın varlığı yada yokluğu şeklinde kendini gösterir. Hakkın varlığı veya yokluğu ise kanunların öngördüğü ispat araçları yani deliller ile somutlaşır ve hukuk alanında belirli bir yönde kesinliğini ortaya koyar. Buna göre delil, kanuni kalıplar içerisinde elde edilip yine kanuni yöntemlere göre ileri sürülmesi halinde uyuşmazlığı çözüme kavuşturan bir fonksiyona sahip olmaktadır.²⁶

3.2. Türleri ve Özellikleri

Deliller, bir uyuşmazlığı çözüme kavuşturabilme gücüne göre kesin deliller ve takdiri deliller olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Kesin deliller; ikrar, senet, yemin ve kesin hüküm olmak üzere dört tanedir. Bunlara kesin delil denilmesinin nedeni, hakimi bağlayıcı nitelikte olmalarıdır. Takdiri deliller ise; tanık beyanı, bilirkişi görüşü, keşif ve özel hüküm sebeplerinden oluşmaktadır. Bunlara da takdiri delil denilmesinin nedeni, hakimin bu delilleri serbestçe takdir yetkisine sahip olmasıdır.²⁷

3.2.1. Kesin Deliller

Kesin deliller, bir uyuşmazlığı çözüme kavuşturma yönünden son derece etkili bir fonksiyona sahiptirler. Gerçekten de bir vakıanın kesin bir delille kanıtlanması durumu ile karşılaşan bir yargıç, o vakıanın doğru olduğunu kabule mecburdur. Böyle bir durumda yargıcın söz konusu vakıa ile ilgili olarak değerlendirme yapma hakkı veya takdir yetkisi bulunmamaktadır.²⁸ Ancak; re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı

²⁵Tutumlu M.A. (2000). Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.19;

²⁶Tutumlu M.A., a.g.e., s.19-20

²⁷Tutumlu M.A., a.g.e., s.20; Kuru B. vd., a.g.e., s.350

²⁸Tutumlu M.A., a.g.e., s.20

davalarda, hakim kesin delillerle bağılı değildir. Bu tür davalarda hakim delilleri serbestçe değerlendirerek hükmünü verir.²⁹

3.2.1.1. İkrar

Sözlük anlamıyla bir tarafın, diğer tarafın ileri sürdüğü bir hususu doğrulaması olarak bilinen ikrar, bir kimsenin belirli bir yargılamada kendi aleyhine sonuç yaratan bir olguyu, o yargılamanın yürütüldüğü mahkemede kabul etmesi olarak tanımlanmaktadır.³⁰ İkrarın konusu ancak karşı tarafın ileri sürdüğü iddialar olabilir. Karşı tarafın ileri sürdüğü hukuki sebepler ikrara konu oluşturmamakla birlikte sadece, tarafların iddia ve savunmalarını dayandırdıkları maddi vakıalar ikrara konu teşkil edebilir.³¹

İkrar, münferit olaylar ile ilgili olup, kabul ile karıştırılmamalıdır. Kabul; davalının davacının dava dilekçesinde belirttiği istem sonucuna bütünüyle muvafakat vermesi şeklinde tanımlanmaktadır.³²

Kabul beyanı ile ikrar arasındaki farkları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- kabul işlemi sadece davalı tarafından yapılması mümkünken; ikrar, davanın her iki tarafı (davalı veya davacı) tarafından yapılabilen bir işlemdir.
- İkrara konu olan vakıa çekişmesizdir. Söz konusu vakıa bir tarafça ikrar edilmekle dava son bulmaz. Dava, ikrar edilen vakıanın çekişmesiz olması göre devam eder. Ancak, kabul, davaya son veren bir usul işlemidir.
- İkrar, taraflarca ileri sürülen vakıalara, kabul ise davacının neticei talebine ilişkindir.³³

Hakim huzurunda yapılan ikrara adli ikrar (mahkeme içi ikrar) denir. Adli ikrar, kural olarak ikrar edeni ve hakimi bağlayıcı nitelik taşır. Hakim huzurunda ikrarda bulunan taraf maddi bir hata ortaya çıkmadıkça ikrarından geri dönebilir. Mahkeme dışında yapılan ikrar ise (adli olmayan ikrar) takdiri delil niteliği taşımaktadır. Bu

²⁹Kuru B. vd., a.g.e. s.433

³⁰Konuralp H., a.g.e., s.138; Kiper O. (1995). Hukuk Davalarında Kanıtlar, Adil Yayınevi, Ankara, s.41

³¹Kuru B. vd., a.g.e.,s.352

³²Kuru B. vd., a.g.e. s.352; Konuralp H., a.g.e., s.139

³³Konuralp H., a.g.e.,s.139

nedenle hakimi bağlayıcılığı yoktur. Ayrıca, mahkeme dışı ikrarda bulunan taraf daha sonra bundan geri dönebilir.³⁴

Hakimi bağlayıcı nitelik taşıması nedeniyle ikrarı, kesin deliller içerisinde ele almakta ise de; ikrar olunan hususlar çekişmeli sayılmayacağından ve delillerin ancak çekişmeli hususları ispat için ileri sürülebileceği düşüncesinden hareketle ispatın delil niteliği taşımadığını, sadece bir taraf usul işlemi olduğu fikrinde olanlarda bulunmaktadır.

İkrar, içeriğine göre basit ikrar, vasıflı ikrar ve bileşik ikrar olmak üzere üç ayrı biçimde incelenebilir.

Basit ikrar; taraflardan birinin, diğer tarafın ileri sürdüğü bir vakianın doğruluğunu kabul etmesidir. Davacının, davalıya ödünç para verdiğini iddia ettiği bir davada, davalının bu parayı ödünç aldığını kabul etmesi mahkeme içi basit ikrara, yine hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda bir yılda birden fazla kişiye ödünç para verdiği sonucuna varılan yükümlünün, bu husus ile ilgili olarak inceleme elemanına verdiği ifadesinde, ilgili yılda ilgili kişilere ödünç para verdiğini kabul etmesi de mahkeme dışı basit ikrara örnektir. Basit ikrarın bölünmesi söz konusu değildir. Örnekteki, ikrar edilmiş olan ödünç verme olayı çekişmeli sayılmaz.³⁵

İkrar eden, karşı tarafın ileri sürdüğü ve aleyhine olan vakianın doğruluğunu kabul etmekle birlikte, bunun hukuki niteliğinin iddia edilenden farklı olduğunu ileri sürüyorsa burada nitelikli ikrar söz konusudur. Buna gerekçeli inkar da denilmektedir. Davacının, davalıya 100 lira ödünç para verdiğini iddia ettiği bir davada, davalının belirtilen tutarda parayı davalıdan aldığını kabul ediyor ancak bu parayı ödünç olarak almadığını bağışlama olarak aldığını bildiriyorsa bu durum mahkeme içi nitelikli ikrara, yine hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda bir yılda birden fazla kişiye borç para verdiği sonucuna varılan yükümlünün, bu husus ile ilgili olarak inceleme elemanına verdiği ifadesinde, ilgili yılda ilgili kişilere para verdiğini, ancak bu paraları verdiği kişilerin yakın akrabaları olduğunu ve borç olarak verdiği paralar karşılığında faiz almadığını bildirmesi durumu da mahkeme dışı nitelikli ikrara örnek oluşturur.³⁶ Burada ispat yükünün dağılımını belirlemek açısından çözülmesi gereken sorun ikrarın bölünüp bölünemeyeceği hususudur. İkrarın bölünmesi, ikrar edilen vakianın ispat

³⁴Kuru B. vd., a.g.e.,s.352-353; Konuralp H., a.g.e.,s.138-139

³⁵Kuru B. vd., a.g.e.,s.354; Konuralp H. ,a.g.e., s.139; Tutumlu M.A., a.g.e., s.162

³⁶Umar B. vd., a.g.e., s.201; Pekcanitez H. vd., a.g.e.,s.382.; Kuru B. vd., a.g.e., s.354; Tutumlu M.A., a.g.e. s.162

edilmiş sayılması ve ikrara eklenen vakıanın ikrarda bulunan tarafça ispat edilmesi gerektiği anlamına gelir. Türk Hukuk Sisteminde nitelikli ikrarın bölünemeyeceği tartışmasız olduğundan, ispat yükü birinci örnekte davacıda ikinci örnekte ise inceleme elemanında (yahut davalı idarede) kalmaktadır.³⁷

İkrar eden, karşı tarafça ileri sürülen olayı kabul etmemekle beraber, o olaydan çıkarılmak istenen hukuki sonucun doğumuna engel olan veya onu hükümden düşüren ya da kullanılmasına engel olan diğer bir olay ileri sürmekte ise burada da bileşik ikrar var demektir. Bileşik ikrara mürekkep veya karmaşık ikrar da denilmektedir.³⁸ Örn. Davacının, davalıya 100 lira ödünç para verdiğini iddia ettiği bir davada, davalının belirtilen tutarda parayı davacıdan ödünç olarak aldığını, ancak ödünç aldığı parayı davacıya ödemediğini iddia etmesi, yine bir ihbara bağlı olarak hakkında düzenlenen yoklama fişi ile ilgili yılda konutunu aylık 500 TL bedelle kiraya verdiği saptanan (A) şahsının, söz konusu yıl gelir vergisi beyannamesini vermediği gerekçesiyle adına yapılan vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatına karşı açtığı davada, ilgili yılda konutunu aylık 400 TL bedelle kiraya verdiğini, ancak konutunu kiraya verdiği şahıstan bir kısım kira bedelini tahsil edemediğini, kalan tutarın da istisna sınırı içinde kaldığını ileri sürmesi durumu bileşik ikrardır. Bileşik ikrar bölünebilir. Bu durumda, birinci örnekte ödünç alınan paranın davacıya ödendiğini ispat yükü davalıya, ikinci örnekte kira geliri elde etmediğinin ispat yükü ise hakkında yapılan gelir vergisi tarhiyatının kaldırılması isteminde bulunan davacıya düşer.

3.2.1.2. Senet

Senet, bir kimse tarafından meydana getirilen ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belgedir.³⁹ Senette bir irade açıklaması vardır. senedi düzenleyen kişinin, sonradan bu belgenin kendi aleyhinde delil teşkil edebileceğini bilmemesi, söz konusu belgenin senet olma vasfını değiştirmez.⁴⁰

En önemli kesin delil türü olan senedin; onu meydana getiren şahsın, imzasını, mührünü veya el ile yapılmış bir işaretini taşıması gerekir. Onu meydana getiren kişinin imzasını taşımayan bir belge, senet olarak kabul edilmez. Ancak, bazı koşulların varlığı

³⁷Konuralp H., a.g.e., s.140

³⁸Umar B. vd., a.g.e., s.201; Pekcantez H. vd., a.g.e.,s.382.; Kuru B. vd., a.g.e.,s.354

³⁹Kuru B. vd, a.g.e.,s.357

⁴⁰Tutumlu M.A., a.g.e., s.39

halinde yazılı delil başlangıcı sayılabilir. Bu sebepten ötürü, fotokopi senet niteliğine haiz değildir. Fakat, yazılı delil başlangıcı olarak kabul edilebilir.⁴¹

Senet, bir hukuki işlemin geçerlilik şartı olan yazılı şekil ile karıştırılmamalıdır. Örneğin, bir ödünç sözleşmesi, yazılı şekle tabi değilse de bu hukuki işlemi ispat için senet düzenlenebilir. Senetlerin; düzenleyen kişilere ve ispat güçlerine göre adi ve resmi senetler olmak üzere iki türü bulunmaktadır.⁴²

Resmi bir makamın yada görevlinin katılması olmaksızın, tarafların kendi aralarında düzenledikleri senetlere adi senetler denilmektedir.⁴³ Mahkeme huzurunda ikrar olunan adi senetler, ispat gücü bakımından resmi senet gibidir.

Resmi bir makam veya görevlinin katılımı ile düzenlenen senetlere, resmi senetler denir.⁴⁴ Maddi hukukta bazı işlemlerin geçerlilik kazanabilmesi için resmi makamlar tarafından söz konusu işlemlerin düzenlenmesi gerekmektedir. Adi olarak düzenlenen bir senedin, tarih ve imzası resmi bir makam tarafından onaylanması halinde, söz konusu senet, ispat hukuku açısından resmi senet niteliğine kavuşur. Resmi senetler, genelde noterler, tapu memurları, ihtiyar heyeti, yabancı ülkelerdeki Türk Konsoloslukları gibi resmi makam veya görevliler tarafından düzenlenen belgelerdir.⁴⁵

3.2.1.3. Yemin

Yemin, davanın taraflarından birinin mahkeme huzurunda belirli bir vakıanın doğru olup olmadığı konusunda yasanın öngördüğü şekilde (Allah'ı tanık gösterip namusu ile teyit ederek) beyanda bulunması olarak tanımlanmaktadır.⁴⁶

Burada söz konusu olan yemin, bilirkişi ve tanıklara yaptırılan ve sadece bu kişilerin doğruyu söylemelerini sağlamaya yönelik olan yeminden farklı, delil niteliğinde olup bir vakıanın ispatına yöneliktir.⁴⁷

Kesin ve tamamlayıcı olmak üzere iki çeşit yemin vardır. İspat yükü altında bulunan tarafın davayı çözüme bağlayıcı bir vakıa ile ilgili olarak diğer tarafa (hasmına) yemin teklif etmesi halinde kesin yemin yahut taraf yemini söz konusudur. Gösterilen

⁴¹Kuru B. (1995), Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, s.433; Kuru B. vd, a.g.e. s.357-358

⁴²Kuru B. vd, a.g.e.,s.357-358

⁴³Kuru B. vd.,a.g.e., s.359

⁴⁴Tutumlu M.A., a.g.,s.41; Kiper O., a.g.e., s.110; Kuru B. vd., a.g.e., s.364

⁴⁵Tutumlu M.A., a.g.e., s.41

⁴⁶Tutumlu M.A., a.g.e., s.183; Kuru B. vd., a.g.e.,s.390; Kiper O., a.g.e.,s.135; Konuralp H., a.g.e., s.157

⁴⁷Konuralp H., a.g.e., s.157

delillerin iddiayı ispat konusunda kifayetsiz kalması ve dava konusunda bir hüküm vermek için hakimde bir kanı oluşturmaması durumunda, hakimin taraflardan birine yemin teklif olunması halinde de tamamlayıcı yemin veya re'sen teklif olunan yemin (yahut hakim tarafın teklif olunan yemin) söz konusudur.⁴⁸

Medeni usul hukukunda, iddia olunan veya uyuşmazlığın çözümü için açıklığa kavuşturulması gereken bir husus ile ilgili olarak gerek ispat yükü altında bulunan tarafça karşı tarafa gerekse davayı çözüme kavuşturmakla görevli hakim tarafından taraflardan birine yemin teklif olunarak, iddianın ispatına çalışılması yahut dava hakkında hüküm tesis olunması mümkünse de, bu kanıt türü, idari yargılama usulünün niteliğine uymadığı gibi vergi usul hukukunda da ispat araçları dışında tutulduğundan vergi yargı mercilerinde açılan davaların çözümü açısından bir katkısı bulunmamaktadır.

3.2.1.4. Kesin Hüküm

Kesin hükmün amacı, uyuşmazlıkların kesin biçimde çözümlenmesidir. Bu amacın gerçekleşmesinde kişiler ve devlet açısından faydalar vardır. Kesin hüküm, kişiler ve devlet için hukuki durumda istibar oluşturur. Hukuki güvenlik ve yargı erkine güven kesin hüküm müessesesi ile sağlanır.⁴⁹

Mahkeme hükümlerinin kesinleşmesinin, biçimsel ve maddi anlamda olmak üzere iki türü vardır. Biçimsel (şekli) anlamda kesinlik, kesinleşen hükme karşı olağan yasa yollarına (itiraz, temyiz, karar düzeltme) başvurulamaması ve hakimin de hükmü değiştirememesidir. Maddi anlamda kesinlik, aynı konunun davanın tarafları arasında bir daha dava konusu yapılamayıştır.⁵⁰

Kesin hüküm, hükmü veren mahkeme de dahil olmak üzere diğer bütün mahkemeleri de bağlar. Yani mahkemeler, aynı konuda aynı dava sebebine dayanarak aynı taraflar hakkında verilmiş olan bir kesin hüküm ile bağlıdır. Kesin hüküm kesin delil teşkil eder.⁵¹

Birinci davada verilen hüküm, aynı taraflar arasında, aynı dava sebebine dayanarak aynı konuya ilişkin olarak açılan ikinci bir davada, birinci davada kesin

⁴⁸Tutumlu M.A., a.g.e., s.183

⁴⁹Kuru B. vd., a.g.e., s.618

⁵⁰Kiper O., a.g.e., s.51

⁵¹Kuru B. vd., a.g.e., s.629

hükme bağlanmış olan husus hakkında kesin delil teşkil eder. Ancak, bir davada verilen kesin hüküm, taraflardan biri farklı, konusu ve sebebi aynı olan ikinci davada kesin delil teşkil etmez. Kuvvetli bir takdiri delil oluşturur.⁵²

3.2.2. Takdiri Deliller

Takdiri (değerlendirilebilir) deliller, yasa ile ispat gücü ve değeri belirlenmeyen ve tamamen yargıcın değerlendirmesine bırakılan, yasal bir ölçütü bulunmayan delillerdir.⁵³ Bu deliller, yargıcı bağlayıcı nitelikte değildir. Yargıç bu tür deliller ile karşılaştığında gösterilen kanıtlarla bağımlı olmadan vakianın gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe değerlendirir ve buna göre uyuşmazlığı çözüme kavuşturur. Bir uyuşmazlığı takdiri delillere göre nihayete erdirme durumunda bulunan yargıç; hukuk mantığı, yaşam deneyimleri ve hayatın olağan akışına ilişkin hususlardan yararlanarak hükmünü verir.⁵⁴ Takdiri deliller de tanık beyanı, bilirkişi görüşü, keşif ve özel hüküm olmak üzere dört tanedir.

3.2.2.1. Tanık Beyanı

Dava konusu maddi olaylarla ilgili olarak bilgi sahibi olan üçüncü şahısların, bu bilgilerini mahkemeye aktarmalarına tanıklık denir.⁵⁵

Tanıklık yapan kişiye de tanık (şahit) denir. Taraflar kendi davalarına tanık olamazlar. Yine tüzel kişiliğe sahip tarafların kanuni temsilcileri de tüzel kişiliğin tarafı olduğu davalarda tanıklık yapamaz.⁵⁶

Türk yargısına tabi olmak koşuluyla kural olarak herkes tanıklık yapmak zorundadır.⁵⁷ Tanık, mahkemeye gelerek beyanda bulunmak istemezse, gerekirse zor kullanarak mahkemeye getirilir. Bu durum, kamusal bir mecburiyetin gereğidir. Geçerli bir mazereti olmaksızın tanık olarak mahkemeye gelmeyenlere para cezası verilir. Bu zorunluluğa karşılık olarak tanığa yol giderleri ve yevmiyesi ödenir.⁵⁸

Tanık beyanı, medeni yargılama hukukunda güçlü bir delil türü değildir. Daha çok hukuki eylemler (maddi olaylar) ile ilgili olarak tanık gösterilebilir. Hukuki

⁵²Kuru B. vd., a.g.e., s.631-632

⁵³Konuralp H., a.g.e., s.140

⁵⁴Tutumlu M.A., a.g.e., s.20; Gözübüyük, a.g.e., s.460

⁵⁵Tutumlu M.A., a.g.e., s.199

⁵⁶Kuru B. vd., a.g.e.,s.400

⁵⁷Kuru B. vd., a.g.e., s.400

⁵⁸Konuralp H., a.g.e., s.161

eylemler, hukuki sonuç doğurmakla beraber, hukuki bir sonuca yönelik irade beyanı ile yapılmazlar. Bu nedenle, hukuki eylemlerin yazılı bir belgeye bağlanmaları söz konusu değildir. Örnek vermek gerekirse, hakaretten doğan bir tazminat davasında davacının iddiasını senetle kanıtlaması düşünülemez. Bu durumda, iddianın tanık göstermek suretiyle ispatı mümkündür.⁵⁹ Senetle ispat zorunluluğu bulunmayan hukuki işlemler de tanık beyanı ile ispat edilebilir.⁶⁰

Vergi usul hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmak şartı ile tanık beyanının ispat aracı olarak kullanılabilmesi mümkündür. Ancak, İdari yargılama usulünün niteliği gereği vergi davalarında, tarafların tanık göstermesi ve mahkemede tanık ifadesinin alınması söz konusu olmadığından, uyuşmazlık konusu olayla ilgili tanık ifadesinin idari vergi incelemesi aşamasında, incelemeyi yürütmekle görevli inceleme elemanı tarafından alınması gerekmektedir.

3.2.2.2. Bilirkişi Görüşü

Ceza hukukunda *ehli hibre*, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda *ehli vukuf* ve doktrinde *ekspertiz* olarak ifade edilen bilirkişi kavramı; yargılama sürecinde, özel ve teknik bilgiyi gerektiren konularda, hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulmuş uzman kişiler şeklinde tanımlanmaktadır. HUMK sistemi içinde bilirkişi, “takdiri deliller” arasında tanıklıktan hemen sonra sekizinci faslın ikinci kısmında düzenlenmiştir. Bu düzenleme içinde bilirkişinin (tanık gibi) hâkimin yardımcısı bir ispat aracı olduğu söylenebilir. Ancak, bilirkişi, tanık değildir. Bilirkişinin yaptığı iş, fonksiyonel anlamda “yargısal nitelikte görev ve yetkiler ile donatılmış” bir danışmanlık hizmeti olarak nitelendirilebilir.⁶¹

Bilirkişi ile tanık hukuki anlamda karşılaştırılacak olursa, her ikisinin de beyan ve görüşü takdiri değerinde olması ve hâkim açısından bağlayıcılık taşıması yönlerinden benzerlik taşırlar. Ayrıca tanıklar gibi bilirkişilere de yemin ettirilebilir. Tanık dava konusu olaylarla ilgili görgü ve gözlemlerini aktarırken, bilirkişinin mesleki uzmanlık bilgisine ve birikimlerine dayalı ve çoğu kere bilimsel bir değer içeren araştırma sonuçlarını ortaya koyması, tanık taraflarca gösterildiği halde bilirkişiye hâkim tarafından da başvurulabilmesi, tanıkların reddi mümkün değilken bilirkişilerin reddedilebilmeleri, tanık

⁵⁹Tutumlu M.A., a.g.e., s.199

⁶⁰Kuru B. vd., a.g.e., s.400

⁶¹Deryal Y. (2004). Türk Hukuku'nda Bilirkişilik, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.22-23;

yol ve ikamet masrafı dışında bir ekonomik karşılık isteyemezken, bilirkişilerin emeğinin karşılığı olan bir ücret isteyebilmeleri yönlerinden farklılık taşırlar.⁶²

Bilirkişi, kamuda görevli bir memur olmasa dahi hâkimin görevlendirmesi sonucu, görüş bildirmek ve rapor hazırlamak suretiyle yargılama faaliyetine katıldığında, özel bir kamu hukuku ilişkisine girmiş olduğu; böylece “kamu görevi” yaptığı ve bu nedenle geniş anlamda “kamu görevlisi” sayılması gerektiği kabul edilmektedir. Bir Yargıtay kararında, hâkim tarafından görevlendirilmekle devletle arasında özel bir bağ kurulan ve vereceği raporla hâkimin kararına iştirak etmesi söz konusu olan bilirkişilerin; TCK m. 279/I-b.2’ de söz edilen “adli bir amme vazifesi gören kimseler memur sayılır” hükmü kapsamında ve ceza hukuku kapsamında memur sayılması gerektiğine hükmedilmiştir.⁶³

Bilirkişi incelemesi, mahkeme tarafından gerek duyulduğu takdirde davanın her aşamasında doğrudan yaptırılabilceği gibi, davanın taraflarınca da davanın her aşamasında talep edilebilir.⁶⁴

Uyuşmazlığın çözümünün teknik ya da özel bilgi gerektirmesi halinde, hâkimin bilirkişiye başvurmasının zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bilirkişilerin belirlenmesi, resmi bilirkişiler dışında hakimin yetkisi dahilindedir.⁶⁵ Bilirkişi olarak seçilecek kişilerin; hukuki ve mesleki ehliyet, uyuşmazlık konusu olayın çözümünün gerektirdiği özel veya teknik konuda uzmanlık ve yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlük şartlarını sağlaması gerekmektedir.⁶⁶

Bilirkişi, hâkimin reddi kapsamındaki nedenlerle reddolunabilir. Ret isteği, bilirkişi incelemesini yaptıran hâkim veya mahkemece incelenir ve karar verilir. Ret istemi reddi istenen bilirkişi işlemlerini durdurur. Yapılan incelemede, ret sebepleri yerinde görülmezse bilirkişinin reddi istemi reddedilir. Ret kararı üzerine, duran inceleme işlemleri devam eder. Ret isteminin kabulü halinde, yeni bir bilirkişi görevlendirilerek inceleme tamamlanır.⁶⁷

Resmi bilirkişiler, bilirkişilik yapmaktan kaçınmaz. Resmi olmayan bilirkişiler, kural olarak bilirkişiliği kabul etmek zorunda değildir. Ancak, bir iş veya mevzu hakkında bilirkişi olarak bilgisine müracaat edilen hususu bilmeksizin sanatını icra etmesi mümkün olmayan ve alenen sanatını icra eden kimseler de, o husus hakkında bilirkişiliği kabul etmek zorundadırlar. Örneğin doktorlar, ebeler, mühendisler, mali müşavirler gibi. Bilirkişiler,

⁶² Öz E., Albayrak S., Vergi Yargısında Bilirkişilik, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 3, s.76-77 www.taa.gov.tr

⁶³Deryal Y., a.g.e., s.23; Öz E. vd, a.g.e., s.77

⁶⁴Candan T. (2005). Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.760

⁶⁵Konuralp H., a.g.e., s.165

⁶⁶Öz E. vd., a.g.m.,s.80

⁶⁷Coşkun S., Karyagdı M. (2001). İdari yargılama Usulü Örnek İctihadlar Yorumlar, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.294

yalnız tanıklıktan çekinme hakkındaki sebeplere binaen bilirkişilik yapmaktan çekinebilirler. Bu sebepler dışında, mahkemece bilirkişi olarak seçilen kişiler, mahkemeye gelmek ve vazifelerini yapmak zorundadırlar.⁶⁸

Medeni yargılama hukukunda, hakim, tarafları dinledikten sonra bilirkişiye sorulacak soruları belirler. Bundan sonra bilirkişinin dinlenilmesine geçilir. Bilirkişinin beyan ettiği oy ve görüşü tutanağa geçirilir.⁶⁹ İdari yargılama usulünde ise (dolayısıyla vergi yargılamasında) bilirkişi oy ve görüşünü mahkemeye yazılı rapor halinde bildirir. Yazılılık ilkesi uyarınca sözlü açıklama yeterli değildir.

Hâkim, bilirkişinin görüşü (raporu) ile bağlı değildir. Hakim, bilirkişi raporunu serbestçe değerlendirir. Bilirkişi raporunu yeteri kadar kanaat verici bulmazsa, bilirkişiden ek rapor isteyebilir. Yetersizlik, ek raporla da giderilemiyorsa, yeni bir bilirkişi tayin edilerek yeniden bilirkişi incelemesi yaptırabilir.⁷⁰ Hâkim, bilirkişi raporunu yeterli bulması halinde, bu raporu inceleyerek kendisinde noksan olan özel ve teknik bilgiyi edindikten sonra, mesleki bilgi ve deneyiminin de yardımıyla uyuşmazlığı çözüme kavuşturur.⁷¹

3.2.2.3. Keşif ve Özel Hüküm

Keşif, hakimin dava konusu nesneyi, beş duyusu ile algılayıp, bilgi edinmesi olarak tanımlanmaktadır.⁷² Hakim, re'sen veya tarafların istemi üzerine, davanın her aşamasında keşif yapılmasına karar verebilir.⁷³

Keşif yapılmasını isteyen tarafın keşif giderlerini yatırması gerekir. Hakimin belirleyeceği süre içinde bu giderleri ödemeyen taraf talebinden vazgeçmiş sayılır. Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu davalarda, taraflar keşif giderlerini ödemezse ileride haksız çıkan taraftan alınmak üzere, keşif giderlerinin devlet hazinesinden karşılanmasına karar verilir.⁷⁴

Keşif, davaya bakan hakim yada naip üye tarafından yapılır. Hakimin, keşif yerine gitmeden, dosyayı bilirkişiye veya zabıt katibine vererek keşif yaptırması

⁶⁸Kuru B. vd., a.g.e., s. 412; Organ İ., Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi, Vergi Sorunları Dergisi, 206, s.157

⁶⁹Kuru B. vd., a.g.e., s. 412

⁷⁰Öz E. vd., a.g.m., s.83-85

⁷¹Candan T., a.g.e., s.767; Bilirkişilik konusunda ayrıntılı bilgi için bkzn. Öz E., Albayrak S., Vergi Yargısında Bilirkişilik, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 3, s.75-93 www.taa.gov.tr; Organ İ., Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi, Vergi Sorunları Dergisi, 206, s.152-164

⁷²Kiper O., a.g.e., s.141

⁷³Tutumlu M.A., a.g.e., s.271

⁷⁴Tutumlu M.A., a.g.e., s.271

mümkün değildir. Ayrıca, zabıt katibinin de keşfe katılması zorunludur. Ancak, dava konusu taşınmaz başka bir yargı çevresi içinde ise keşif, taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili mahkemeye istinabe suretiyle yaptırılır.⁷⁵

Keşifte tanık dinlenebileceği gibi, hakim keşif sırasında bilirkişi incelemesi de yaptırabilir. Keşif bitiminde, keşifte yapılan işlemleri gösterir bir tutanak düzenlenir ve imzalanır.⁷⁶

Yapılan keşif sonucunda davanın yeterince aydınlanmadığı kanısına varması durumunda hakim yeniden keşif yapılmasına karar verebilir. Yapılan iki keşif arasında çelişkili hususlar bulunması halinde üçüncü defa keşif kararı alınabilir.⁷⁷ Tarafların da keşfin sonuçlarına itiraz hakkı vardır.⁷⁸

Medeni yargılama hukukuna göre sadece gayrimenkuller (taşınmazlar) için keşif yapılabilmektedir.

Hakimin, senetsiz ispatı caiz olan davalarda, davanın çözümlenmesi için önem arzeden gayrimenkul dışındaki unsurları beş duyusu vasıtasıyla (dokunma, tatma, koklama, görme ve dinleme suretiyle) doğrudan doğruya muayene etmesi özel hüküm sebepleri olarak tanımlanmaktadır. Hakim, dava için önem arzeden menkul malların muayenesini kendisi yapabileceği gibi bu muayeneyi bilirkişiye de yaptırabilir.⁷⁹

4. DELİL GÖSTERME (İKAME) VE DELİL GÖSTERME YÜKÜ

Delil gösterme, bir davada tarafların kendi iddialarının doğruluğunu veya karşı tarafın iddialarının asılsızlığını kanıtlayabilmek ve lehe karar verilebilmesini sağlayabilmek amacıyla, çekişmeli vakıalar hakkında deliller sunarak gerçekleştirdikleri bir yargılama (usul) faaliyetidir.⁸⁰

⁷⁵Kuru B. vd, a.g.e., s. 417-418; Tutumlu M.A., a.g.e., s.271; **istinabe**, bir davada, davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkemenin kendi yargı çevresi dışında kalan bir işlem için, başka bir mahkemeden hukuki yardım talep etmesidir. İstinabe hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Boşça S.(2008). Medeni Usul Hukukunda İstinabe, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, www.acikarsiv.ankara.edu.tr

⁷⁶Kuru B. vd., a.g.e., s. 417-418; Tutumlu M.A., a.g.e., s.271

⁷⁷Kuru B. vd., a.g.e., s. 417-418;

⁷⁸Tutumlu M.A., a.g.e., s.271

⁷⁹Kuru B. vd., a.g.e., s. 419

⁸⁰Tutumlu M.A., a.g.e., s.21; Pekcanitez H. vd, a.g.e., s.395.; Taşpınar S., a.g.m., s.546

Taraflardan birinin, kendi aleyhine verilmesi olası hükmü önlemek maksadıyla delil göstererek, kendi iddiasını yargııcı inandırmak “ödevi”ne delil gösterme (ikame) yükü denir.⁸¹

İspat yüküne ilişkin kuralları delil gösterme kurallarıyla karıştırmamak gerekir. İspat yüküne ilişkin kurallar, hangi olay bakımından belirsizlik riskinin (yani hakimin aleyhe kararı ile karşılaşma tehlikesinin) kimin üzerinde bulunduğunu göstermesine karşılık, delil ikamesi kuralları, ispatın biçim veya yönetimini gösterir.⁸²

Hakimi bir vakıanın doğruluğuna inandırmak, o vakıanın doğruluğunu ispat etmekle mümkün olur. Hangi vakıanın ispat edilmesi gerektiği sorusuna maddi hukuk cevap verir. Buna göre, ispat yükü kuralları maddi hukuka ait iken, ispatın nasıl ve ne şekilde yapılacağı hususu da yargılama hukukuna girmektedir.⁸³

Belli bir olay için ispat yükünü taşıyan taraf, delil ikamesi yükünü de çoğu zaman taşır. Ancak bu her zaman durum böyle değildir. Maddi hukukun belirlemiş olduğu ispat yükü sabit olmasına rağmen, belli bir olayın ispatsız kalması ancak taraflardan belli biri aleyhine olabilir ve bu taraf değişmez. Delil ikamesi yükü yargılamanın gidişine ve hakimin değerlendirmesine göre değişkenlik gösterir yani taraf değiştirir. Örneğin; bir satım sözleşmesinde, davacı (satıcı) alacağını doğuran vakıayı (sözleşmeyi ve edimin ifasını) ispatlamasıyla ispat yükünden kurtulmuş olur. Bu halde, borçlunun alacağın mevcut olmadığı yönünde delil göstermek suretiyle alacaklının iddiasını çürütme olanağı vardır. Borçlunun bu şekilde delil göstermek suretiyle alacaklının iddiasını çürütmesi, onun ispat yükünü yüklediği anlamına gelmez. Bu varsayımda, delil ikamesi yükü taraf değiştirmiş bulunmaktadır. Ancak, borçlu, alacağın yokluğuna ilişkin ispat yükünü üstlenmemiştir.⁸⁴

Re’sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, hakim, davanın ispatı için gereken bütün delillere kendiliğinden başvurur. Davanın tarafları da duruşma bitinceye kadar, yazılı yargılama ilkesinin uygulandığı davalarda replik düplik safhası tamamlanana kadar delil gösterebilirler.⁸⁵

⁸¹Tutumlu M.A., a.g.e., s.21

⁸²Taşpınar S., a.g.m., s.546,

⁸³Tutumlu M.A., a.g.e., s.21

⁸⁴Tutumlu M.A., a.g.e., s.22; Taşpınar S., a.g.m., s.546-547

⁸⁵Kuru B. vd, a.g.e.,s.348; **Replik**; davacının, davalının cevap layihasına karşı verdiği cevaba denir. **Düplik**; replik layihasına (cevaba cevabına) karşı davalının vermiş olduğu cevaptır. Buna ikinci cevap da denir. Replik ve Düplik hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kuru B. vd, s.318-320

Ancak, re'sen araştırma ve genel olarak yazılı yargılama ilkesinin uygulandığı yönetsel yargı mercilerinde görülmekte olan davalarda taraflara, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmü ile; dilekçe ve savunmalarla birlikte verilemeyen belgeleri, bunların vaktinde ibraz edilmelerine olanak bulunmadığına Mahkemece kanaat getirilmesi şartına bağlı olarak, uyuşmazlık hakkında hüküm verilinceye kadar Mahkemeye verebilme hakkı tanındığı da görülmektedir.

5. İSPAT ÖLÇÜSÜ

Bir olayın kanıtlanmış olarak kabul edilebilmesi için hâkimin o olayın doğruluğu hakkında bir kanaate sahip olması gerekir. Bu olayla ilişkin hakimin kanaatinin derecesini ise ispat ölçüsü belirler. Buna göre, ispat ölçüsü, uyuşmazlık konusu olayı düzenleyen hukuk kuralının, o olayla ilgili kanıtlama faaliyetinin yeterliliği konusunda gerçekleşmesini beklediği düzeydir.⁸⁶

5.1. Tam İspat (Kesin İspat)

Tam ispat, hâkimin iddia edilen vakianın doğru ve gerçek olduğuna, bu konuda makul ve kabul edilebilir bir şüphe kalmaksızın tam olarak inandırılması faaliyetidir. Ancak, burada bahsedilen hâkimi inandırma faaliyeti, matematiksel olarak yüzde yüz olarak anlaşılması gereken bir kesinliği değil, hâkimin iddia edilen hususla ilgili olarak vicdanen tam bir kanaate ulaşmasını ifade eder. Kural olarak yargılamada, ulaşılmak istenen ispat ölçüsü tam ispattır.⁸⁷

5.2. Yaklaşık İspat (Gerçeğe Yakın İspat)

Yaklaşık ispat, ispat edilmek istenen olayla ilgili olarak hakimde o olayın vuku bulmuş olma ihtimalinin vukuu bulmama ihtimaline göre daha çok gerçeğe yakın olduğu yönünde kanaat uyandırma faaliyetidir. Yaklaşık ispat, hakim tarafından acele karar vermesi gereken haller ile delil ikamesinin oldukça zor olduğu ve bu sebeple kesin ispatın beklenemeyeceği durumlarda göz önüne alınan bir ispat ölçüsüdür. Kanunda açıkça gösterilmeyen hallerde hakimin, tam ispatı araması gerekmektedir. Hukukumuzda tam kanaat oluşumu kural, yaklaşık kanaat oluşumu ise istisnadır. İdari yargılama usulünde yürütmenin durdurulması istemli davalar ile İhtiyati tahakkuk,

⁸⁶Pekcanitez H. vd, a.g.e., s.405

⁸⁷Pekcanitez H. vd, s. 407.

ihtiyati haciz, teminat isteme, yurt dışına çıkış yasağı koyma gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan hukuki işlemlere ilişkin davalar, yönetsel yargı mercilerinde yaklaşık ispatın dikkate alınması gereken durumlara örnek olarak verilebilir.⁸⁸

⁸⁸ Pekcanitez H. vd, a.g.e., s. 408; Baysal E., a.g.e., s.20

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA UYGULANAN TEMEL İLKELER

1. GENEL ÇERÇEVE

Yargı erkini elinde bulunduran devlet tarafından, bu erkin keyfi olarak değil bir takım genel kabul görmüş evrensel kurallar çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. İşte, devlet teşkilatı içinde yargılama erkini üstlenmiş olan bağımsız mahkemelerin, bu görevlerini ifa ederken adil karar verebilmeleri için uymaları gereken ilkelere yargılama ilkeleri denilmektedir. Yargılama hukuklarında egemen olan ilkeler, esas itibariyle yargılama faaliyeti içinde egemen ve etkin olan ilkelere dir. Yargılama sürecinde, her bir yargı kolunun uyması gereken belli başlı ilkeler söz konusu ise de bir çok ilke yargılama kolları arasında iç içe geçmiş durumdadır.⁸⁹

Vergi yargısının genel yargı sistemi içindeki yeri ve bağımsızlığı öğretide uzun yıllardan beri tartışılmaktadır. Bugün itibariyle ülkemizdeki yapılanmaya bakıldığında, vergi yargısının, idari yargı sistemi içerisinde örgütlendiği görülmektedir. İdari yargı sistemi kapsamında, vergi yargılamasında amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır. Maddi gerçeğe ulaşmak için yargılama sürecinde uyulması gereken bir takım temel ilkeler belirlenmiştir.⁹⁰

Bu ilkelerin bir kısmı genel yargı sistemi içinde, bir kısmı idare yargılama hukukunda uygulanan ilkeler olmakla birlikte bir kısmı da sadece vergi yargılama hukukuna özgü temel ilkelere dir.

⁸⁹Yüce M. (2010). Türk Vergi Yargısı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, s.28

⁹⁰Batun M. (2010, Şubat). Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, Yaklaşım Dergisi, Sayı:206

2. YARGILAMA HUKUKUNUN GENEL İLKELERİ

2.1.Hukuk Devleti İlkesi

2.1.1.Genel Olarak

Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukuki güvenceler sağlayan devlettir. Bir başka ifadeyle hukuk devleti, sadece vatandaşlarının uymakla zorunlu olduğu kuralları belirleyen devlet olmayıp, bizzat koyduğu hukuk kuralları ile kendini bağlı gören devlettir.⁹¹ Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanımlama yapmak mümkün değilse de belli başlı nitelikleri arasında; kanuni idare ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu sayılmaktadır.⁹²

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır. Hukuk devleti kavramı, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına koşut bir gelişme göstermiştir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu yetkinin ancak bir hukuk düzeni içinde kullanılmasının sağlanması amaçlanır. Vergilerin kanuniliği ilkesi bu nedenle kabul edilmiştir. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından elverişli hukuk kollarından birisidir.⁹³ Çünkü hukuk devleti ilkesi, bir yandan vergi hukuku kurallarının konulmasında, diğer yandan bu kuralların uygulanmasında ve yorumunda, yasama ve yürütme organlarının yetkilerini sınırlandırmaktadır.⁹⁴

2.1.2.Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınmış Olması

Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, hukuk devleti ilkesinin önemli gereklerinden biridir.⁹⁵ Bir hukuk sisteminde temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olmasının dört şartı vardır. Bu şartlardan birincisi,

⁹¹Günday M. (2003)., İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, Günc. 8.b., s.38

⁹²Öncel M.,Kumrulu A., Çağan N. (2008). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, s.39

⁹³Çağan N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s.144-145.

⁹⁴Çağan N., a.g.e., s.145

⁹⁵Çağan N., a.g.e., s.164

temel hak ve hürriyetlerin kolayca değiştirilemeyen metinler olan anayasalarda sayılması ve düzenlenmesidir. Ülkemizde anayasal rejim başladığından bu yana temel hak ve özgürlükler anayasalarımızda sayılmış ve düzenlenmiştir. İkinci şart, temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabilmesidir. Üçüncü şart, anayasalarda temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerinin sayılması ve yasa koyucu tarafından ancak bu nedenlerle temel hak ve özgürlüklerin sınırlanabileceğini kabul edilmesidir. Dördüncü şart ise temel hak ve özgürlüklerin, anayasalarda sayılan nedenlere bağlı kalınarak da olsa, yasa koyucu tarafından aşırı bir biçimde sınırlanmasını önlemek amacıyla temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulamayacağı ilkesi, ölçülülük ilkesi gibi bazı güvencelere altına alınması gerektiğidir.⁹⁶

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale edebilir. Vergi kanunları ile “*özel hayatın gizliliği*”, “*ailenin korunması*”, “*mülkiyet ve miras hakkı*”, “*çalışma ve sözleşme özgürlüğü*”, “*seyahat özgürlüğü*” gibi temel hak ve özgürlüklere sınırlamalar getirilmektedir. Anayasada öngörülen temel hak ve özgürlüklerin özü, vergilendirme yetkisinin de sınırınıdır. Bu nedenle, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini kullanması sonucunda Anayasada düzenlenen çeşitli hak ve özgürlükleri ihlal etmesi olasılığı vardır.⁹⁷

2.1.3. Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi

Kanun koyucunun temel hak ve özgürlükleri aşırı bir biçimde sınırlamasını ve idareye bu özgürlüklere dokunma konusunda Anayasaya aykırı yetkiler vermesini önlemek için kanunların Anayasaya uygunluğunu denetleyecek bağımsız ve tarafsız bir yargı organına ihtiyaç vardır. Eğer bir hukuk sisteminde, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargı yolu ile denetlenmesi öngörülmemiş ise temel hak ve özgürlüklerin tam anlamı ile güvence altına alındığından da bahsedilemez.⁹⁸

2.1.4. Yasal Yönetim (Kanuni İdare) İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği de, kanuni idare ilkesinin benimsenmiş olmasıdır. Kanuni idare ilkesi; kanunların, idareye ve faaliyetlerine egemen olması anlamına gelir. Anayasamızın 8’inci maddesinde yer alan “ yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve bakanlar kurulu tarafından, anayasaya ve kanunlara uygun olarak

⁹⁶Günday M., a.g.e., s.38-39

⁹⁷Çağan N., a.g.e.,s. 165-171

⁹⁸Günday M., a.g.e., s.40-41

kullanılır ve yerine getirilir” kuralı ile 123’üncü maddesinde yer alan “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir” kuralı bu ilkenin bir ifadesidir.⁹⁹

Anlaşılabacağı üzere, kanuni idare ilkesinin üç boyutu bulunmaktadır. Bunlar; idarenin üstlendiği görevleri yerine getirirken, yürürlükteki kanunlara ve kanunlara eşit diğer hukuk kaynaklarına uygun davranmasını gerektiren kanuni saygı ilkesi (Anayasa md.8), idarenin kuruluş ve teşkilatlanmasında asli yetkinin yasama organına ait olması ilkesi (Anayasa md.113/1, 123) ve idarenin belli konularda faaliyette bulunabilmek için mutlaka kanuni bir yetkiye sahip olmasını gerektiren kanuni dayanak ilkesidir.¹⁰⁰

Kanuni idare ilkesi, vergi hukuku alanında, Anayasa’nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü dolayısıyla (vergilerin yasallığı ilkesi) daha sağlam bir güvenceye sahiptir.¹⁰¹

Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ile bir bütündür. Bu iki ilke birbiriyle sıkı bir ilişki içindedir. Kanun koyucu hukuk devleti ilkesi açısından vergilendirmeye ilişkin görevini sadece genel nitelikte kurallar koyarak yerine getiremez. Kanuni idare ilkesi öznel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin, genel, objektif nitelikteki vergi kanunlarına uygun olarak yapılmasını ve tamamlanmasını gerektirir. Dolayısıyla kanuni idare ilkesi vergi hukuku alanında bir taraftan verginin yasayla konulmasını, vergiyi doğuran olayın yasayla tarif edilmesini ve yasayla kaldırılmasını ifade eder iken diğer taraftan bu yasaların subjektifleştirilmesinde vergi idaresinin, bu yasalara ve genel olarak da hukuka uygun davranmasını kapsamaktadır.¹⁰²

Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yalnızca yasayla değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin yasal koşulları gerçekleşmişse Bakanlar Kurulunun düzenleyici işlemlerine ve yasaya eşit daha üstün kaynaklara (Anayasa, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, Uluslar arası Vergi Anlaşmaları) uygun olarak davranmasını da içerir. Buna karşılık idare hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin kanun yanında tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranmasını ifade eden daha geniş bir içerik taşımaktadır. Vergi hukukunda, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın

⁹⁹Günday M., a.g.e., s.41

¹⁰⁰Günday M., a.g.e., s.41-42

¹⁰¹Öncel M. vd., a.g.e., s.40

¹⁰²Çağan N., a.g.e., s. 145.

yasada açık olarak belirtilmesi zorunluluğu yasallık ilkesini daha da sertleştirmektedir.¹⁰³

2.1.5. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel gereklerindedir.¹⁰⁴ Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir.¹⁰⁵ Bu ilkenin vergi hukuku alanında özel bir anlamı vardır. Çünkü bu ilke ile kişilerin devletin, hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yolu ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerine ve durumlarını buna göre ayarlamalarına imkan tanınmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön koşulu, devletin, kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır. Hukuki güvenlik ilkesi ile hukuk düzeni içinde hukuki barışın sağlanması amaçlanır. Bu ilke, hukuk devletine ilişkin diğer ilkelerle bütünleşmektedir.¹⁰⁶ Bu ilkenin kapsamı içinde, belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği ilkeleri yer almaktadır.

2.1.5.1. Devlet Faaliyetlerinin Belirliliği ve Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği de devlet faaliyetlerinin idare edilenlerce belli ölçüde görülebilir olmasıdır. Bu ilkenin yasama organını bağlayan yönleri, “kanunların geriye yürümezliği ilkesi” ve “suç ve cezaların kanuniliği ilkesi” dir. İdare, kanunların kendisine belli bir serbesti tanıyarak takdir yetkisi verdiği hallerde dahi tamamen serbest ve keyfi şekilde hareket etme imkanına sahip değildir. Tam tersine bu konuları, tüzük ve yönetmelik gibi idari düzenlemelerle kurallara bağlamak ve sürekli uygulamaları ile hukuki istikrarı tesis etmek zorundadır.¹⁰⁷

Devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesinin vergi hukukundaki yansıması vergilemede belirlilik ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Adam Smith’in geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi; vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının, gerek vergi idaresi, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Vergilere ilişkin

¹⁰³Öncel M. vd., a.g.e.,s.40

¹⁰⁴Çağan N., a.g.e., s.172,

¹⁰⁵Öncel M. vd., a.g.e., s.45

¹⁰⁶Çağan N., a.g.e., s.172,

¹⁰⁷Günday M., a.g.e., s.44

işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır.¹⁰⁸

2.1.5.2.Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Kanunlar, kural olarak çıkarıldıkları tarihten itibaren yürürlüğe ve hukuk alanına girerler. Kanunların metninde yürürlüğe giriş tarihi açık olarak belirtilmemişse, Resmi Gazetede yayınlanmalarını izleyen kırk beş gün sonra yürürlüğe girerler. Kanunlar hukuki etkilerini, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren göstermeye başlarlar. Kanunların geçmişe yürümezliği veya geçmişe kapsamaması ilkesinin anlamı, bunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmamalarıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geçmişe yürürlüklerinin sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirir. Bu sınırlandırmanın temeli, hukuk devletinin hukuki güvenlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleridir.¹⁰⁹

2.1.6.İdarenin Yargısal Denetimi

Hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği de idarenin faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygunluğunun yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı denetimi sayesinde idarenin hukuka bağlılığı etkili bir biçimde sağlanmış ve idare edilenler, idarenin kanunsuz ve keyfi davranışlarına karşı korunmuş olur. İdarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamak için yargı denetimi dışında iç denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi gibi denetim biçimleri mevcut ise de bunların en etkili olanı ve yönetilenlere en fazla güvence sağlayanı şüphesiz bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca yapılan yargı denetimidir.¹¹⁰

2.1.7. Yargı Bağımsızlığı ve Hakimlik Teminatı

Hukuk devleti anlayışının öğelerinden biri de yargının bağımsızlığı ilkesidir. Bu ilkeye, önemi dolayısıyla anayasada ve uluslar arası sözleşmelerde yer verilmiştir. (Anayasa, m.138/1; AİHM, m.6). Kuvvetler ayrılığı ilkesi ile birlikte gelen yargı

¹⁰⁸Öncel M. vd., a.g.e.,s.45; Çağan N., s.172-174; Öz E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, s.52

¹⁰⁹Çağan N., a.g.e., s.179-188; Öncel M. vd., a.g.e., s.47-50

¹¹⁰Günday M., a.g.e., s.45-46

bağımsızlığı ilkesinin gerçekleşebilmesi için hakimlerin bağımsızlığının sağlanması gerekmektedir. Hakimlerin bağımsızlığı; hakimlerin gerek yürütme, gerekse yasama organlarına bağlı olmadıkları, onlardan müstakil oldukları, bu iki organın hakimlere emir ve talimat veremeyeceği ve tavsiyelerde bulunamayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla yargı bağımsızlığı da yargılama makamında yer alan hakimlerin bağımsız olması, görev yaparken hiçbir etki ve baskı altında kalmaması, hiçbir kişi veya merciden emir almaması anlamına gelmektedir. Nitekim ülkemizde, hakimlerin görevlerini yürütme ve yasama organları dahil, her türlü etkiden uzak, Anayasa'ya, kanunlara ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre yerine getirebilmelerini sonuç olarak bağımsız olarak karar verebilmelerini sağlamak için anayasal güvenceler getirildiğini görmekteyiz(Anayasa m.138, 139,140). Bunların yanında, bir hakimin hür olabilmesi için sadece, yasama ve yürütme organlarına karşı bağımsız olması yetmez. Aynı zamanda hakimin, bir birey olarak yaşadığı çevreye karşı bağımsız olması da gerekir. Anayasamızın 140/5 inci maddesinde yer alan “hakimler ve savcılar, kanunda belirtilenlerden başka, resmi ve özel hiçbir görev alamazlar” yönündeki hüküm de bu amaca yönelik olarak çıkarılmış bir anayasal düzenlemedir.¹¹¹

Hakimlik teminatı; hakimlerin bağımsızlığını tam olarak gerçekleştirebilmek, her türlü maddi ve manevi baskıdan uzak olarak, huzur ve sükun içinde görev yapabilmelerini sağlamak için kendilerine tanınan güvencelerdir. Hakimlerin bağımsızlığı ilkesini anlamlandıran ve hayata geçmesini sağlayan en önemli güvence hakimlik teminatıdır. Anayasamızda hakimlik teminatı, hakimleri korumak için değil; yargı organını bağımsızlığa kavuşturmak amacıyla adaletin gerçekleşmesini sağlamak için kabul edilmiştir.¹¹²

Hakimlik ve Savcılık Teminatı başlığı altında düzenlenen Anayasamızın 139/1 maddesine göre “Hakimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz”. Yine, yargıyı, yasama ve yürütme organlarının etkisinden korumak maksadıyla Anayasamızın 159 uncu maddesinde Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na yer verilmiştir. Mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kurulan ve görev yapan bu kurul; adli ve idarî yargı hâkim ve savcılarını mesleğe kabul etme, atama ve

¹¹¹Yüce M., a.g.e., s.31-32; Günday M., a.g.e., s.46-49

¹¹²Yüce M., a.g.e., s.32-33

nakletme, geçici yetki verme, yükselme ve birinci sınıfa ayırma, kadro dağıtma, meslekte kalmaları uygun görülmeyenler hakkında karar verme, disiplin cezası verme, görevden uzaklaştırma işlemlerini yapar.

2.2. Adil Yargılama İlkesi

Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne dayanan demokratik devletlerde bireylerin yargılanma sürecinde, adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını isteme hakkıdır. Adil yargılanma hakkı, uluslararası belgelerle koruma altına alınan diğer haklardan farklı olarak usule ilişkin teminatlar içerir ve insan haklarının korunmasına ilişkin sistemin temelini oluşturur. Bu sistem öncelikle, hukukun üstünlüğünü ve adalete erişimi koruma altına alır. Temel hakların sağlanması kadar, bu hakların etkin bir şekilde korumasını isteme hakkını da güvence altına almak gerekir. Bir insan hakkının tanınmasını anlamlı kılan da onu, yargısal bir güvence mekanizması ile koruma altına alarak uygulamaya geçirebilmektir. Hak, onu ihlal eden kim olursa olsun mahkemeler önünde korunabilmelidir. Bu noktada, mahkemeye başvurabilmeden mahkeme kararının doğru bir şekilde uygulanmasına kadar geniş bir alan bireyi doğrudan ilgilendirmektedir.¹¹³

Adil Yargılama, hukuk veya ceza davalarında olsun, hatta belli ölçülerde idare hukuku alanındaki davalarda da yargılamaya ilişkin ilkeleri belirleyerek, hukuk devletinin temel unsurunu oluşturmaktadır.¹¹⁴ Adil yargılanma, insan hakları ile mahkemeler önünde sanık-mağdur, davacı-davalı konumunda bulunan kimselerin hakları ihlal edilmeksizin yapılan yargılamadır. Danıştay 10. Dairesi'nin 03.11.1998 günlü ve E:1996:7166, K:1998/5511 sayılı kararında da adil yargılama, "ceza yargılaması açısından, sanık ve iddia makamı arasında bir fark gözetmeksizin, karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleridir" şeklinde tarif edilmiştir.¹¹⁵

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde, adil yargılamaya ilişkin hak ve ilkelerin bir kısmından açık bir şekilde bahsedilmiş, bu hak ve ilkelerin bir kısmı ise bu maddenin hukuk devleti ve demokratik toplum için sahip olduğu özel yer sebebiyle geniş bir yorumla madde hükmüne zımnen dahil unsurlar olarak Avrupa İnsan

¹¹³Kabasakal Y. (2007) İdari Yargılama Usulü Hukukunda Kanıtlama Yöntemleri ve Araçları (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.10

¹¹⁴İnceoğlu S. (2007). Adil Yargılanma Hakkı ve Yargı Etiği, Şen Matbaa, Ankara, s.9

¹¹⁵Yüce M., a.g.e.,s.37

hakları Mahkemesi'nce belirlenmiştir. Anılan madde hükmünde açıkça bahsedilen hak ve ilkeler; kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkeme, makul sürede yargılama, aleni yargılama ilkeleridir. Mahkeme tarafından yorum yolu ile belirlenen hak ve ilkeler ise; başvurma hakkı ve silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, gerekçeli karar ilkeleridir.¹¹⁶

Yukarıda belirtilen hak ve ilkeler, yargılama sürecinin tamamına ilişkin olup, (bazı durumlarda idari ve disiplin organları önündeki yargılamalar da dahil olmak üzere) ilk derece mahkemelerinde görülen davalar kadar yargılama faaliyetinin istinaf ve temyiz aşamaları için de geçerlilik taşımaktadır.¹¹⁷

2.3. Tarafların Eşitliği İlkesi

Gerek ceza yargılaması alanında, gerek hukuk yargılaması alanında, adil yargılama ilkesinin temel unsurlarından biri de, yargılamada, "taraflar arasında eşitliğin" bulunmasıdır. Bu ilke genel olarak yargılama hukukunda ve AİHS uygulamasında "silahların eşitliği" olarak adlandırılmaktadır.¹¹⁸ Bu ilkenin anlamı; bir yargılama sürecinde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında bir eşitliğin bulunması ve bu dengenin yargılamanın her aşamasında korunmasıdır.¹¹⁹

Tarafların eşitliği ilkesi, adil bir yargılama yapılabilmesinde üç temel sonucu ortaya çıkarmaktadır. Bu ilke sayesinde devletin yargı fonksiyonu, kişi lehine sınırlandırılmakta ve yargının doğru ve adil işlemesi sağlanmaktadır. Yine bu ilke sayesinde, yargılamaya katılanların salt bir obje olması önlenmekte ve yargılama işlemlerinde daha etkin olmaları sağlanmaktadır. Son olarak bu ilke sayesinde adil bir yargılamanın yapılması sağlanmakta ve kanuna uygun bir yargılama yapılabilmesi temin edilmektedir. Bu sayede keyfi, kötü niyetli davranışlar da önlenmektedir.¹²⁰

¹¹⁶İnceoğlu S., a.g.e.,s.9-10

¹¹⁷İnceoğlu S. , a.g.e.,s.11

¹¹⁸Yüce M., a.g.e.,s.30

¹¹⁹İnceoğlu S. , a.g.e., s.59

¹²⁰Yüce M.,a.g.e., s.30

2.4.Çelişmeli Yargı İlkesi

Çelişmeli yargı ilkesi, dava sırasında mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunulan delil, mütalaa ve görüşlerin her biri hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma olanağının taraflara tanınması olarak tanımlanmaktadır.¹²¹

Bu ilkenin esası, diğer tarafın dosyada yer alan mütalaa ve görüşlerin farkında olması ve onlar hakkında yorum yapmaya gerçekten imkânı olması temeline dayanır. Çelişmeli yargılama ilkesi, mahkemeye sunulan mütalaaların yanı sıra, delillerin de davanın taraflarının bilgisine sunulmasını ve yorum yapma imkânının sağlanmasını da içermektedir . Böylece çelişmeli muhakeme, hüküm verme faaliyetine katılacak olan süjelerin karşılıklı olarak bildirilmeleri olanağı sağlanmaktadır. Burada çelişme, iddia ve savunmanın mücadelesi değil, fikir alışverişini ifade etmektedir. Bu ilke neticesinde tarafların, birbirlerinin iddia ve savunmaları hakkında önceden bilgi sahip olmasına ve karşı sav oluşturabilmesine fiilen imkan tanınmaktadır.¹²²

2.5. Kanuni Hakim İlkesi

"Doğal mahkeme" ilkesi, bir uyuşmazlığı yargılayacak olan mahkemenin o uyuşmazlığın ortaya çıkmasından önce yasal olarak belli olması anlamına gelmektedir. Buna göre, doğal mahkeme, uyuşmazlık konusu olayın meydana geldiği anda o olay için kanunun öngördüğü mahkeme demektir. Bu mahkemenin hâkimine de "doğal hâkim" denir. Buna göre, bir uyuşmazlık, ancak uyuşmazlığın doğumu anında görevli ve yetkili olan mahkeme tarafından yargılanabilecektir. Böylece tabii hâkim ilkesiyle, davanın olaydan sonra çıkarılacak bir kanunla kurulacak bir mahkeme tarafından yargılanması yasaklanmakta, yani kişiye veya olaya özgü mahkeme kurma imkânı ortadan kaldırılmaktadır. Nitekim Anayasamızın 37. maddesine göre, "Hiç kimse kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz".¹²³

2.6. Duruşmanın Aleniliği İlkesi

Yargılamanın demokratik karakteri olarak ifade edilen "aleniyet", yargılamanın

¹²¹İnceoğlu M., a.g.e.,s. 68

¹²²Yüce M., a.g.e., s.30-31

¹²³Yüce M., a.g.e., s.33

açıklığı veya halka açıklık ilkesi, adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biridir. Tüm yargılama hukukları için geçerli olan bu ilke; mahkemenin yargısal işlemlerinin, ilgili olmayan kişilerce dış görünümüdür. Bu ilke sayesinde dava ile ilgili olan kişiler ve davanın tarafları dışında kalan üçüncü kişilerin duruşmalara katılımına olanak sağlanır. Aleniyet ilkesi; hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi, uyuşmazlığın taraflarının adil bir şekilde yargılanmaları, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması açısından usul hukukunda pek çok amaca hizmet etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre aleniyet, adil yargılanma hakkının vazgeçilmez bir unsurudur. Aleni olarak yapılmayan bir yargılamanın, adil yargılama olarak kabulü mümkün değildir.¹²⁴

Aleniyet ilkesi, yalnızca ilk derece mahkemelerindeki duruşmalar için zorunluluk unsuru taşımaktadır. İlk derece yargılamasından sonraki kanun yollarında başka bir ifadeyle Yargıtay; Danıştay gibi temyiz mercilerinde duruşma yapılması bir zorunluluk değildir. İlk derece mahkemesinde, aleni duruşma yapılmış ise hukukilik denetimi yapan mahkemelerde duruşmasız yargılama yapılması mümkündür.¹²⁵

İlk derece mahkemelerinde duruşmalar sonunda verilen kararlar ile daha sonra taraflara tebliğ edilen gerekçeli kararlar arasında herhangi bir çelişki bulunmaması gerekir. Aksi takdirde aleniyet ilkesi ihlal edilmiş olur.¹²⁶

2.7. Kararların Gerekçeli Olması İlkesi

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması anayasal bir zorunluluktur. Anayasaya göre, "Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır" (m. 141/3). Kararın gerekçesiz olması bir bozma nedenidir. Mahkeme kararları gerekçeleri ile inandırıcı olabilirler. Gerekçeli kararlar verilirken yargılamada istikrarın korunabilmesi için evvelce verilen kararların da iyi bilinmesi gerekir. Bu suretle, çelişkili hükümler verilmesi önlenir.¹²⁷

2.8. Hukuk Önünde Eşitlik İlkesi

Hukuk önünde eşitlik hakkı, yasaların ayrımcı olmaması, yargıçların yasaları uygularken herkese eşit muamelede edilmesi, ayrımcılık yapılmaması anlamına gelir.

¹²⁴Yüce M., a.g.e.,s.35-36

¹²⁵İnceoğlu S., a.g.e.,s.104; Yüce M.,a.g.e., s.36

¹²⁶Yüce M., a.g.e., s.36

¹²⁷Yüce M., a.g.e.,s.39

Hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi ile bu ilkenin birlikte düşünülmesi gerekir. Anayasaya göre, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar" (AY md.10). Hukukun bu genel ilkesi, herkesin hem mahkemelere eşit olarak ulaşma hem de bu mahkemeler tarafından eşit muamele edilme hakkına sahip olduğunu ifade eder. Uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelerin bu ilkeye uyumu iki önemli sonuç doğurmaktadır. Birincisi; yargılama sırasında, savunma ve iddiaya karşı kendi savlarını hazırlama, eşit fırsatlara sahip olacak şekilde muamele edilmesine dair temel ilkedir. Diğer yönü ise, uyuşmazlığın tarafının, aynı konumdaki diğer tarafla eşit bir biçimde muamele edilme hakkına sahip olmasıdır.¹²⁸

Anayasa'nın 10. maddesindeki yasa önünde eşitlik ilkesi ile birbirleriyle aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanması sağlanmakta ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların ortaya çıkarılması önlenmektedir. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Kimilerinin Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen nedenlerle değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.¹²⁹

2.9. Hakimin Tarafsızlığı İlkesi

Yargılama faaliyeti sonunda verilen hükmün adil olması ve tarafları tatmin edebilmesi için, hakimlerin yalnız yasama ve yürütme organlarının karşısında bağımsız olmaları yeterli olmayıp, aynı zamanda davacı ve davalı karşısında da bağımsız ve tarafsız olmaları gerekmektedir. Hâkimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, birbirlerinden farklı ama aynı zamanda birbirleriyle iç içe bulunan kavramlardır. Gerçekten, bağımsız olmayan bir hâkimden tarafsız karar vermesi beklenemez.¹³⁰ Tarafsızlık, hakimin yargılama yaparken yan tutmaması, taraflara karşı nesnel olması ve

¹²⁸Yüce M., a.g.e.,s.29

¹²⁹Yüce M., a.g.e.,s.29

¹³⁰Yüce M., a.g.e.,s.33

kişiliğinden sıyrılabilmesi anlamına gelmektedir.¹³¹ Hukuk devleti ilkesinin bir gereği de tarafsız hâkimce yargılanmaktır. Eğer aynı davada taraflar başka kişiler ya da hâkim başka hâkim olsa da yine aynı karar verilebilecekse, tarafsızlık söz konusu demektir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, tarafsızlığı, önyargı sahibi olmamak biçiminde tanımlamaktadır.¹³²

2.10. Usul Ekonomisi İlkesi

Usul ekonomisi ilkesi, yargılama hukukuna egemen olan ilkelerden biridir. Anayasanın 141. maddesinin dördüncü fıkrasında ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 77. maddesinde ifade edilen emredici nitelikteki bu ilke, yargılamanın amacına hizmet eden araçlardan biridir. Usul ekonomisi, yasalarda öngörülen düzenleme çerçevesinde yargılamanın kolaylaştırılmasını, yargılamada öngörülen olağan zaman süresinin aşılmamasını ve gereksiz gider yapılmamasını amaçlar ve bunu hâkime bir görev olarak yükler. Bu bağlamda, "basitlik", "hızlılık" ve "ucuzluk" usul ekonomisini oluşturan öğeler olarak ortaya çıkar. Ancak simgesel olarak kullanılan "basitlik/hızlılık/ucuzluk" ibarelerine bakılarak usul ekonomisi ilkesinin; yargılamanın tâbi olması gereken şekilciliği bir yana bırakarak keyfiliğe yol açan veya hatalı karara götürür bir şekilde gereksiz aceleciliği amaçlayan yahut hiç para harcamadan yargılamanın bitmesini hedefleyen bir ilke olarak da algılanmaması gerekir. Çünkü, yargılama usulü kurallarının ortak amacı, çabukluk ile hukuki gerçeğin araştırılmasını bağdaştırabilmektir. Burada esas olan yargılamanın çabuk sonuçlanması değil, hukuki gerçeğin araştırılması bakımından çabuk sonuçlanmasıdır.¹³³

2.11. Ölçülülük Denetimi İlkesi

Hukuka uygunluk denetimi yapılırken "hukuk" kavramı içerisinde yalnızca Anayasa ve kanunlar değil, hukukun genel ilkeleri de dikkate alınmakta olup, bu ilkeler arasında ölçülülük ilkesi de sayılmaktadır. Ölçülülük kavramı; bir eylemin, yöneldiği amaçla orantılı olmasını, temel hak ve özgürlüklere sınırlandırmalar getirilmesi söz konusu olduğunda ulaşılmak istenen amaç için gerekli olandan daha fazla sınırlamalara başvurulmamasını ifade eder. Ölçülülük ilkesinin içeriğinde, bir özgürlük ya da hakkı sınırlandırmada başvuru aracın, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı

¹³¹İnceoğlu S., a.g.e., s.34

¹³²Yüce M., a.g.e., s.33

¹³³Yüce M., a.g.e., s.37-38

gerçekleştirmeye elverişli olması anlamına gelen “elverişlilik”, sınırlandırma aracının, amaç için gerekli olması anlamına gelen “gereklilik” ve son olarak araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunması anlamına gelen “orantılılık” alt ilkeleri yer alır.¹³⁴

Ceza hukukunda ceza müeyyidelerinin en belirgin unsurlarından olan cezanın "suçla orantılı olması" şeklinde tanımlanmakta olan ölçülülük ilkesi, yaptırım kavramının sınırlarının genişlemesi ile ortaya çıkan idari yaptırımlarla ilgili olarak idare hukukunda da kullanılmaya başlanmıştır. Anayasa Mahkemesi ilkeyi uygulayan ilk yargı merciidir. Anayasa Mahkemesi, özgürlüğe getirilen sınırlamanın zorunlu olup olmadığı, korunmak istenen kamu yararı ve kamu düzeni ile sınırlandırmanın orantılı olup olmadığı ve bu sınırlandırmayla kamu düzeninin korunup korunamayacağını denetlemekte ölçülülük ilkesine başvurmaktadır. Anayasa Mahkemesi dışında, diğer Yüksek Mahkemelerce de, kararlarında ölçülülük ilkesine yer verildiği görülmektedir. Örneğin Yargıtay, adli cezaların denetiminde ölçülülük ilkesine özellikle orantılılık yönüne başvurmaktadır. Danıştay ise öteden beri özellikle disiplin cezalarında ve mali yükümlülüklerde, "adil nispet", "suç ve ceza arasında denge" gibi ifadelerle kullanılmaktadır.¹³⁵

Bir idari kararın ölçülü olup olmadığı hususu, idari karar, idari kararın yöneldiği amaç ve idari kararın dayandığı olgu üçlemesi çerçevesinde ele alınmalıdır. İşte idarenin takdir yetkisine dayanarak tesis etmiş olduğu işlemlerde dayandığı maddi olguların değerlendirilmesinde düşmüş olduğu yanlışların yargısal yolla denetimine "ölçülük denetimi" denir.¹³⁶

3. İDARİ YARGILAMA HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER

3.1. Yazılılık İlkesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.” hükmüne yer verilmek suretiyle idari yargıda yazılılık ilkesinin geçerli olduğu açık bir şekilde dile getirilmiştir.

¹³⁴Yüce M., a.g.e.,s.38-39

¹³⁵Yüce M., a.g.e.,s.39

¹³⁶Yüce M., a.g.e.,s.39

Bu ilkenin amacı, davayı hızlandırarak uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede yargısal bir kararla çözümlenmesini sağlamaktır.¹³⁷

Yargılamanın yazılı olması, tarafların iddia ve savunmalarını yazılı olarak mahkemeye sunması ve mahkemelerin de uyuşmazlığı, sunulan bu belge ve bilgilere göre çözümlenmesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, iddia ve savunmanın mahkeme huzurunda ifade edilmemesidir.¹³⁸

Adli yargıda dava dilekçeleri ile savunmaların yazılı olarak mahkemeye sunuluyor olması, yargılamanın yazılı yapıldığı anlamına gelmediği gibi, İdari yargılama usulünde, duruşmaya yer verilmesi sözlü yargılama olduğu anlamına gelmemektedir. İdari yargılama usulünde, kural yazılı yargılama olmakla birlikte kanunun 17. maddesinde, duruşma müessesesine yazılı yargılama ilkesinin istisnası olarak yer verilmiştir.¹³⁹

İdari yargı yerinde duruşma yapıla bilmesi için, Kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi gerekir. Duruşmada dava dilekçesinde ve savunmalarda ileri sürülen neden ve kanıtlar geliştirilir, açıklanır ve tartışılır. Dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular duruşmada ileri sürülemez. Kamu düzenini ilgilendiren durumlar bu kuralın dışındadır.¹⁴⁰

İdari yargı yerinde, duruşma, dava süresince yalnızca bir kez yapılır. Duruşmada tanık dinlenilmez. Sadece tarafların sözlü açıklamaları ile yetinilir.¹⁴¹

Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında bu durum aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.¹⁴²

“İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan’ın vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak

¹³⁷Yüce M., a.g.e. s.51; ayrıntılı bilgi için bkz. Batun M., a.g.m.

¹³⁸Kabasakal Y., a.g.e., s.38-39; Parlak B. (2006) İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.32-33

¹³⁹Kabasakal Y., a.g.e.,s.38-39; Parlak B., a.g.e., s.32-33; Yüce M., a.g.e., s.51

¹⁴⁰Gözübüyük Ş., a.g.e., s.342

¹⁴¹Candan T., a.g.e.,s.53

¹⁴² Danıştay 3.D. (24.12.1986) E.1986/1201, K.1986/2706 sayılı kararı, Batun M., a.g.m.

değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.”

3.2. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Türk İdari Yargı Sisteminde, tek hâkimle bakılması gereken davalar dışında, toplu yargılama usulü benimsenmiştir. Diğer bir ifade ile Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyeti yaparlar. Toplu yargılama usulü, adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetim sağlayacağı, hâkimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği yönleriyle savunulmaktadır.¹⁴³

Doktrinde toplu yargılamanın sakıncalarına ilişkin görüşler de ileri sürülmüştür. Bu usulün gereksizliğini savunanların görüşleri; sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması sonucunda incelemenin yüzeysel kalması, daha çok idari kurullar için gerekli olan mahkeme başkanlarının varlığının adalet kavramı ile bağdaşmaması ve toplu yargılama usulünün yargılama sürecini yavaşlatması gibi sebeplere dayanmaktadır.¹⁴⁴

Toplu yargılama usulünde kararlar, mahkeme üyelerinin oyçokluğuyla alınır. Nitekim, konuya ilişkin bir Danıştay kararı; *“Toplu yargılama sisteminde, uyumsuzluk hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hakimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği”* hakkındadır. (Danıştay. 7. Dairesi'nin, 14.06.2007 tarih ve E:2006/2231, K: 2007/2766 sayılı Kararı.)¹⁴⁵

3.3. Kamuya Yararlılık İlkesi

Kamuya yararlılık ilkesi, idari yargının ve vergi yargısının temel ve yönlendirici ilkesidir. Diğer tüm yargılama ilkeleri kamuya yararlılık ilkesi ekseninde değerlendirilir. Bu ilke ile toplumsal barışın, hukuki güvenliğin sağlanması ile birlikte, idare edilenlerin idare karşısında korunmasını da gerçekleştirir. Bu durum medeni yargı açısından da

¹⁴³Yüce M., a.g.e. s.52; Tosuner M., Arıkan Z. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Neşa Ofset, İzmir, s.111

¹⁴⁴Batun M., a.g.m.

¹⁴⁵Batun M., a.g.m.

geçerlidir. Ancak idari yargı da diğer yargı yollarına göre kamusal adalet ve haklılık duygusu daha ön plandadır.¹⁴⁶

3.4. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi

Yerindelik denetimi, bir işlem veya eylemin değerlendiren merci tarafından uygulanması gereken bir işlem veya eylem olup olmadığına, kısaca "yerinde" olup olmadığına karar verilmesidir. Yerindelik, kamu düzenine ilişkin yapılması gerekenlerden o an için yapılması, en uygun davranış biçimi, zaman ve mekân ile somut duruma uygun çözüm anlamına gelmektedir.¹⁴⁷

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasında; idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yanmayacakları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hükmüne yer verilmiştir.

İdarenin yargı yolu ile denetimi yapılırken idarenin tutum ve davranışının hukuka uygun olup olmadığı sorunu üzerinde durulmakta olup yöneticinin tutum ve davranışının yerindeliği hususu, yargı denetimi dışında bırakılmaktadır. Yargı yerlerinin hukuki denetiminin yanında, yerindelik denetiminde bulunması, yargıcın yönetime karışması, politikasını saptaması, yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan yargıcın yönetimin yerini alması anlamına gelmektedir. Oysa yargı yerlerinin, yönetim yerine geçerek iptal edilen kararın yerini almak üzere, yeni bir karar almaları, yargı yetkisinin dışında kalır. Mahkemenin görevi, hukuka aykırı olan idari işlemi iptal etmek ya da şartları varsa idareyi tazminata mahkûm etmektir. Aksine bir uygulama yargıcının idarenin yerini alması anlamına gelmektedir.¹⁴⁸

3.5. İdarenin Takdir Yetkisini Kaldırarak Biçimde Karar Verilmemesi İlkesi

Anayasanın 125. maddesinde, "Yargı yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini

¹⁴⁶Yüce M., a.g.e., s.54

¹⁴⁷Yüce M., a.g.e.,s.54-55

¹⁴⁸Yüce M., a.g.e.,s.54-55

kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez" denilerek yargının idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar veremeyeceği belirtilmektedir. Böylece, İdari Yargılama Usulü Kanunu 2. maddesinde yer alan ancak Anayasa'da yer verilmeyen "yerindelik denetimi yasağı" ile beraber Anayasa'da yer alan bu düzenleme ile "yönetici yerine geçmeme", "yönetime buyruk vermeme", ve "takdir yetkisini engellememe" biçimlerinde ayrı ayrı ifade edilen "yönetime karışma yasağı" getirilmiş bulunmaktadır. Ancak idarenin takdir yetkisinin kullanımı mutlak ve sınırsız olmayıp kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleriyle sınırlı olduğu kamu hukuku ilkelerindedir. İdarenin takdir yetkisine dayanarak tesis ettiği işlemlerde yargısal denetim, bu yetkinin kamu yararı ve kamu hizmetleri gereklerini yerine getirme maksadına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı üzerinde cereyan etmektedir. (Danıştay 5. Daire, E. 1982/3012, K. 1986/363, Karar Tarihi 24.03.1986). Dolayısıyla *idare takdir yetkisini "nesnel ölçüler içinde yasal amaca ve kamu hizmetinin gereklerine uygun bir biçimde" kullanmak zorundadır* (Danıştay 12. Daire, E.1977/1349, K. 1978/955, Karar Tarihi 24.04.1978). Diğer taraftan, idarenin takdir yetkisi içinde kalan tasarruflarda belli sebepler göstererek işlem tesis ettiğinde, idari yargı organlarınca bu sebeplerin var olup olmadığı, var olması halinde, böyle bir işlem yapılmasına yeterli sayılıp sayılmadığının araştırılması gerekir. (Danıştay 7. Dairesi, E. 1984/1530, K. 1986/246, Karar Tarihi 27.01.1986).¹⁴⁹

3.6. Eşitsizlik ilkesi

İdari yargılama usulünde davalı her zaman idaredir. İdare, kamu gücünü elinde bulunduran güçlü taraf ve kullandığı kamu gücüyle dava konusu işlemi oluşturan veya eylemi yapan taraftır. Davacı ise, idare karşısında güçsüz kalan konumuyla bir özel veya tüzel kişidir. İdari yargılamada Mahkemelerce bu eşitsizlik göz önünde bulundurulur ve kişisel yarar ile kamu yararı arasında optimum denge kurulmaya çalışılır. İdarenin takdir yetkisi değerlendirilirken; dava konusu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yanında kamu yararı ve hizmet gereği kriterleri kullanılarak eşitsizlik ilkesinde dengeler bulunmaya çalışılır.¹⁵⁰

¹⁴⁹Yüce M., a.g.e., s.56

¹⁵⁰ Coşkun S. vd., a.g.e., s.99

3.7. Re'sen Araştırma İlkesi

3.7.1.Genel Açıklama ve Tanım

İdari yargılama usulünün temel özelliklerinden biri olan re'sen araştırma ilkesinin amacı kamu yararı ve düzenidir. Re'sen araştırma ilkesi, idari yargının idare üzerindeki denetleme yetkisini icra ederken, idare ile bireyin güçleri arasındaki dengesizliği gideren ve idari yargılama sürecinin tümüne egemen olan önemli bir araçtır. İdari davada dava ile ilgili bilgi ve belgelerin genellikle dava durumunda olan idarenin elinde olması ve çoğu kez bireyin, bu bilgi ve belgelere ulaşamaması sakıncasını bu ilke bertaraf etmektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hâkime, olayın çözümlenebilmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin yaşamadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve ilgili kişi ve kurumların tarafların talebi olmasa bile tek taraflı olarak isteyebilme görev ve yetkisini vermektedir.¹⁵¹

Yargılama faaliyetinde, dava ile ilgili materyallerin toplanmasında başlıca iki ilke mevcuttur. Bunlardan biri, "taraflarca hazırlanması ilkesi" diğeri ise "re'sen araştırma ilkesi"dir.¹⁵² Taraflarca hazırlanması ilkesinin geçerli olduğu hukuk yargılama yönteminde, hâkim, tarafların isteği üzerine harekete geçer. Yani taraflar davayı yönetir. Ancak vergi yargısının da içinde bulunduğu ve re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargılama usulünde ise yargılama, mahkeme/hâkim tarafından yönetilir. İdari yargılama usulünde mahkeme yahut hâkimin, delillerin araştırmasında ve davanın yürütülmesinde, kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır. Bu bakımdan idari yargılama usulü, ceza yargılama usulüne benzemektedir. İdari yargıda, davacı, dava dilekçesine, davanın kanıtlarını eklemek zorunda ise de, Mahkeme yahut hâkim bununla yetinmeyerek, gereken durumlarda kendiliğinden her türlü incelemeyi yapabileceği gibi taraflardan yeni bilgi ve belge isteyebilir ve idareden dava konusu işlemin gerekçesini sorabilir. Hatta bunlarla yetinmeyip gerekli görülmesi halinde, keşif veya bilirkişi incelemesi yapılmasına da karar verebilir. İşte davaya ilişkin delillerin araştırılması konusunda taraflarla birlikte, hâkimin de görevli olmasına "re'sen araştırma ilkesi" denir. Bu ilke, hukuk yargılama usulünde "davanın taraflarca hazırlanması" olarak adlandırılan ilkenin karşıtıdır.¹⁵³

¹⁵¹Yüce M., a.g.e.,s.51

¹⁵²Tosuner M. vd, a.g.e., s.110

¹⁵³Yüce M., a.g.e.,s. 51; Gözübüyük Ş., a.g.e., s.342

Re'sen araştırma kavramı, öğretide, vergi yargılamasında ve genel olarak idari yargılama usulünde, hakimin kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi, hakimin davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi; uyuşmazlık konusu olayın hukuk nitelendirilmesinin yapılması, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak için olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması; davanın süresinde açılıp açılmadığının araştırılması; idarenin sorumluluk esasının tespiti ve hatta tarafların hiç değinmedikleri olaylar ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, kendiliğinden yaptığı tüm araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁵⁴

3.7.2. Hukuki Dayanağı

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun hukuki dayanağı, İYUK madde 20 fıkra 1'de yer almaktadır. Bu madde, "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. [...] lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler*" hükmüne yer vermektedir. Bu hüküm, açık bir biçimde idari hakimi davayı sevk ve idare etmekle ve her türlü incelemeyi ve araştırmayı kendiliğinden yapmakla görevlendirmektedir.¹⁵⁵

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun bir diğer hukuki dayanağı ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesidir. Söz konusu maddenin, "İspat" başlıklı "B" Bölümünde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmüne yer verilmiştir. Böylece, vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin saptanmasının gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla, vergi yargılama hukukunun amacının maddi gerçeğe ulaşmaktır. Her ne kadar VUK'nun 3. maddesi esas itibarıyla vergilendirme işlemine ilişkin olarak görünüyor ise de, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen

¹⁵⁴Ergün Ç.E. (2006). Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, AÜHFD, s.68, www.acikarsiv.ankara.edu.tr

¹⁵⁵Ergün Ç.E., a.g.m., s.70

vergi hakiminin, temeldeki maddi olayı saptaması ve bunun için re'sen araştırma yapması gerekmektedir.¹⁵⁶

3.7.3. Kapsamı

İdare veya vergi mahkemesinde görev yapan bir idari yargı hakimi re'sen araştırma yetkisini dava açılmasından itibaren sonuçlanıncaya kadar yargılamanın her aşamasında kullanabilmektedir. Hatta, dava dilekçesi henüz karşı tarafa tebliğ bile edilmeden, İYUK madde 14, fıkra 3 uyarınca idari yargı hakimi, dilekçeler üzerinde ilk incelemeyi yapmakla görevlidir. Buna göre; görev ve yetki, İdarî merci tecavüzü, ehliyet, ortada idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunup bulunmadığı, süre aşımı, husumet ve dava dilekçelerinin 3. ve 5. maddelere uygunluk gibi usule bir başka ifadeyle kamu düzenine ilişkin hususların incelenmesi re'sen araştırma ilkesinin kapsamı içine girmektedir.¹⁵⁷

Tarafların görülmekte olan bir davada, görev ve yetkiye ilişkin hususlarda herhangi bir itirazı bulunmasa dahi, hakim, kamu düzenini göz önünde tutarak, kendiliğinden görevsizlik veya yetkisizlik kararı verebilmektir. İlk inceleme aşamasından sonra da hakim cevap verme sureleri ile duruşma şekline ilişkin konularda da re'sen araştırma yetkisini kullanabilmektedir. Bu ilkenin yerinde, tam ve doğru uygulanmaması hem usul yönünden verilecek kararlarda yanlışlıklar yapılmasına, hem de mahkeme kararının yeterli ve doğru gerekçeye oturtulamamasına sebebiyet verebilir.¹⁵⁸

Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 5. Dairesi'nin, 08/12/1987 tarih ve E:1985/815, K:1987/1723 sayılı kararında; “*dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi, taraflarca öne sürülmemiş olsa dahi, idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan, görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır*” denilmektedir.¹⁵⁹

Bunun yanında, idari yargı hakiminin dava konusu maddi olayı re'sen araştırması kaçınılmazdır. Gerçekten de, İYUK'nun 20. maddesinde yer alan “lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili

¹⁵⁶Ergün Ç.E., a.g.m., s.70

¹⁵⁷Ergün Ç.E., a.g.m., s.76-77

¹⁵⁸Kabasakal Y., a.g.e., s.41-42

¹⁵⁹Kabasakal Y., a.g.e.,s.41

diğer yerlerden isteyebilirler” ifadesi, idari yargı hakimine açıkça maddi olayı araştırma yetkisini vermektedir. Türk ve Fransız öğretisi ve mahkeme kararları bu yetkinin varlığını açıkça kabul etmektedir.¹⁶⁰

Re’sen araştırma yetkisi ve kapsamı konusunda Danıştay’ın görüşü ise şu şekildedir, “...idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü incelemeyi kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler.”¹⁶¹

Öte yandan; idari yargı hakimi, İYUK madde 31’de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yapılan atıf vasıtasıyla, dosya dışı inceleme yöntemlerini kullanarak da re’sen araştırma yapabilmektedir. Bu usuller arasında en çok kullanılanları bilirkişi ve keşif usulleridir.¹⁶²

3.7.4. Sınırları

İdari yargı mercilerine tanınan re’sen araştırma yetkisi, mutlak olmayıp bir takım sınırlamalara tabidir. Anayasa’nın 125/4 ve 2577 sayılı Yasa’nın 2/2 maddesinde idari yargı yerlerinin yerindelik denetimi yapamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre idari yargı yerleri, dava konusu işlem yönünden sadece hukukilik denetimi yapabildiklerinden re’sen araştırma ilkesi ilk olarak hukukilik denetimi ile sınırlıdır. İkinci olarak, davanın çözümüne ilişkin hususlar ile üçüncü olarak ise 2577 sayılı Yasa’nın 20/3. maddesinde ifade edildiği üzere, devletin güvenliği veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin, gizlilik unsuru taşıyan bilgi ve belgeler yönünden sınırlıdır.¹⁶³

¹⁶⁰Ergün Ç.E., a.g.m., s.77

¹⁶¹Danıştay 3.D. (21.11.1990) E.1990/2057, K.19903199 sayılı kararı, Kabasakal Y., a.g.e., s.42; Danıştay VDD. (21.2.1997) E.1995/209, K.1997/124 sayılı kararı, Kabasakal Y., a.g.e., s.42;

¹⁶²Ergün Ç.E., a.g.m., s.77-78

¹⁶³Parlak B., a.g.e.,s.40-41; Görkem N.A.(2008) Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.60

3.7.5.Kullanımı

İdari yargı yerleri, re'sen araştırma yetkisini, “ara kararı” vasıtasıyla kullanmaktadırlar. idari yargı yerleri re'sen araştırma ilkesi gereği, gerekli gördüğü her türlü bilgi, belge ve delili ara kararı ile taraflardan veya diğer ilgili yerlerden isteyebilirler. Ayrıca idari yargı yerleri, ara kararı ile bilirkişi incelemesi ve keşif yapılmasına veya sadece keşif yapılmasına, naip üye tayin edilmesine, hakem hastaneye sevke, delil tespitine, tarafların duruşma istemediği durumlarda gerek görüldüğünde duruşma yapılmasına karar verebilmektedirler.¹⁶⁴

Vergi yargılamasında bu yetkinin kullanımına ilişkin olarak bir Danıştay kararında şu ifadeye yer verilmiştir.¹⁶⁵

“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinde, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay'ın bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri, tarafların herhangi bir isteminin varlığı aranmaksızın kendiliklerinden yapmaları, gerek gördükleri belgelerin gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini sadece taraflardan değil, ilgili gördükleri diğer yerlerden isteyebilecekleri öngörülme suretiyle idari yargı yerlerine, re'sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir. Verilen bu yetki ve görev, hukuka uygunluk denetiminin gerektirdiği her çeşit incelemeyi kapsamaktadır. Aynı Yasanın 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa gönderme yapılan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Bu nedenle vergilendirmeye karşı açılan davalarda ilgililer adına yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğu konusunda bir yargıya ulaşabilmek için idari yargı yerlerince, kendilerine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin sınırlarının Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenmesi gerekmektedir. Esasen bu yetki ve görevin, davanın karara bağlanabilmesi için dava dosyasında bulunmayan ancak, tarafların iddia ve savunmalarının dayandığı durumların varlığı ve doğruluğunu saptamak amacıyla olanlar da dahil olmak üzere gerekli görülen bilgi ve belgelerin edinilmesini sağlayan kanıt toplama yetki ve görevi olduğu da açıktır.”

¹⁶⁴Parlak B., a.g.e.,s.42-43

¹⁶⁵ Danıştay VDD. (06.03.2009) E.2008/582, K.2009/74 sayılı kararı.

3.7.6.Vergi Yargılamasına Özgü Yönleri

Re'sen araştırma ilkesi kural olarak idari yargılamada ve vergi yargılamasında aynı ilkelere tabi olmakla birlikte, vergi yargılamasında söz konusu ilke, bir takım farklılıklar göstermektedir. Bunlardan birincisi, hakimin bilgi ve belge talebini yönelttiği taraf açısından farklılık, diğeri ve daha önemlisi ise tanık meselesindeki farklılıktır.¹⁶⁶

İdare mahkemelerinde görülmekte olan davalarda, davacının elinde davaya ait çok fazla belge bulunmamakta, ve dolayısıyla hakim, bilgi belge talebini çok büyük oranda bunları elinde bulunduran ve davalı konumundaki idareye yöneltmek zorunda kalmaktadır. Oysa vergi mahkemelerinde, her ne kadar idare genellikle davalı konumunda bulunmakta ise de, davacı tarafın elinde de yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Davacının vergi kanunları ve Ticaret Kanunu kapsamında tutmakla ve muhafaza etmekle yükümlü olduğu defterler ve üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşmeler bu kapsamda davacıdan istenebilecek belgelere örnek olarak gösterilebilir.¹⁶⁷

İdari yargılama usulünde yazılılık ilkesinin geçerli olması nedeniyle 2577 sayılı Yasa'da tanık delili konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş iken bu konuda, vergi yargılamasının 213 sayılı VUK'nun 3. maddesinden kaynaklanan kendine özgü bir durumu bulunmaktadır. Buna göre söz konusu maddede geçen "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, **vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz**" hükmü gereği vergiyi doğuran olayda ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin, vergi yargılamasında delil olarak kullanımı mümkün olup, bu yönüyle idari mahkemelerinde görülen davalardan farklılık taşımaktadır.¹⁶⁸

3.8. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, tarafların iddialarını her türlü delille ispatlayabilmelerini, mahkemenin de tarafların getirdikleri delillerle bağlı olmamasını başka bir ifade ile belirli bir konunun ispatı için kullanılacak delil türleri konusunda sınırlandırma

¹⁶⁶Ergün Ç.E., a.g.e., s.81

¹⁶⁷Ergün Ç.E., a.g.m., s.81

¹⁶⁸Ergün Ç.E., a.g.m., s.81-83

yapılmamasını anlamına gelmektedir.¹⁶⁹ Bu ilke, esasen re'sen araştırma ilkesinin ve maddi gerçeği bulma amacının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.¹⁷⁰

Bu ilkeye göre, belirli bir uyuşmazlığın kanunda önceden belirlenmiş delillerle ispat edilmesi söz konusu değildir. İspat edilmesi gereken uyuşmazlığın, mahiyetine uygun her türlü delille ispatı mümkündür. Belirli konuların belirli delillerle ispatı söz konusu olmadığı için, bu ilkenin doğal sonucu olarak, delillerin sayıca sınırlanması yoluna gidilmemektedir. Bu itibarla, sayılı/belirli şeylerin değil, delil olabilecek her şeyin ispat vasıtası olarak kabulü mümkündür. Bu bakımdan, delil serbestisi ilkesi, delillerin sayısı ve sıralandırılması ile doğrudan ilgilidir.¹⁷¹

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20/1. maddesinde de yer alan "...her türlü incelemeleri..." ifadesi ile "...lüzum gördükleri evrak Ve her türlü bilgi" ifadeleri idari yargılama usulünde delil serbestisi ilkesini ifade etmektedir.¹⁷²

Bunun yanında, 213 sayılı Yasa'nın 3/B maddesinde geçen, "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç **her türlü delille** ispatlanabilir." İfadesi de vergi hukukunda delil serbestisi ilkesini göstermektedir.

Vergi yargılama hukukunda da delil serbestisi benimsenmekle beraber, bunun iki istisnası vardır. Bunlardan biri "*yemin*", diğeri vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan "*şahit*" ifadesidir. Delil serbestisi ilkesi tarafları daha ciddi davranmak ve iddialarını sağlam ispatla bağlamak durumunda bırakmaktadır.¹⁷³

3.9. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Bu ilke, delillerin sayısı ile değil, değerlendirilmesi ile ilgilidir. Bu yönüyle bu ilke, delilden çok ispat konusuyla bağlantılıdır. Bir delilin uyuşmazlık konusu olayı ispat edip edemediği delillerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi, kesin delil kavramının olmadığı durumlarda söz konusudur. Mahkeme her delili herhangi bir kurala bağlı olmaksızın serbestçe değerlendirmektedir. Buna karşılık, belirli delillerin varlığı halinde uyuşmazlık konusu olayın ispat edilmiş olacağını varsayan bağlı değerlendirme, mahkemenin delili

¹⁶⁹Parlak B., a.g.e.,s.45; Ergün Ç.E., a.g.m. s.84

¹⁷⁰Parlak B., a.g.e.,s.45; Ağdur M. (2010, Ekim) Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları, Yaklaşım Dergisi, sayı:214

¹⁷¹Ağdur M., a.g.m.; Telli K.(Ekim 2010). Vergi Hukukunda Delil, Yaklaşım Dergisi, Sayı 214 www.yaklasim.com

¹⁷²Kabasakal Y., a.g.e.,s.46

¹⁷³Yüce M., a.g.e.,s.52-53; Telli K., a.g.m.

serbestçe değerlendirmesine engel olmaktadır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, delil serbestisi ilkesi, delillerin çeşidi ve sayısı ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise, delillerin niteliği ve ispat gücü ile ilgilidir.¹⁷⁴

4. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER

4.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi Usul Kanununun 3.maddesindeki "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile hazinenin çıkarlarının ön plana çıkışı olarak nitelendirilen ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir.¹⁷⁵

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran somut maddi olayların belirlenmesinde, vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulama sürecinde, sadece dış görünüşlerin, hukuki biçim ve isimlerin değil, bunların ötesine geçilerek aynı zamanda olayların gerçek ekonomik boyutlarının, nitelik ve içeriklerinin esas alınmasını ifade etmektedir.¹⁷⁶ Ekonomik yaklaşımının vergi hukukuna asıl getirisi, mali güce göre vergilendirme yapılabilmesinin özel hukuk işlemleri ile bertarafının önlenmesi noktasındadır.¹⁷⁷

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukundaki asıl işlevi, Anayasa'mızın 73'üncü maddesinde yer alan "mali güce göre vergilendirme" ilkesinin özel hukuk sözleşmeleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirilmesini sağlamaktır.¹⁷⁸ Aynı iktisadi güce sahip olmasına rağmen legal ya da illegal yollarla vergi ödevini yerine getirmekten kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkartılması ve böylelikle vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanması (aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların farklı muameleye tabi tutulması); vergilendirmede "gerçek iktisadi boyutun" dikkate alınmasını gerektirir. Zira, vergi hukuku, somut maddi olayın olduğundan farklı biçimde gösterilmesi yönündeki girişimlerin en yoğun olduğu hukuk alanlarından birisidir. Kanun koyucu, söz konusu girişimlerin sebep olacağı vergi eşitsizliğini engellemek amacıyla, "gerçek

¹⁷⁴ Ağdur M., a.g.m.

¹⁷⁵ Yüce M., a.g.e., s.54; Görkem N.A., a.g.e., s.61

¹⁷⁶ Yüce M., a.g.e., s. 54; Taylar Y., a.g.m., s.1196-1197; Akkaya M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, s.80-81

¹⁷⁷ Görkem N.A., a.g.e., s.61

¹⁷⁸ Akkaya M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, s. 64.

mahiyet” diğ er bir ifadeyle “ekonomik yaklaşım” kavramını vergi usul hukukuna dahil etmiştir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, mali güç (ödeme gücü veya ekonomik güç) göstergelerinin dış dünyaya özel hukuk formlarında yansımaları nedeniyle geliştirilmiş bir yöntemdir. Hem vergi normunun anlamlandırılması hem de somut maddi olayın (vergiyi doğ uran olayın) nitelendirilmesi sürecinde “iktisadi boyutun” esas alınması ekonomik yaklaşım neticesinde mümkün olabilmektedir¹⁷⁹. Bu ilkeye göre, vergiye tabi iş lemlerde olayın görünürdeki biçimi değil gerçek biçimi, bir başka ifadeyle muvazaalı iş lemlerde tarafların gerçek maksatları esas alınacaktır. Düzenlemenin temel esprisı, vergilendirmede hukuki biçimlerin ötesine geç ilerek, gerçek boyutun/iktisadi içeriklerin esas alınmasıdır¹⁸⁰.

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, hem maddi olayın saptanmasını hem de hukuk kuralının yorumunu iç erdiğ inden bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Vergiyi doğ uran olayın, ekonomik niteliğ i ve iş lerliğ ine göre saptanmasına ve değ erlendirilmesine “ekonomik irdeleme” denir. Ekonomik gerçekler göz önüne alınarak vergiyi doğ uran olaya uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi ise “ekonomik yorum” olarak ifade edilmektedir. Bu durumda, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum, ekonomik yaklaşım kavramının unsurları olarak göze ç arpmaktadır.¹⁸¹

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının kullandığı kavramlar da, ekonomik içeriklerine göre değ erlendirilmektedir. Öte yandan vergi kanunu, özel hukuk kavramına yer verdiğ inde, bu kavramların özel hukuktaki anlamlarıyla mı, yoksa değ iş ik bir ekonomik içeriğ e göre mi değ erlendirileceğ i konusunun da araştırılması gerekmektedir. Baş ka bir deyiş le yorumda, içerik biçime ağır basacaktır.¹⁸²

Örneğ in, Gelir Vergisi Kanunu’na göre, özel hukuk açısından gayrimenkul sayılmayacak olan gemi, gayrimenkul sayılmakta; gemilerin kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar da gayrimenkul sermaye iradı olarak düzenlenmektedir. (GVK.m.70). Gayrimenkul kavramına özel hukuktan farklı bir anlam yüklendiğ i açıkça hükme

¹⁷⁹Akkaya M., a.g.e., s. 64-65.

¹⁸⁰Akkaya M., a.g.e., s. 81

¹⁸¹Öncel M. vd, a.g.e., s.25

¹⁸²Kaneti S. (1986-19987). Vergi Hukuku, İstanbul üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, s.43

bağlanan bu maddede yer alan özel hukuka ait “kira” kavramının özel hukuktaki anlamıyla mı yoksa ekonomik içeriğiyle mi kullanıldığı hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak, maddenin amaçsal yorumundan kiranın, özel hukuktaki anlamından farklı, mal ve hakların başkalarının kullanımına bırakma karşılığı kazanç elde etme olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, kullanılan kavramın salt bir hukuki form değil, formun ekonomik içeriği olduğu sonucuna varılacak ve ekonomik yoruma gidilecektir.¹⁸³

Özel hukuk ve vergi hukuku ilişkileri söz konusu olduğunda vergilendirme işlemlerinde vergi hukukunun kendi kuralları esas tutulur. Ancak bu konuda Danıştay, ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılarak idarenin veya yargı organlarının herhangi bir delille desteklenmeden, mükellefin özel hukuk düzenlemelerine uygun işlemlerinin yok sayılmayacağını kabul etmektedir. Danıştay 4. Dairesinin 24.12.1982 tarih ve .., E:1982/ 3668, K:1982/4803 sayılı kararında, özel hukuka uygun ve hüküm ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanakları yaratılması amaçlanmış olsa dahi vergi hukuku açısından muteber olmayan bu sözleşmelerin vergiden kaçınma amacına yönelik olduklarının delillendirilmesi veya hiç değilse kesin belirtiler aranması gerektiği belirtilmiştir.¹⁸⁴

4.1.1.Peçeleme Sözleşmeleri

Türk vergi hukukunda, peçeleme sözleşmeleri ile ilgili açık bir yasal düzenleme bulunmadığından, peçeleme işlemlerinin kapsamı ve unsurlarının belirlenmesinde Alman Vergi Usul Kanunu’ndaki düzenlemeler yol gösterici ve aydınlatıcı olmuştur¹⁸⁵. Özel hukuka göre geçerlilik taşımakla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önleme amacı taşıyan hukuki işlem tesisi, vergi hukukunda "vergi peçeleme" olarak adlandırılmaktadır¹⁸⁶. Literatürde peçeleme “vergiden kaçınmak amacıyla, normal koşullarda vergiye tabi olan bir özel hukuk işlemini vergiye tabi olmayan başka bir işlem görüntüsü altında yapmak” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁸⁷. Peçelemede, vergi kanunlarına göre vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca kanunların doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılır. Başka bir ifadeyle, kanun koyucu tarafından vergilendirilmesi

¹⁸³Taylar Y., a.g.m., s.1198

¹⁸⁴Görkem N.A., a.g.e., s.180

¹⁸⁵Akkaya M., a.g.e., s. 97.

¹⁸⁶Şenyüz D., (2002). Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 21.

¹⁸⁷Sekdur M. vd, (2001) Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 555.

amaçlanan iktisadi olayın, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak istenmektedir. Bu şekilde iktisadi olayın meydana geliş şekli değiştirilerek gerçek mahiyeti gizlenmeye çalışılmaktadır. Bir peçeleme işleminden söz edilebilmesi için aşağıdaki unsurların bulunması gerekmektedir¹⁸⁸.

- Ulaşılmak istenen bir iktisadi sonuç olması.
- İktisadi sonucun vergi doğuran olay kapsamında bulunması.
- Gerçek iktisadi sonucun gizlenmesi (peçelemenin vergi dikkate alınmadığı bir ortamda normal olarak başvurulacak bir işlem karakterinde olmaması).
- Gerçek iktisadi sonucu doğrudan kavrayacak sözleşme yapılması yerine, sözleşmenin hukuksal kılıklandırma kullanılarak görünürde (peçeleme sözleşmesi) yapılması.
- Sözleşmenin özel hukuk düzenleme olanaklarının kullanılması ve özel hukuk bakımından geçerli olması.
- Peçeleme sözleşmesi ile vergiyi doğuran olayın gizlenmesi veya istisna ve muafıklar kullanarak vergi kaybına neden olunması
- Vergiyi dolanma kastının varlığı.
- Başvurulan özel hukuk biçimlerinin olağan ve doğal sayılmayan bir biçim ve kalıp içinde hayatın akışına ters düşen bir şekilde kötüye kullanılmış olması.

Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması veya özel bir türü olarak değerlendirilen peçeleme işlemleri, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri için ciddi bir tehdit oluşturur. Peçeleme işlemlerinin vergi hukuku bakımından geçerli sayılması, bu işlemleri sergileyenlerin gerçekte mali güçleri olmasına rağmen vergilendirilmemeleri ve dolayısıyla aynı mali güce sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle peçeleme işlemleriyle vergi yasalarının dolanılmasının önlenmesi, vergi hukukunun en önemli ve öncelikli görevleri arasında sayılmaktadır¹⁸⁹.

Özel hukuk yönüyle geçerlilik taşıyan peçeleme sözleşmeleri, ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergi hukuku açısından geçerli kabul edilmemektedir. İdare ve yargı organlarınca peçelemenin varlığı, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle tespit edilebilmektedir. Burada önem taşıyan husus, görünürde sözleşmenin (bazen görünürde vergiyi doğuran olayın) arkasındaki gerçek ilişkiyi (gerçek vergiyi doğuran olayı) ortaya çıkarmaktır. Bu durumda belgelerin şeklen biçimsel kurallara uygun olmasının hiçbir

¹⁸⁸ Şenyüz D., a.g.e., s.51.

¹⁸⁹ Akkaya M., a.g.e., s. 96.

önemi yoktur. Önemli olan vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin idarece araştırılması ve buna göre işlem yapılmasıdır. Mükellefler, belgelerin doğruluğu karinesinden yararlandığından, bu tür belgelerin gerçeğe aykırı sözleşmenin ürünü olduğunu, bunların içerik yönünden gerçeği yansıtmadığı ve yanıltıcı olduğunu ispat yükü vergi idaresine düşmektedir.¹⁹⁰

Peçeleme sözleşmelerine örnek olarak, tapu harcından kaçınmak için resmi senette yer alan satış bedelinin, gerçek satış bedelinin altında gösterilmesi, sahibi olduğu gayrimenkulünden elde ettiği kira geliri dolayısıyla vergi ödemek istemeyen kişinin, söz konusu gayrimenkulünün yarı hissesini eşine devrederek elde ettiği kira geliri tutarını istisna sınırının altında bırakması, örtülü sermaye ve örtülü kazanç durumları gösterilebilir.

4.1.2. Muvazaalı İşlemler

Muvazaa kavramı, esas olarak Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Muvazaalı sözleşme, özel hukukta geçerli kabul edilmez ve taraflar arasında borç ilişkisi doğurmaz. Muvazaa, “mutlak” ve “nispi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mutlak muvazaada görünürde bir hukuki işlem varken, gerçek bir işlem yoktur. Mutlak muvazaa halinde işlem tek olup, o da görünürdeki sözleşmedir. Nispi muvazaada taraflar gerçekte bir sözleşme yaparlar, fakat bunu saklayarak dışarıya yaptıklarından farklı bir sözleşme yapmış görünürler. Bu nedenle nispi muvazaada biri görünürde (muvazaalı sözleşme), diğeri gizli olmak üzere iki sözleşme bulunur. Bunlardan biri tarafların gerçek iradelerine uygun sözleşme, diğeri bu sözleşmeyi gizlemek amacıyla yapılan sözleşmedir. Görünürdeki sözleşmeyle gerçek sözleşme gizlenir. Tarafların gerçek iradelerine uymayan görünürdeki sözleşme muvazaalı işlem olarak nitelendirilir¹⁹¹. Muvazaalı işlemlerde ispat yükü, vergi idaresine aittir.

4.1.3. Peçeleme İle Muvazaa Arasındaki Farklar

- Muvazaa özel hukuk müessesesiyken, peçeleme vergi hukuku müessesesidir.
- Muvazaada (nispi muvazaada) gizlenen ve görünürde olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede de iki işlem varmış gibi algılanılmasına rağmen tek işlem vardır. Bu

¹⁹⁰ Şenyüz D., a.g.e., s.29.

¹⁹¹ Şenyüz D., (2008, Mayıs). Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, www.yaklasim.com

işlem iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıklandırma kullanılarak yapılan işlemdir.

- Muvazaada (nispi muvazaa) görünürdeki sözleşmenin yapılması taraflarca arzulanmaz, yapılması arzulan sözleşme gizlenen sözleşme olup bunun saklanması temel amaçtır. Peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim saklanmaz, yapıldığı şekliyle ve açıkça kullanılması taraflarca arzulanır.

- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uygunsuzluk bulunmaz. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan irade ile ortaya konmak istenen irade arasında fark yoktur, aynıdır.

- Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir. Oysa peçeleme sözleşmesi, sadece vergiyi dolanmak amacıyla yapılır.

- Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk, hem de vergiyi dolandığı biçimiyle vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise, özel hukuk açısından geçerli, vergi hukuku itibarıyla geçersizdir.

- Muvazaalı sözleşmeler, mutlak butlanla batıl olduklarından her zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir. Peçeleme iddiası, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınarak ileri sürülebilirse sonuç alınabilir.

- Muvazaayı aldatılan (vergi idaresi dahil) kişiler ileri sürülebilirken, peçeleme vergi idaresine karşı yapıldığından vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir.¹⁹²

4.2.Kıyas Yasağı ilkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır.¹⁹³ Kıyas yasa koyucu tarafından somut soruna ilişkin olarak düzenlenmemiş bir alandaki yasal boşluğu, somut sorunla benzerlik gösteren hukuki sorunlara ilişkin yasal düzenlemelerle doldurmak demektir. Kıyas, yorumdan farklıdır. Yorumla hukuk kurallına yeni bir kavram eklenmez. Oysa kıyasta, yasanın kapsamında yer almadığı tespit edilen bir husus, yasada yer alan bir kavrama benzetilerek ya da yasanın ruhundan

¹⁹²Şenyüz D., a.g.m., s. 26-27.

¹⁹³Öncel M. vd., a.g.e., s.29

hareketle yasa normunun kapsamına dahil edilir. Böylece kıyasta, yasada bulunan ancak yasa koyucu tarafından bilinçli bırakılmamış olan boşluk doldurulmak istenmekte, önceden var olmayan bir kural oluşturulmaktadır¹⁹⁴

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan kanunilik ilisi gereği vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyas yasağı bulunmaktadır. Anayasamızda da ifade edilen ve evrensel nitelikteki verginin kanunilik ilkesinin gereği olarak vergi koyma ya da kaldırma yetkisine sadece Türkiye Büyük Millet Meclisi sahiptir. Yine Anayasamıza göre yasama görevi, devredilmesi mümkün olmayan bir yetkidir. Bireyin maddî ve manevî varlığı üzerinde derin etkiler doğuran ve verginin içinde yer aldığı temel hak ve özgürlüklerin, ancak ulusal iradeyi temsil eden organ tarafından yapılacak kanunla düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal garantilerden birini oluşturmaktadır.¹⁹⁵

Yasa boşluklarını doldurmak amacıyla vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması, yetkisiz yürütme ve yargı organlarına yeni vergisel yükümlülükler getirme ve mevcut vergisel yükümlülükleri değiştirme ve kaldırma olanağı sağlar ki bu durum, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eder.¹⁹⁶ Dolayısıyla, Anayasada yer alan emredici normlar gereğince, vergi yargılamasında hâkim, bakmakta olduğu davaya sadece kanun hükümlerini uygulamak ve kanunları yorumlarken de kıyas yasağını dikkate almak ve kıyasa yol açacak biçimde yorum yapmaktan kaçınmak zorundadır.¹⁹⁷ Özel hukukta olduğunun aksine vergi hukukunda hukuk yaratma yetkisi bulunmayan hakimin, vergi yasalarını özü (ruhu) ile yorumlarken kıyas yoluyla yeni vergi doğurucu olaylar yada yeni vergi muaflik ve istisnalar yaratmasının önüne geçilmiştir.

Vergi hukukunda kıyas, ancak yasanın açıkça öngördüğü durumlarda mümkündür.¹⁹⁸ Ancak maddi vergi hukuku bakımından mümkün olmamakla birlikte, usul kuralları içeren VUK ve AATUHK'da yer alan boşlukların doldurulması için yorum ve kıyasa başvurulması mümkündür.¹⁹⁹

¹⁹⁴Yüce M., a.g.e.,s.53

¹⁹⁵Yüce M., a.g.e., s.53

¹⁹⁶Öncel M. vd., a.g.e., s.29

¹⁹⁷Yüce M., a.g.e., s.53

¹⁹⁸Öncel M. vd., a.g.e., s.29

¹⁹⁹Yüce M., a.g.e., s.53

Vergi hukukunda kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturmaktadır.²⁰⁰

4.3.Hakimin Hukuk Yaratması Yetkisinin Bulunmaması İlkesi

Kanunda ve örf ve adet hukukunda, hakimin önüne gelen bir somut olaya uygulanacak hukuk kuralının bulunmaması durumunda ortada hukuki bir boşluk var demektir. Bu durumda hâkim, söz konusu hukuk boşluğunu²⁰¹ doldurmak üzere bizzat hukuk kuralı koymak ve koyduğu kurala göre de anlaşmazlığı karara bağlamak zorundadır. İşte hukuk edebiyatında bu husus, hâkimin hukuk yaratması şeklinde ifade edilmektedir.²⁰²

Özel hukukta durum böyle olmasına karşın kamu hukukunda, özellikle de vergi hukukunda, durum tamamen farklıdır. Vergiye ilişkin uyuşmazlığa dair kanunda hüküm bulamayan durumlarda hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. Vergi hukuku alanında "vergilerin kanuniliği ilkesi" ve bunun uzantısı olan *kıyas yasağı* geçerli olduğundan hâkimin vergilerin özüne ilişkin konularda kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Vergi hukuku alanında görülen boşlukların ve eksik düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir.²⁰³

Ancak; vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ve şekle ilişkin hususlarda, hâkimin hukukun genel ilkelerinden faydalanarak boşluk doldurulabileceği kabul edilmelidir.²⁰⁴

Örf ve adet, vergi hukukunun doğrudan bir kaynağı değildir. Ancak, vergi kanunlarında açıkça belirtilen hallerde örf ve adete başvurulabilir. Örneğin, VUK.'nun 228. maddesine göre, "Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler için ispat edici kağıt aranmaması", VİVK.'nun 4/c. maddesine göre, "Örf ve adete göre verilmesi mutat bulunan hediye, cihaz, yüzcümlüğü ve drahomaların (Gayrimenkuller hariç), vergiden müstesna tutulması" ,

²⁰⁰Öncel M. vd., a.g.e., s.30

²⁰¹Hukuk boşluğu, "hukuki bir soruna pozitif hukuk kurallarının çözüm göstermemesi" veya "gerekli ve zorunlu bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından yapılmaması" şeklinde tanımlanabilir. Bknz. Arslan M.(2005). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, s.49

²⁰²Akintürk T. (1999). Medeni Hukuk, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.71-72

²⁰³Yüce M., a.g.e., s.57-59; Ayrıntılı bilgi için bknz. Saygılıoğlu N. (1987)., Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara, s.113-114

²⁰⁴Yüce M., a.g.e., s.57-59; Öncel M. vd., a.g.e., s.17; Ayrıntılı bilgi için bknz. Kaneti S.(Kasım, 1991)., Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması.

KDV. Kanunu'nun 25/a maddesine göre ise, "Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontoların matraha dahil edilmemesi" durumlarında doğrudan doğruya örf ve adetlere göre işlem yapılması gerekmektedir.²⁰⁵ Bunun yanında, vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkileri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın özel hukuk ilkelerine göre saptanması gerektiğinde, örf ve adet özel hukuk için kaynak oluşturduğu ölçüde, vergi hukukunun da dolaylı kaynağı olabilecektir. Örneğin, ortakçılık ve yarıcılık hakkında Gelir Vergisi Kanununda hiç hüküm olmasa yada var olan hüküm geçersiz kaldığı takdirde bu faaliyetlerin geçerli olduğu zirai kazanç konusunda örf ve adet dolaylı rol oynayabilecektir. Benzer şekilde, Ticaret Kanunumuzun 2. maddesi uyarınca, ticari ilişkilerde geçerli örf ve adet ile ticari teamül de vergi hukukuna dolaylı olarak yansiyabilecektir.²⁰⁶

Hukuk yaratma yetkisi, hâkimin kanun karşısında sahip bulunduğu serbestliği ifade eden takdir yetkisi ile karıştırılmamalıdır. Çünkü, hâkimin hukuk yaratma yetkisini kullanabilmesi için, kanunda ve örf ve adet hukukunda somut olaya uygulanabilecek bir hükmün bulunmaması gerekir. Oysa hâkimin takdir yetkisinin söz konusu olduğu hallerde, kanunda hâkimin önündeki somut olaya uygulayabilecek bir hüküm vardır. Fakat bu hükümle sadece olaya uygulanabilecek bir çözüm yolu ana hatlarıyla gösterilmiş, bundan bütün ayrıntılarıyla sonuç çıkarılarak bu hukuk kuralının somut olaya uydurulması yetkisi hâkime bırakılmıştır.²⁰⁷ Başka bir ifadeyle, somut olaya uygulanacak kanun hükmünde, yasa koyucu tarafından bilerek ve istenerek görevli hakimden; olayın özelliği, toplumsal değer yargıları, hukuk birliği ve takdir yetkisini taşıyan kuralın amacı göz önünde tutarak, bu kural içi boşluğu hak ve nispet dairesinde doldurması beklenmektedir.²⁰⁸

Takdir yetkisinde hâkim genel çerçevede kanunla bağlıdır. Hatta hâkimin takdir yetkisi kullanacağı durumlar kural olarak kanunla belirlenir. Bu durumda kanunda kimi zaman açık olarak hâkimin takdir yetkisinden bahsedilirken kimi zaman da kullanılan

²⁰⁵Saygılıoğlu N. (1987)., Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara, s.113-114; Öncel M. vd., a.g.e., s.16-17

²⁰⁶Öncel M. vd., a.g.e., s.16-17; Saygılıoğlu N., a.g.e., s.113-114

²⁰⁷Akıntürk T., a.g.e., s.74-75

²⁰⁸Saygılıoğlu N., a.g.e., s.48

bazı belli deyimlerden bu yetkinin verildiği anlaşılır. Bu nedenle takdir yetkisi alanı, hukuk yaratma yetkisine oranla daha sınırlıdır.²⁰⁹

Vergi hukukunda takdir yetkisinin, vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında, genelde geçerliliği bulunmamaktadır. Bu yetkinin kullanılabilmesi için kanunda açık bir hükmün yer alması gerekmektedir. Kanunda öngörülmeven durumlarda takdir yetkisinin kullanılması söz konusu olamaz. Vergi hukukunda hakime tanınan takdir yetkisine en tipik örnek, ceza mahkemelerince yargılanacak suçlara ilişkin cezalarda görülür. VUK.'nun 359. maddesine göre verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırı belirlendiğine göre, davaya bakmakla görevli asliye ceza hakimince, bu sınırlar içinde takdir yetkisini kullanabilecektir.²¹⁰

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, vergi hukukunda hakime takdir yetkisi veren söz konusu yasal düzenlemenin sadece ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar için geçerli olduğudur.

Dolayısıyla vergi yargısında görülen davalarda hakimin takdir yetkisi kullanması pek mümkün olmamakla birlikte, vergi yargısında hâkimin takdir yetkisi kullanması gerektiğine ilişkin Danıştay 9. Dairesi'nin 03.06.2004 gün ve E:2004/84 K:2004/3830 sayılı kararında: *"...ganyan bayilerinde oynanan müşterek bahisler üzerinden sağlanan hasıllata ilişkin verginin hangi belediyeye (hipodromun bulunduğu belediyeye mi, yoksa ganyan bayinin bulunduğu belediyeye mi) ödeneceği olduğu, konunun yukarıda sözü edilen maddelerin yorumuna bağlı olduğu bununla ilgili olarak Belediye Gelirleri Kanununun gerekçesinde de herhangi bir açıklama yapılmadığı, hal böyle olunca Türk Medeni Kanununun 1. ve 4. maddelerindeki hükümlerin uygulanması zorunluluğu doğduğu, anılan Kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasında "Kanun sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır" hükmünün yer aldığı, 4. maddesinde de Kanunun takdir yetkisi tanıdığı veya durumun gereklerini ya da haklı sebepleri göz önünde bulundurmaya emrettiği konularda hakimin, hukuka ve hakkaniyete göre karar vereceğinin ifade edildiği, bu yolla, ortada olaya uygulanabilecek bir hukuk kuralı olmasına rağmen açık bir kanun hükmü bulunmaması halinde bu hukuk kuralının somut olaya uygulanabilmesi konusunda yargıca takdir hakkı verildiği, bu durumda yukarıdaki kuralın ışığı altında uyumsuzluğun çözülmesi gerektiği, bununla birlikte yargıcın bu hakkını objektif esaslara uygun olarak*

²⁰⁹Yüce M., a.g.e., s.57-59

²¹⁰Saygılıoğlu N., a.g.e., s.115-116

kullanmak zorunda olup hukukun ana prensiplerine, eşitliğe ve hukukta istikrarın sağlanmasına dikkat edeceği, olayda da Belediye Gelirleri Kanununun 22/2. maddesinde bahsi geçen "ilgili belediye"den kastın ne olduğu madde metninden, bir diğer ifadeyle Kanun lafzından açıkça anlaşılamadığından Medeni Kanunun 4. maddesiyle tanınmış olan takdir yetkisinin kullanılması gerekti" ifade edilmiştir.²¹¹

²¹¹Yüce M., a.g.e., s.59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

1.GENEL ÇERÇEVE

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, idari yargı organlarının yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlıdır. Bu nedenle, idari yargı organları, kanunla verilen yetkileri kullanırken idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığını, hukuk devleti sınırları içinde kalıp kalmadığını denetleme ve bu şekilde karar tesis etme yetkisiyle donatılmışlardır. Böylece, idari yargı organları, vergi idaresinin, vergi kanunlarıyla kendisine verilen yetkileri kullanarak tesis ettiği idari işlemlere (re'sen, ikmalen ve idarece tarh işlemleri ile ceza kesme işlemlerine) karşı açılan davada, vergi idaresinin hukuka uygun davranıp davranmadığını denetleyebilmektedir. Bu denetleme, idari işlemin tesisinden önce idare tarafından yapılan araştırma ve tespitlerde dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin, hukuka ve özellikle de Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan hükme uygunluğu çerçevesinde olmaktadır.²¹²

Vergi mahkemesi hâkimi, bir uyuşmazlık hakkında hüküm verirken, öncelikle maddi olayı araştırıp tespit eder, daha sonra bu olaya uyan yasa hükmünü tatbik eder. Burada maddi olaya uyan yasa hükmünün bulunması bir yorum işlemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, bundan önce, vergi ilişkisinin temelindeki olayın, yani vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması gerekmektedir. Bu aşamada taraflar, maddi olay hakkında hâkimin bir kanaate varmasını sağlamak üzere olayın niteliğini belirlemeye çalışmakta olup, bu amaçla taraflarca ortaya konan çaba, gayret ve çalışmalar, vergi yargılaması hukukunda ispat sürecine işaret etmektedir.²¹³

Vergi hukukunda ispat süreci, iki aşamada ele alınabilir. Birinci aşama, mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleşen karşılıklı etkileşimler sonucu ortaya çıkan bir takım karşılıklı faaliyetleri kapsamaktadır. İkinci aşama ise hukuki ve teknik

²¹²Candan T., a.g.e., s.; Taylar Y., a.g.e., s.1194-1196

²¹³Öncel M. vd., a.g.e., s.200-201; Taylar Y., a.g.e., s.1194-1196

anlamda ispat faaliyetinin gerçekleştiği yargı aşamasıdır. Mükellefler, verginin konusuna giren bir takım faaliyetleri neticesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine veyahut vergi normları çerçevesinde bu durumu beyanlarına intikal ettirmesine kadar, vergi idaresi ile karşı karşıya değildir. Ancak, bu aşamada vergiyi doğuran olaya etki eden işlem ve olguların ispat araçlarına bağlandığı bir birikim söz konusudur. Hukuki anlamda bir ispat faaliyetinden ziyade, delil toplama faaliyetinin gerçekleştiği bu aşama, ileride vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelmesi muhtemel ihtilaflarda, yargıca ışık tutacak delillerin temini yönüyle önem taşımaktadır. Aynı zamanda bu aşama, vergi idaresince mükelleflerin faaliyetleri, beyanları, hesap ve işlemleri üzerinde yapılan ve yükümlü beyanlarının doğruluğunun saptanmasına yahut ikmalen/re'sen vergi tarhiyatına sebebiyet veren vergi incelemeleri ile bunun üzerine idarece tesis edilmesi gereken düzeltme, tarhiyat ve ceza kesme gibi bir takım idari işlemleri ve mükelleflere yasa ile tanınan düzeltme, şikayet, uzlaşma gibi başvuru yollarını da kapsamaktadır. İdari işlemin tesisinde ortaya çıkan ispat faaliyetlerini de içerdiği anlaşılan bu aşamada, ortada yargıya intikal eden herhangi bir uyuşmazlık bulunmadığı için yargılama usulü çerçevesinde gerçekleşen yahut usul hukuku anlamında bir ispat faaliyetinden söz edilemez.²¹⁴

İkinci aşama, mükellef ile vergi idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikalinden sonraki ispat sürecini kapsamaktadır ki çalışmamızın ana temasını ispat sürecinin bu kısmı oluşturmaktadır.

2. VERGİ HUKUKUNDA İSPATIN KONUSU

İspatın konusunu maddi hukuk oluşturur. Maddi hukukta olaylar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları ispatın konusunu oluşturduğuna göre, vergilendirme alanında da maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar, yani “vergiyi doğuran olay” ispatın konusunu oluşturacaktır. Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde, vergiyi doğuran olay, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu tanımlamadan, vergi hukukunda ispat konusu maddi olayın, “hukuki olay” ve “hukuki işlem” olduğu anlaşılmaktadır.²¹⁵

²¹⁴Baysal E., a.g.e., s.21-24

²¹⁵Saban N. (2006)., Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, s.74

3.VERGİ HUKUKUNDA İSPATA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

3.1. Genel Olarak

Yargı kollarının kendine özgü bazı özellikleri ve alanlarına göre farklılık gösteren bir takım ilke ve uygulamaları dışında vergi hukukundaki ispat faaliyetinin genel hukuktan farklı bir yönü bulunmamaktadır. Vergi yargılaması organları nezdinde ispat süreci, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun genel özellikleri ve Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi ile 134. maddesi ekseninde şekillenen bir ispat faaliyetini kapsamaktadır.²¹⁶

3.2. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendine göre ;

“İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

Bu hükmün birinci fıkrası, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum konusuna ilişkin hüküm getirmektedir.²¹⁷ Bu hüküm gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemler, ekonomik niteliklerine göre irdelenecektir. Bu yönüyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınmasını öngören birinci fıkra hükmü, aslında ispata değil, yoruma ilişkindir.²¹⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin ikinci fıkrası, maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. Buna göre, maddi olay başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Anlaşılacağı üzere bu fıkra hükmü ile vergi hukukunda delil serbestîsi esası benimsenmiş olup, bu

²¹⁶Baysal E., a.g.e.,s.24.

²¹⁷Öncel M. vd, a.g.e., s.201

²¹⁸Öncel M. vd, a.g.e., s.201

şekilde kullanılabilen her türlü delil ile olayın gerçek mahiyeti saptanması amaçlanmıştır.²¹⁹

Maddenin 3'üncü fıkrasında, ispat yükü düzenlenmiştir. Kendisine ispat yükü düşen tarafı belirlemek için konulmuş olan üçüncü ilke de genel hukuk ilkelerine paralel bir düzenleme yapılmıştır. Vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır. Özellikle İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun ileri sürülmesi halinde iddia sahibi bu durumu ispat yükü altında bırakılmıştır.²²⁰ İktisadi, ticari teamüller ile teknik icaplar fiili karineleri oluştururlar ve bunların aksinin iddia edilmesi halinde aksini iddia eden tarafından çürütülmesi yani bu konuda delil ikame edilmesi gerekir. Karineye dayanan tarafın ispat etmesi gereken ise yalnızca karine temelidir.²²¹ Buna göre vergi idaresi gerçeğe uygun iktisadi, ticari ve teknik koşullara ve normal ve mutad durumlara dayanarak yükümlü hakkında vergilendirme işlemi tesis ettiği konusunda anlaşmazlığı çözüme bağlamakla görevli yargı merciini ikna edebilirse, durumun bu koşullara uymadığını iddia eden yükümlü için ispat yükü doğar.²²²

Kısaca anlamını izah ettiğimiz Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi ile vergi güvenliğini ve vergi adaletini sağlamak amacıyla, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkân verilmiştir.²²³ Söz konusu fıkra hükmü ile vergi yargılaması hukukunda aynı zamanda "*takdiri delil sistemi*" benimsenmiştir.²²⁴

Vergi hukukunda asıl önem taşıyan husus, vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Ancak, vergiyi doğuran olay kavranırken vergi idaresinin ve yargı yerlerinin çıkarlar dengesine uygun davranması gerekir. Bu bakımdan, bir yandan vergi olması gereken tutarlara en uygun bir şekilde alınmaya çalışılırken, diğer yandan vergi yükümlüsü hukuki güvencelerinden mahrum bırakılmamalıdır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın kavranmasıyla elde edilmek istenen ekonomik sonuç ile vergilendirme amacının birbirleriyle uygun olması gerekir. Bu durum, hukuk devleti

²¹⁹Öncel M. vd, a.g.e., s.201-202

²²⁰ Öncel M. vd, a.g.e., s.202

²²¹ Baysal E., a.g.e., s.28

²²² Öncel M. vd, a.g.e., s.202

²²³ Baysal E., a.g.e., s.28

²²⁴ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.29

ilkesinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin, mali güce göre vergilendirme ilkesinin, vergilemede genellik ve eşitlik ilkesinin de bir gereği ve sonucudur.²²⁵

3.3.Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde, *Vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu* hükme bağlanmak suretiyle; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ve yükümlü beyanının doğruluk derecesinin tespiti için çalışan vergi inceleme elemanına, kanunda belirlenen usul kurallarına bağlı olmak kaydıyla, yasal defter ve belgeler haricinde her türlü delili kullanarak ve iktisadi gerçekleri de dikkate alarak araştırma yapabilmesine olanak sağlanmıştır. Yine söz konusu hüküm, inceleme elemanının önündeki şekilsel engelleri kaldırmasının yanısıra çalışma alanını genişleterek, yükünü, sorumluluğunu ve görevini ağırlaştırmıştır.²²⁶

Vergi incelemelerinde, bu hüküm gereğince yükümlülerce düzenlenen belgelere bağımlılık söz konusu olmadığı için, vergi idaresi ve inceleme elemanları, vergi inceleme ve kontrollerinde delil serbestliğine sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemeleri, serbest delil ilkesine göre her türlü delil ile ispatlanarak gerçekleştirilebilmektedir.

Bunun çok geniş bir anlam ifade ettiği açıktır. Buna paralel olarak vergi inceleme yetkisi ve takdir yetkisi kullanılırken, hukuk devletinin temel ilkelerine, kurallarına uyumlu olmaya özen gösterilmesinin önemi ve gereği tartışmasız daha da artmıştır. Zira bu durum, bir yandan bu serbestinin yükümlü haklarının özüne dokunulmadan kullanılması hassasiyetini, diğer yandan ise bu kadar imkân ile vergilendirmenin anayasal ilkelerinin maksimum düzeyde gerçekleştirilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Vergi incelemesinin araştırıcı işlevi yalnız defter ve belgeler üzerinde değil, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi gereğince yemin hariç, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık tanık ifadesi dahil her türlü delil üzerinde gerçekleştirilebilmektedir.

²²⁵Baysal E., a.g.e., s.29

²²⁶Baysal E., a.g.e., s.67-68

4. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ

4.1.Genel Kural

Vergi hukukunda da ispat yükü ile ilgili genel kural hukukun diğer alanlarında olduğu gibi iddia sahibinin iddiasını ispat etmesi olup, bir olaydan kendi lehine sonuç çıkaracak taraf yükümlü de olsa, vergi idaresi de olsa iddiasını ispat yükü altındadır.²²⁷ Dolayısıyla Vergi idaresi, vergiyi doğuran olayı ispat etme yükü altında iken; vergi yükümlüsü, vergi yükünü ortadan kaldıran veya azaltan olayların varlığını ispat etmekle yükümlüdür. Bu çerçevede, re'sen tarhiyatta ispat yükü kural olarak vergi idaresindedir.²²⁸ Taraflar ispat faaliyetlerini gerçekleştirirken Kanunun 3. maddesinde kabul edilen özelliklere uygun olan deliller ileri sürmek, bu arada Vergi Usul Kanununun delillere ilişkin diğer hükümlerini de dikkate almak zorundadırlar.²²⁹

4.2. Aksini İddia Eden Tarafından İspatlanması Gereken Durumlar

Vergi hukukuna egemen ilkelerden biri olan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendinin 3'üncü fıkrasında bir karineye yer verilmektedir. Söz konusu fıkra hükmünde, vergilendirmeye ilişkin olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere ve hayatın olağan akışına göre, normal ve mutad olan bir şekilde ortaya çıktıkları kabul edilmektedir. İspat yükünün paylaşılması ile ilgili genel kural uyarınca, kural olarak, olayların olağan akışa uygun yönde meydana geldiği kabul edilmekte; olağan akış dışındaki durumların ispat külfeti, bu durumu ileri sürene ait olmaktadır. Vergi hukukunda da bu genel kural doğrultusunda, vergilendirmeye ilişkin olayların hayatın olağan akışının birlikte getirdiği, iktisadi, ticari ve teknik gerekler doğrultusunda gerçekleştiği kabul edilmektedir.²³⁰

Anılan fıkra hükmü ile; iktisadi, ticari ve teknik gereklere değinmek suretiyle genel, objektif koşullara uymayan durumlarda ispat yüküne, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayana değinmek suretiyle de subjektif durumlarda ispat yükünün

²²⁷Tezel A.(1997 Ağustos), Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:56, www.yaklasim.com; Şanver S., (1983, Mayıs). Vergi Hukukunda İspat, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21 www.muhasabe.gen.tr

²²⁸Taylar Y., a.g.m.,s.1201-1202

²²⁹Baysal E., a.g.e., s.72

²³⁰Taylar Y., a.g.m., s.1202; Kaneti S., a.g.e., s.

yer değiştirmesine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.²³¹

Hakim tarafından yürütülen bir yargılama faaliyetinde, taraflarca ileri sürülen ve/veya re'sen temin edilen delillerin değerlendirilmesi sonucunda vergiyi doğeran olayın ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin saptanamaması durumunda, ispat yükü kuralına başvurulur. Bu noktada, özellikle iktisadi, ticari ve teknik icaplar ve normal ve mutad durum karinesinin uygulanması, vergiyi doğeran olay olarak ileri sürülen fiili durumun aynı zamanda bu karineye de uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Doğer olarak İspat yükü kuralı işletilirken; öncelikle uyumazlık konusu olaya göre karine temelinin yani iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uygun olanın ne olduğunun hakim tarafından saptanması, daha sonra, fiili karineye dayalı olarak ortaya çıkan iddiaların değerlendirilmesi söz konusu olacaktır.²³²

4.2.1. İktisadi İcaplar

İktisadi icaplar, vergiyi doğeran olayın gerçekleştiği anda içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullardır.²³³ İnsanların, topluma egemen olan ekonomik sistemin gerektirdiği şekilde ve kişisel menfaatleri doğerultusunda davranış göstermeleri beklenir. Hayatın olağan akışı bu şekilde cereyan ettiğinden, bu durum fiili bir karine oluşturur. Sonuç olarak, iktisadi icap olarak kabul edilen bir durumun aksinin iddia edilmesi halinde, söz konusu iddiayı ileri süren taraf ispat yükü altına girmektedir.²³⁴

Konuya ilişkin rnek Danıştay Kararları²³⁵;

“...Davacının Ürdün'de yerleşik ...'ın işlemlerine yardımcı olduğunun, yüksek miktarda paranın yurt dışına gönderilmesinde aracılık ettiğinin ve bu şahıs tarafından davacıya 325.000 USD ödendiğinin açık olması ve adı geçen şahsın tercüme ifadesinin her zaman düzenlenebilecek nitelikte bir belge olması nedeniyle davacının aracılık faaliyetinde bulunduğunun kabulü iktisadi ve teknik icaplara uygun olup, bu durumun aksinin davacı tarafından kanıtlanamaması karşısında hesaplanan matrah farkının yerinde olduğu”²³⁶

“...Davacının, ?. Zeytincilik Gıda İnşaat ve Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim

²³¹Taylar Y., a.g.m., s.1203

²³²Baysal E., a.g.e., s.72; Tezel, a.g.m.; şanver S., a.g.m.

²³³ncel M. vd, a.g.e., s.202

²³⁴Baysal E., a.g.e., s.75; Taylar Y., a.g.m. s.1203; Candan T., a.g.e., s.819

²³⁵ Danıştay. 4.D., (08.03.2004) E.2003/1289, K.2004/398 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr ; Danıştay 3.D., (08.03.2004) E.2003/1959, K.2004/3194 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr

²³⁶Danıřtay. 4.D., (08.03.2004) E.2003/1289, K.2004/398 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr

*Şirketinin on milyon adet hisse senedinin 9.979.825'ine ve dolayısıyla sermayesinin %99'una sahip olduğu ve diğer beş ortağın sahip oldukları hisse senetleri toplamının, şirketin sermayesinin sadece % 1'ini temsil ettiği anlaşılmaktadır. Sözü edilen anonim şirketin 1997 vergilendirme döneminde, aktifinde kayıtlı fabrika binasını yaklaşık 7 trilyon liraya sattığı ancak, hasılatını kurum hasılatının ve bu satıştan sağlanan karı da kurum kazancının dışında bıraktığı saptanmış; bu nedenle salınan kurumlar vergisine karşı açılan dava vergi mahkemesince reddedilmiştir. Olayın bu özelliği ve davacının kurumla olan paydaşlık ilişkisinin niteliğinden dolayı, anonim şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı kurum kazancının şirket tüzel kişiliği tarafından tasarruf edildiğini kanıtlama yükünün vergi idaresine değil, davacıya düştüğü açıktır. Davacının; hisse senetlerinin ve sermayesinin neredeyse tamamına yakınına sahip olduğu anonim şirketin kayıtlarında, kurum kazancının ve dağıtılabilir kar payının aynı düzeyde yükselmesi sonucunu yaratacak olan satış hasılatından doğan ve gizlenen kurum kazancının hesaben ödenmiş olduğunun kabulünü gerektiren muamele aranması gereksizdir.*²³⁷

4.2.2. Ticari İcamlar

Ticari icaplardan, ticari örf ve âdetin gerektirdiği kuralları anlamak gerekir. Ticari örf ve adetler, tüccarlar arasında mevcut olan ve genel kabul görmüş ilkelerdir. Bunlar, mesleki nitelik taşıdıkları gibi, öznel veya bölgesel de olabilir. Aynı zamanda bir işletme birimine ait olmakla birlikte kendine özgü de olabilir.²³⁸

Ticari hayatın kendine özgü bir işleyişi ve bu işleyişi yöneten kuralları vardır. Ticari hayatta asıl olan, kar sağlamak ve sahip olunan iktisadi değerleri en iyi biçimde kullanmaktır. Vergi yükümlülere, bu amaca uygun düşmeyen ya da ticari hayatı yöneten kurallara aykırı bulunan faaliyetlerinin nedenlerini inceleme elemanına açıklamak ve bu nedenlere ilişkin somut deliller göstermek zorundadırlar.²³⁹

İnceleme elemanı, vergi yükümlüsünün işlemlerini bu ticari icaplara göre değerlendirerek yapılan işlemin dış görünüşü itibariyle gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını veya hukuk düzeninde mevcut kalıplara uygun olarak tesis edilen işlemin gerçek mahiyetinin ne olduğunu keşfetmeye çalışır. Bu inceleme ve araştırma

²³⁷Danıştay 3.D., (08.03.2004) E.2003/1959, K.2004/3194 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr

²³⁸Kızılot Ş. vd., (2010). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s.709

²³⁹Candan T., a.g.e., s.820

sonucunda yükümlünün muamelesinin ticari icaplara uygunluğunun yada aykırılığının saptanmasına göre ispat yükü yükümlüye veya vergi idaresine düşer.²⁴⁰

Konuya ilişkin Danıştay Kararları²⁴¹;

“...Davacının kredi kartı ile yaptığı satışlardan kaynaklanan hasılatın bir kısmını kayıt ve beyan dışı bıraktığının vergi inceleme raporu ile saptanması nedeniyle olayda re’sen tarh sebebi gerçekleşmiştir. Kredi kartı, bankalar veya özel finans kurumları tarafından, müşterilerine gerek mal ve hizmet alışverişi ve gerekse nakit çekişi sağlamak amacıyla verilen ve belli bir limit dahilinde taşıyıcılarına, bedeli daha sonra ödenmek kaydıyla alışveriş yapma imkanı sağlayan gayri nakdi bir kredi aracı olup, kredi kartının esas kullanım alanı mal ve hizmet alışverişi olduğundan, bir ticari işletmenin hesap döneminde elde etmesi gereken hasılatının hesabında kredi kartı ile yapılan mal ve hizmet satışına ilişkin elde ettiği hasılatının da dikkate alınması gerekmektedir. Kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılması ticari icaplara uygun olmayıp, aksinin ispatı yukarıda açıklanan yasa hükmü gereğince davacıya aittir. Dava dilekçesinde kredi kartı ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakılan kısmının işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanıldığı iddia edilmekte ise de, bu durum inceleme sırasında inceleme elemanına belirtilmediği gibi yasal defter ve belgelerde de izlenmediğinden kredi kartları ile tahsil edilen paraların işletmenin ne tür finansman ihtiyacının karşılanmasında kullanıldığı da ortaya konulamamıştır.”²⁴²

“Davacının kayıtlı mal maliyetinin 1.900.000.000 TL olduğu açıktır. Kayıtlı hasılatla inceleme elemanınca bulunan kayıtdışı hasılatın eklenmesi sonucu 25.336.009.337 TL hasılatla ulaşılmaktadır. Bu hasılat dikkate alındığında davacının karlılık oranı % 1200’leri geçmekte olup, bu oranın ticari icaplara uygun olmadığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesine göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. İnceleme elemanınca, davacının faaliyet gösterdiği sektördeki karlılık oranının bu oranda olduğu yolunda bir iddia veya saptama mevcut değildir. Bu durumda, kayıt dışı hasılatın tamamı kazanç kabul edildiğinde ortaya çıkan karlılık oranı ticari icaplara uygun

²⁴⁰Candan T., a.g.e., s.820

²⁴¹ Danıştay VDD. (16.06.2006) E.2006/117, K.2006/159 sayılı kararı, Taylar Y., a.g.m.,s.1205; Danıştay 4. D. (28.04.2005) E.2005/763, K.2005/2513 sayılı kararı, Taylar Y., a.g.m.,s.1205;

²⁴² Danıştay VDD. (16.06.2006) E.2006/117, K.2006/159 sayılı kararı, Taylar Y., a.g.m.,s.1205

görülmeyeceğinden, mahkemece sektördeki karlılık oranının araştırılarak tespit edilecek oranın kayıt dışı hasıllara uygulanması suretiyle kayıt dışı hasılların tespiti gerekirken, bu husus araştırılmadan bulunan farkın tamamı matrah kabul edilerek bu miktar üzerinden yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir”²⁴³.

“Olayda, Amerikan Gelir İdaresi tarafından, (...) adresinde mukim davacı kurumun, (...) Bank Of Switzerland adlı bankadan 1996 yılında 1.235.683 USD faiz geliri elde ettiği bildirilmiştir. Davacı bu durumu kabul etmekte, ancak paranın kendilerinin değil, kendi gruplarına ait Merkez Yatırım Anonim Şirketi ile bir Libya şirketinin kurduğu konsorsiyuma ait olduğunu ve zorunluluk nedeniyle hesabın kendi adlarına açıldığını iddia etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre ticari icaplara uygun ve mutad olmayan bir durumun iddiası halinde ispat külfeti iddiacıya aittir. Davacı kurum bu iddiasını somut delillerle ispatlayamamaktadır. Kendi adına kayıtlı bir hesabın başkasına ait olduğu iddiasının, sözle değil, somut ve hukuken geçerli delillerle ispatlanması gerekir. Aksi halde, bu iddiaya itibar edilmesi mümkün değildir.

Bu durumda, yurtdışı banka hesabı davacı kurum adına olduğundan ve bu hesabın bir başkasına ait olduğu iddiası somut olarak ortaya konulmadığından, tahakkuk eden faiz gelirinin davacı kurumun geliri olarak kabulü gerekirken, aksi gerekçeyle davacının talebi doğrultusunda geçmiş yıl zararlarının ihtirazi kayıt dilekçesinde belirtilen miktara yükseltilmesine yönelik mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”²⁴⁴

“Olayda; davacıdan faizle borç para aldıklarını söyleyen ... ve ... isimli şahıslarla davacı arasında akrabalık bağı bulunduğu anlaşılmalı birlikte; anılan şahıslara, muhtelif zamanlarda borç para verildiği hususu tartışmasız olup, davacı, bu borç verme işleminin, ... yönünden gayrimenkul satışına; ... yönünden ise araç satışına dayandığını; söz konusu alım-satım ilişkilerinin, akrabalık bağı dolayısıyla sözleşmeye bağlanmadığını ileri sürmüştür. Ticari icaplar, iş ve ticari ilişkilerin ve bunlardan kaynaklanan taahhüt ve taleplerin sözleşmeye bağlanmasını ve yapılan avans ödemelerinin belgelendirilmesini ve kayda geçirilmesini gerektirmektedir. Sözleşme düzenlenmediği halde, verilen paralar için senet alınmış olması, bu borçların faiz

²⁴³ Danıştay 4. D. (28.04.2005) E.2005/763, K.2005/2513 sayılı kararı, Taylar Y., a.g.m.,s.1205

²⁴⁴ Danıştay 4. D. (16.03.2004) E.2003/1204, K.2004/480 sayılı kararı.

karşılığı verildiğini gösterdiğinden, davacının anılan yıllarda, adı geçen kişilere birden fazla borç para verdiği, dolayısıyla, yukarıda yer alan düzenlemelere göre ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu açık olup, inceleme raporu esas alınarak salınan vergi ve cezada hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemin, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptali yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”²⁴⁵

4.2.3. Teknik İcaplar

Teknik icaplardan, herhangi bir mamulün üretimi için gerekli olan unsurlar ile mamulün sahip olması gereken standart özellikleri anlamak gerekir.²⁴⁶

Üretim, üretim araçlarının bir teknikle kullanılması suretiyle yapılan bir faaliyettir. Standart araçlar ve aynı tekniklerin kullanılması suretiyle yapılan her üretim yaklaşık olarak aynı sonucu verir. Üretimde kullanılan araçların nitelik, miktar ve mamul içindeki oranlarına göre ulaşılabilecek randıman ve fire oranları, mesleki kuruluşlar (ticaret ve sanayi odaları gibi) veya yetkili makamlar (belediyeler, bakanlıklar gibi) tarafından, genellikle, önceden tespit edilip duyurulmaktadır.²⁴⁷

Bu hususa ilişkin bir Danıştay kararı; “*Akaryakıt satışlarında çeşitli nedenlerle ortaya çıkacak fire miktarını belirlemeye Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’nın yetkili olduğu ve bu konuda alınan kararların Petrol işleri genel Müdürlüğü’nce uygulanacağı, bu nedenle fire oran ve miktarları ile ilgili olarak ortaya çıkan uyumsuzluğun, anılan Genel Müdürlükten alınacak olan bilgiye göre çözümlenmesi gerektiği*”²⁴⁸ şeklindedir.

Buna göre; mesleki kuruluş veya resmi makamlarca bildirilen teknik icaplar göz önüne alınarak yapılan bir randıman incelemesinde, inceleme elemanı tarafından ulaşılan sonuçlar ile yükümlünün kaydi envanter sonuçlarının tutarlı olması beklenir. Ancak, üretime sevk edilen hammaddenin kalitesi veya üretimde kullanılan tekniğin resmi mercilerce itibar olunan standartlara uygun olmadığı durumlarda inceleme sonuçları ile kaydi envanter rakamları uyumsuzluk gösterebilir. Bu halde, söz konusu uyumsuzluğun sebebinin, teknik icaplara uymayan üretimin gerçeği yansıttığını iddia eden yükümlü tarafından açıklanması başka bir ifadeyle söz konusu iddiasının ispat

²⁴⁵Danıştay 7.D. (23.03.2005) E.2001/4837, K.2005/492 sayılı kararı.

²⁴⁶Kızılot Ş. vd., a.g.e., s.710; Öncel M. vd., a.g.e., s.202

²⁴⁷Candan T., a.g.e., s.821; Kızılot Ş. vd., a.g.e., s.710; Taylar Y., a.g.m., s.1205-1206

²⁴⁸Danıştay 3.D., (03.02.1988) E.1988/188, K.1988/320 sayılı kararı.

edilmesi gerekmektedir. Yükümlü bu iddiasını, işletmesinin teknik koşulları ile üretim araçlarının niteliğinin resmi mercilerce esas alınan standartlardan farklı olduğunu, ölçüt alınan kuruluş veya makamın bu konudaki bilgisinin yanlış olduğunu veya inceleme elemanınca teknik icap olarak gösterilen yöntemin gerçekte bu nitelikte olmadığını ortaya koyarak ispatlayabilir.²⁴⁹

Örneğin, normal fire oranı baz alınmak suretiyle yapılan incelemede, vergi yükümlüsü baz alınan fire oranının daha farklı olduğu veya fire oranları dışında da üretimi etkileyen hususlar bulunduğunu iddia etmekte ise, bu iddiasını ispatlamakla yükümlüdür.²⁵⁰

4.2.4. Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar

Normal ve mutad sözcükleri, sözlükte, kurala uyan ve alışılmışı uyan anlamlarına gelmektedir. Bu tanımlamaya göre, vergiyi doğuran olayın veya bu olaya ilişkin işlemlerin kurala ve alışılmışı uygun olması, onun normal ve mutad sayılan duruma da uygun olduğunu göstermektedir. Kurala uygunluk, vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin işlemlerin dış dünyada da varlık kazanabilmesi için öngörülen hukuk kurallarına (kanun, tüzük, yönetmelik, içtihat, örf ve adet gibi) uygun davranılmasını; alışılmışı uygunluk ise, insanların bir muamelede bulunurken her zaman yaptıkları davranış biçimlerini, uyguladıkları yöntemi ifade etmektedir. Bu şekilde belirlenecek normal ve mutad duruma uymayan bir iddiada bulunan taraf, iddiasının doğruluğunu ispatlamak zorundadır.²⁵¹

Vergi yükümlüleri bakımından normal ve mutad olan durum, yükümlülükle ilgili olarak elde edilen hâsılat ve yapılan tüm giderlerin belge düzeni çerçevesinde belgelendirilmesidir.²⁵²

Uygulamada, vergi yükümlülerinden zamanaşımı süresi içinde tahsil edilemeyen bir kısım amme alacaklarının zamanaşımına uğramaması için veya bu yönde kamu görevlilerinin sorumluluğunun doğmaması amacıyla vergi idaresi yetkili ve görevlilerince yükümlü hesaplarına cüz'i miktarlarda kısmi ödemeler yapıldığı bilinmektedir. Böyle bir durumda, amme alacaklarının tahsili sürecine ilişkin olarak açılan bir davada, davacı tarafından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

²⁴⁹Candan T., a.g.e., s.821; Kızılot Ş. vd., a.g.e., s.710; Taylar Y., a.g.m., s.1205-1206

²⁵⁰Taylar Y., a.g.m., s.1205-1206

²⁵¹Candan T., a.g.e., s.821-824; Kızılot Ş., a.g.e., s.711-712; Taylar Y., a.g.m., s.1206-1207

²⁵²Kızılot Ş., a.g.e., s.711

Kanun'un 102/1. maddesine dayanılarak (yani bir kanuni karineye dayanarak) tahsili talep edilen amme alacağının vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilemediğinden bahisle zamanaşımı iddiasında bulunulması halinde, söz konusu iddianın davalı idare/alacaklı vergi idaresi tarafından başka bir yasal karine ile yani, olayda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103 ve 104 maddesine göre zamanaşımını kesen veya durduran nedenlerin birinin mevcut olduğunun ispatlanması suretiyle söz konusu iddianın çürütülmesi gerektiğinden, başka bir ifadeyle ispat yükü davalı idareye/alacaklı vergi idaresine düştüğünden, davalı idarece, yukarıda bahsi geçtiği üzere yetkili ve görevlilerince yükümlü hesaplarına yapılan cüz'i miktarlardaki ödeme makbuzları gösterilerek anılan Kanun'un 103'üncü maddesine göre zamanaşımının kesildiği iddiasında bulunulabilir. Ancak, her ne kadar söz konusu makbuzda ödemenin kim tarafından yapıldığı belli olmadığından, bu ödemenin davacı/yükümlü tarafından yapıldığı söylenebilirse de, dava konusu amme alacağının zamanaşımına uğramasına ramak kala, davalı idareye borç tutarına göre çok cüz'i miktarda ödemede bulunulmak suretiyle zamanaşımı süresini yeniden canlandırmak, normal bir kişinin sergileyeceği davranış modeli olarak kabulü mümkün olmadığından bu iddianın normal ve mutad olmayan bir iddia olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, 10.000 TL olan bir kamu borcu için, zamanaşımını kesecek olan 2-3 TL gibi ödemelerin yapılması, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesidir. Zaten zamanaşımı süresinin dolması, yükümlünün lehine olan bir durumdur. Vergi yükümlüsünün, lehine olan bir durumu ortadan kaldırmak amacıyla, dosya borcuna göre çok düşük miktarı ödediğini iddia eden vergi idaresi bu durumu ispatlamalıdır. Bu durumlarda ispat yükünün vergi idaresine yüklenmesi, idarenin hukuka aykırı davranışlarını önleyebilecektir. Amaç, kamu alacağının zamanaşımına uğramaması suretiyle kamu menfaatini korumak olsa da bu koruma, hukuka uygun yollarla yapılmalıdır.²⁵³

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı²⁵⁴ şu şekildedir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 3. maddesinin B fıkrasında da, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olayın ve bu olaya

²⁵³Taylar Y., a.g.m., s.1207

²⁵⁴ Danıştay 7.D., (23.10.2010) E.2000/1130, K.2000/2903 sayılı kararı.

ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi mükellefleri bakımından, normal ve mutad durum, mükellefiyetle ilgili olarak yapılan tüm hasılat ve giderlerin Vergi Usul Kanunu'nda ve bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle tevsik edilmesidir.

Olayda, davacının faiz karşılığı borç para verme işini gizlemek amacıyla ortağı ve müdürü bulunduğu (...) Şirketi'nce alivire usulü üzüm alımı yapıldığı şeklinde muvazaalı ticari işlem tesis edildiği kabul edilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapılmış, mahkemece de bu doğrultuda hüküm tesis edilmişse de, davacı tarafından, faiz karşılığı verildiği ileri sürülen paranın, alivire usulü üzüm alımına dayandığı, bu hususta düzenlenen para ve müstahsil makbuzları ile tevsik olunduğundan, söz konusu makbuzların (...) Şirketinin kayıtlarına ticari alışveriş olarak kaydedilip kaydedilmediği, ayrıca ilgili yıl şirket kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmadığı hususları araştırılmadan olayda, muvazaa bulunduğu gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.”

4.3. İspat Faaliyetine Konu Olabilecek Vergisel İşlemler Bakımından İspat Yükünün Paylaşımı

4.3.1. Vergilendirme İşlemlerinin Usule Uygunluğu

Usul kuralları, idari işlemin, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için geçirmesi gereken aşamalarla ilgili kurallardır. İdari işlemin hukuka uygun biçimde doğabilmesi için, bu kurallara uyulması zorunludur.²⁵⁵ İdarenin usul kurallarına uymak zorunda oluşu, aynı zamanda, hukuk devleti ilkesinin ve yazılılık ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁵⁶ Bir idari işlemin yargısal denetiminde, sırasıyla söz konusu işlemin yetki, şekil, konu, sebep ve maksat öğeleri yönünden hukuki

²⁵⁵Candan T., a.g.e., s.131

²⁵⁶Baysal E., a.g.e., s.78

değerlendirmesi yapılır. İdari işlemin yetki ve şekil öğelerinde hukuka aykırılık tespit edilmesi, usule aykırılık adlandırılır ve söz konusu idari işlemin iptalini gerektirir.²⁵⁷

İdari işlemler, icrai olma özellikleri dolayısıyla hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Başka bir ifadeyle idari işlemler, hukuka uygun olarak kabul edilirler ve araya hukuka uygun olduklarına dair bir yargı kararı girmeksizin ilgililer üzerinde doğrudan etki gösterirler. Ancak, idari işlemler, yargı kararı gibi kesin hüküm gücüne sahip olmadığından bunların her zaman hukuka aykırılıkları ileri sürülebilir.²⁵⁸ Aynı şekilde, vergi İdaresince tesis edilmiş olan bir işlem de, aksi iddia olununcaya kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanacaktır. Bu nedenle, tesis edilen işlemde usul kurallarına aykırılık olduğu yönünde bir iddiada bulunulması halinde, karine temelinin yani gerekli somut koşulların ve kurala uygun işlemlerin gerçekleşmiş olduğunun ispat yükü, vergi idaresinde olacaktır.²⁵⁹

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı²⁶⁰;

“Olayda; davacı adına tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin mükellefi, davacı şirkete hekzan gazını satan ? A.Ş.’dir. Bu mükellef ise, davalı idareye değil, İstanbul Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı’na bağlıdır. Dolayısıyla daha önce yetkili vergi dairesi müdürlüğünce tahakkuk ettirilip tecil terkin uygulamasına tabi tutulan özel tüketim vergisinin, üretimde kullanılmayan eşyaya isabet eden kısmının, 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsili cihetine gidilmesi gereken özel tüketim vergisiyle ilgili olarak, 213 sayılı Kanuna göre, tarh tahakkuk işlemi veya 6183 sayılı kanunda öngörülen takip ve tahsil işlemlerinin yapılmasına, bu şirketin özel tüketim vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olması nedeniyle, davacı adına davalı vergi dairesi müdürlüğünce tesis edilen işlemde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından, uyuşmazlığın esasının incelenmesi sonucunda verildiği anlaşılan temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

4.3.2. Re’sen Takdir Nedenlerinin Varlığı

Matrahın maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları veya vergi inceleme

²⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözübüyük Ş., a.g.e., s.202-239; Candan T., a.g.e., s.118-153; Cokun S. vd., a.g.e., s.368-382

²⁵⁸ Günday M., a.g.e., s.114

²⁵⁹ Baysal E., a.g.e., s.78

²⁶⁰ Danıştay 7.D. (25.11.2008) E.2006/148, K.2008/4707 sayılı kararı.

elemanları marifetiyle matrah takdiri yoluna gidilebilmesi için ortada Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesinde sayılan re'sen takdir nedenlerinin mevcut olması gerekir.²⁶¹ Bu durumu ispat yükü ise vergi idaresine aittir.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı²⁶²:

“Tuhafiye ve parfümeri ticaretiyle uğraşan davacının 1992 takvim yılı işlemlerinin kaydi envanter yönünden incelenmesi sonucu tesbit edilen matrah farkı üzerinden adına re'sen salınan gelir vergisi, fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezalarına karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30.maddesinin 2.fıkrasının 4.bendi uyarınca re'sen takdire gidilebilmesi için yükümlülerin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığına tesbiti gerektiği, vergi incelemesi sırasında kaydi envanter yapılarak mal giriş çıkışlarının kontrol edilmesinin mümkün olduğu, ancak bu yönden yapılacak incelemelerin tamamen toptan alım-satımda bulunan işletmelerde sağlıklı sonuç verebileceği, olayda davacının toptan ve perakende satışı bir arada yapması nedeniyle emtia türlerinin adet bazında girişinin tam olarak tesbit edilebilmesine karşın yazar kasa fişiyle yapılan satışlarda emtia cinsi ve miktarının belli olmaması nedeniyle sağlıklı ve kesin satış miktarı belirlenemeyeceğinden doğru sonuçlara ulaşılamayacağı, nitekim inceleme raporunda da dönem başı mal mevcudu ve alışlar toplamından faturalı satışların düşülmesiyle bulunan farkların ortalama satış fiyatlarıyla çarpımı sonucu hesaplanan kayıt dışı hasıllardan yazar kasa fişiyle yapılan satışlar düşülmek suretiyle bulunan hasılat farkının beyan dışı bırakıldığına kabul edildiği, bu durumda ulaşılan sonucun tamamen varsayıma dayalı olduğu, bu nedenle re'sen takdir sebebi kesin olarak ortaya konulmadığından davacı adına yapılan tarhiyatta kanuna uygunluk görülmediği gerekçesiyle kabul ederek salınan vergi ve fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezasını kaldıran Antalya Vergi Mahkemesinin 26.12.1996 günlü ve 1996/763 sayılı kararının; inceleme raporuna dayanılarak re'sen salınan gelir vergisi, fon payı ve bunlara bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezalarında kanuna aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi.”

²⁶¹ Öncel M. vd, a.g.e., s.98

²⁶² Danıştay 3.D. (18.06.1998) E.1997/2824, K.1998/2407 sayılı kararı.

4.3.3. Yasal Defter ve Belgeler ile Beyanların Gerçek Durumu Yansıtması

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirmeye ilgili belirli iş ve işlemleri belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunmaktadır. Bu hususlar, mükellefin beyanına dayalı olan Türk Vergi Sistemi'nin zorunlu bir gereğidir. Verginin tarhi mükellefin beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise kanuni şartlara uygun olarak düzenlenen belgelere uygun olmalıdır.²⁶³

Bilindiği üzere, Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerlidir. Bu nedenle, mükellefler, beyanları ile usulüne uygun olarak tutmuş oldukları yasal defter kayıtları ve belgeleri yönünden aksi iddia ve ispat olununcaya kadar ilk görünüş karinesinden yararlanırlar.²⁶⁴ Vergi idaresi, mükellef beyanını kabul etmek zorundadır. Mükellefin yasal defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığının iddia edilmesi halinde, ispat yükü bunu iddia eden tarafa yani idareye düşer.²⁶⁵ Bu durumda, vergi idaresinin, ilk görünüş karinesini çürüterek yeni bir delil ve iddia ortaya koyması veya başka bir karineye dayanarak yükümlünün yararlandığı ilk görünüş karinesini çürütmesi gerekir.²⁶⁶

İdare, yasal defter ve belgeler ile beyanların gerçeği yansıtmadığını ispatladığı takdirde, mükellefin yararına işleyen “defterlerin doğruluğu karinesi” yerine “idarece yapılan takdirin doğruluğu karinesi” geçer. Bu sebeple, matrahın idarece takdiri halinde ispat yükü mükellefe düşer. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergi idaresince tespit edilen bu durumun aksini ispat edebilme hakkı ve imkanı bulunmaktadır.²⁶⁷

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında²⁶⁸; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin B fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği; vergiyi doğuran olay ile ilgisi açık ve tabii tanık ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari, teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde

²⁶³ Arslan M. (2005). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, s.139

²⁶⁴ Baysal E., a.g.e., s.81

²⁶⁵ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.105

²⁶⁶ Baysal E., a.g.e., s.81

²⁶⁷ Karakoç Y., a.g.e., s.105

²⁶⁸ Danıştay 7. D. (02.04.2002) E.2000/9158, K.2002/1346 sayılı kararı

öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca, söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile de uyumlu olması gerekir. Vergilendirmeye esas alınan defter ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen iştiğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiği sayıda işçisinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış olduğu işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır.” denilerek, defter , kayıt ve belgelere ilişkin olarak yükümlünün yararlandığı ilk görünüş karinesinin nasıl çürütüleceği izah edilmektedir.²⁶⁹

Bir mükellefin, yasal defter ve belgelerinin yanarak zayi olması, mücbir sebep dolayısıyla onu ancak defter ve belge ibraz zorunluluğundan kurtulabilir. Fakat bu durum, söz konusu mükellefi beyanlarının doğruluğunu ispat yükünden kurtarmayacaktır. Yasal defter ve belgelerin incelenmesine imkan bulunmamasına rağmen, vergi idaresince herhangi bir şekilde yeterli bir delile veya karineye dayanılmak suretiyle mükellef beyanın aksi iddia olunması halinde, yine mükellef beyanlarının doğruluğunu ispatlaması gerekmektedir. Aksi halde, re’sen tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemlerine muhatap olacaktır.

4.3.4. Peçeleme

Özel hukuka göre geçerli olarak yapılmakla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemeye yönelik durum, vergi hukukunda "vergi peçelemesi" olarak adlandırılmaktadır²⁷⁰. Literatürde peçeleme “vergiden kaçınmak amacıyla, normal koşullarda vergiye tabi olan bir özel hukuk işlemi vergiye tabi olmayan başka bir işlem görüntüsü altında

²⁶⁹ Baysal E., a.g.e., s.82

²⁷⁰ Şenyüz D. (2002). Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.21.

yapmak” şeklinde tanımlanmaktadır²⁷¹. Peçelemede, vergi kanunlarına göre vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca kanunların doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılır. Bir başka deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma (peçeleme sözleşmesi) altında vergi dışı bırakılmak ve yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir. Böylelikle iktisadi olayın cereyan şekli değiştirilerek “gerçek iktisadi mahiyeti” gizlenmeye çalışılmaktadır.²⁷²

Peçeleme hallerinde olayın gerçek mahiyetinin vergi idaresi tarafından ispatlanması gerekmektedir. Ancak, peçeleme halleri, yasalarda özel olarak düzenlenmiş ise, ortada aksi ispatlanabilir bir karine, yani bir adi kanuni karine söz konusu olduğundan ispat yükü yer değiştirilerek vergi yükümlüsüne geçer. Kurumlar vergisinde düzenlenen şekliyle örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konuları bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu durumda, örtülü kazanç ve örtülü sermaye iddialarının aksini ispat yükü yükümlü kuruma düşmektedir.²⁷³

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı²⁷⁴;

“Dosyanın incelenmesinden davacı şirketin büyük paylı ortağı olduğu dört ayrı şirkete nakit kaynaklarını kullandığı, şirket yetkilisi tarafından bu paraların şirketlerin sermaye arttırımı nedeniyle verilen sermaye avansları olduğunun, sermaye arttırımı yapıldığında verilen paraların mahsup edildiğinin belirtildiği, söz konusu şirketlerin bir kısmının ilgili dönemde bir kısmının daha sonraki dönemde sermaye arttırımına gittikleri ve davacı tarafından verilen paraların davacının koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarına mahsup edildiği, sermaye arttırımından sonra da nakit kaynakların kullanılmasına devam edildiği, ilgili dönemde davacı şirketin kar beyanı bulunurken diğer şirketlerin zarar gösterdikleri ya da matrahsız beyanda buldukları anlaşılmıştır.

Örtülü kazanç dağıtımı, kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin vergilendirilmemiş kazancının yasal kazanç dağıtımı ya da sermayenin geri ödenmesi söz konusu olmadan ortaklara veya ortakların yakınlarına aktarılmasıyla gerçekleşmektedir. Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenlemelerin amacı kuruma ait kazancın tamamen ya da kısmen vergiye tabi tutulmaksızın kurum dışına

²⁷¹ Sekdur M., Altun M. (2001) Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 555.

²⁷² Şenyüz D., a.g.e., s.51

²⁷³ Öncel M. vd., a.g.e., s.203

²⁷⁴ Danıştay 4.D. (17.02.2005) E.2004/1777, K.2005/238 sayılı kararı.

çıkarılmasını önlemektir. Örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmek için doğrudan ya da dolaylı bir ortaklık ilişkisinin ve menfaat aktarımının mevcut olması gerekmektedir. Davacı şirketin ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirketlere sermaye arttırımından çok önce nakit kaynaklarını kullandırmaya başlaması, söz konusu şirketlere sermaye taahhüdünden daha fazla miktarda kaynak aktarması, sermaye arttırımı yapıldıktan sonra da kaynak aktarmaya devam etmesi ve ilgili dönemde sadece davacı şirketin kar beyanında bulunması dikkate alındığında, yasal olarak geçerli bir neden olmaksızın kendi kazancını azaltacak ve vergi kaybına yol açacak şekilde ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirketlere faiz geliri elde edebileceği yada finansman giderlerine katlanarak elde ettiği kaynaklarını karşılıksız kullandırması ve bunun sonucunda bu şirketlere menfaat sağlanması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin koşulların gerçekleştiği ve davacı şirket kazancının tamamen yada kısmen örtülü olarak dağıtıldığı sonucu ulaşıldığından re'sen tarhiyat yapılması yasal olup, aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

4.3.5. Resmi Sicillerin Aksi

Resmi sicile güven ilkesi ve resmi sicil aksinin ispat edilinceye kadar doğru olduğu yönündeki adi kanuni karine nedeniyle, gerçek alım satım bedelinin tapu kayıtlarında yer alan bedelden daha yüksek veya düşük olduğunun iddia edilmesi halinde, söz konusu iddianın ispat yükü iddiada bulunan tarafa düşmektedir.

Konuya örnek teşkil eden bir Danıştay kararı²⁷⁵ şu şekildedir:

“ Türk Medeni Kanunu'nun 7. maddesinde, resmi sicil ve senetlerin belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağı, bunların doğru olmadığını, kanunlarında başka hüküm bulunmadıkça herhangi bir şekle bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği hükme bağlanmıştır.

Türk Hukukunda yukarıda belirtilen kural nedeniyle içerdiği konuda kesin kanıt niteliği taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını kanıtlama koşullarının vergilendirme alanında bağlı olduğu kural, Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin B bendinde yer almaktadır. Sözü geçen kural; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olmasını ve yemin dışındaki delillerden herhangi biriyle kanıtlanabilmesini

²⁷⁵ Danıştay 3. D. (24.09.2003) E:2001/2306 K:2003/4438 sayılı kararı

öngördükten sonra ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen iddiaların, ileri süren tarafından kanıtlanmasını kurala bağlamıştır.

Medeni Kanununun 1001. maddesi gereğince davacı tarafından satılan bağımsız bölümün kayıtlı olduğu kat mülkiyeti kütüğünün, tapu kütüğüne ilişkin esaslara göre tutulması ve bu kütüğe geçirilen işlemler için aynı esasların geçerli olması nedeniyle Medeni Kanunu'nun 1013. maddesine göre taşınmazın maliki olan davacının veya adına işlem yapma yetkisi bulunan kimsenin yazılı beyanı üzerine tescil edilen satış işleminin satış bedeli yönünden gerçek durumu yansıtmadığını kanıtlama yükü kendisine düşmektedir.”

4.3.6. Zamanaşımının Dolması, Durması ya da Kesilmesi

Borçlar Kanununa göre zamanaşımı, “Borcun Sükutu” nedenlerinden biridir²⁷⁶ ve alacak hakkının yasayla belirlenmiş bir süre zarfında kullanılmaması sebebiyle dava edilebilme niteliğinden yoksun kalmasını ifade eder.²⁷⁷ Özel hukukta, zamanaşımı, hakim tarafından re’sen dikkate alınması gereken bir durum değil, borçlu tarafından ileri sürülebilecek bir “def’i” dir.²⁷⁸

Vergi hukukunda zamanaşımı²⁷⁹, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş, ancak, vergi hukukunun özellikleri göz önüne alınarak değişiklikler getirilmiştir. Vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması nedeniyle zamanaşımı ile ilgili olarak VUK.’nun 113’üncü maddesinde “zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder” denilmek suretiyle vergi idaresi bakımından zorlayıcı bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir. Bu yasal düzenleme sebebiyle, vergi hukukunda zamanaşımı bir def’i değil, hakim tarafından re’sen dikkate alınması gereken bir durumdur.²⁸⁰

Vergi alacağının tarhiyat veya tahsil aşamasına ilişkin olarak görülmekte olan bir davada, davacı/vergi yükümlüsü tarafından anlaşmazlık konusu vergi alacağı yönünden tarh yahut tahsil zamanaşımı süresinin dolduğu iddiasında bulunabilir. Bu

²⁷⁶Öncel M., a.g.e., s.142

²⁷⁷Saban N., a.g.e., s.149; Akıntürk T. (2009). Hukuka Giriş, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, s. 251

²⁷⁸Akıntürk T. (2001). Borçlar Hukuku, Beta Basım A.Ş., İstanbul, s. 184;

²⁷⁹ Vergi hukukunda zamanaşımı hk. Detaylı bilgi için bkz. Alantar D. (2004, Şubat). Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, sayı:134, www.yaklasim.com ; Tokat Y. (2010, Mayıs). Vergi Tahsil Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, sayı:209, www.yaklasim.com

²⁸⁰Öncel M., a.g.e., s.143; Kırbaş S. (1988). Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Ankara, s.118

durumda, genel ispat kuralı gereği söz konusu iddianın ispat külfeti davacıya/vergi yükümlüsüne düştüğü söylenebilirse de, yukarıda bahsi geçtiği üzere, VUK.'nun 113. maddesinde geçen hüküm nedeniyle hakim anlaşmazlık konusu olayda zamanaşımı süresinin dolup dolmadığını re'sen dikkate almak zorundadır. Bu nedenle, davacının iddiasını ispat yükümlülüğünün bir esprisi kalmamaktadır.

Buna karşılık, söz konusu davada vergi alacağının zamanaşımına uğradığı iddiasıyla karşılaşan vergi idaresince, anlaşmazlık konusu olayda zamanaşımını kesen veya durduran nedenlerin birinin mevcut olduğu ispatlanmak suretiyle, vergi alacağının zamanaşımına uğradığı iddiası çürütülebilir.

Konuya ilişkin yargı kararları²⁸¹:

“Dava dosyasının incelenmesinden; 2002 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen 20.02.2008 tarih ve 2008-1270/1 sayılı vergi inceleme raporu ile 2002 yılında 73 adet mühendislik projesinin tasdik işlemini yaptığı ancak faturasını düzenlemediği tespit olunan davacı şirket adına, söz konusu vergi inceleme raporuna dayanılarak düzenlenen 19.03.2008 tarih ve 20080319135080000019 sayılı ceza ihbarnamesi ile 213 Sayılı Yasa'nın 353/1 inci maddesine göre 4.726,50 TL özel usulsüzlük cezası kesildiği ve 20.03.2008 tarihinde davacı şirkete tebliğ edildiği anlaşılmaktadır.

*Dava konusu olayda, davacı şirket adına kesilen 2002 yılına ilişkin özel usulsüzlük cezasının zamanaşımı süresi 31.12.2007 tarihinde dolmuş olduğundan, bu süre geçtikten sonra 19.03.2008 tarihinde düzenlenen ihbarname ile kesilerek davacı şirkete tebliğ olunan özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmemiştir.”*²⁸²

“Dava konusu olayda; 23.03.2011 tarihli ara kararımız ile davalı idareden dava konusu ödeme emirleri içeriği amme alacakları yönünden 6183 sayılı Yasa'nın 103 ve 104'üncü maddelerinde geçen zamanaşımının kesilmesini veya işlememesini gerektiren bir durumun mevcut olup olmadığının sorulmasına karar verilmiş olup, bunun üzerine davalı idareden alınan .././2011 tarih ve ... sayılı cevabi yazı ve ekinde yer alan belgelerin tetkiki neticesinde; ... San. Tic. Ltd. Şti.'nin 1995, 1996, 1999 ila 2004 yıllarına ilişkin ödenmeyen muhtelif vergi borçlarına ilişkin olarak zamanaşımını kesen en son işlemin, davalı idarece adı geçen şirket adına kayıtlı ... plakalı araca haciz

²⁸¹ Denizli V.M. (20.03.2009) E.2008/310, K.2009/124 sayılı kararı; Denizli V.M. (07.06.2011) E.2011/112 K.2011/943 sayılı kararı

²⁸² Denizli V.M. (20.03.2009) E.2008/310, K.2009/124 sayılı kararı

tatbik edilmek suretiyle 07.12.2005 tarihinde tesis edildiği, dolayısıyla, söz konusu amme alacaklarının tahsil zamanaşımı süresinin 01.01.2006 tarihinde yeniden başlayarak 31.12.2010 tarihinde sona erdiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, ... San. Tic. Ltd. Şti.'ne ait 1995, 1996, 1999 ila 2004 yıllarına ilişkin ödenmeyen muhtelif vergi alacaklarının 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğradığı açık olduğundan, bu tarihten sonra söz konusu amme alacaklarının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacıya ödeme emri tebliğ edilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”²⁸³

4.3.7. Özel Durumlar

Emlak Vergisi Kanununda, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bildirim dışı kalan bina ve araziler bakımından zamanaşımının, bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından başlayacağı hükme bağlanmıştır. Yine vergi kaçırmayı önlemek maksadıyla Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda da benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu kanuni düzenlemede (md.20), hiç beyanname verilmemesi veya verilen beyannamede bir kısım malların beyan dışı bırakılması hallerinde yükümlülüğün, intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte doğacağı belirtilmekte olup, bu şekilde idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımı süresinin işlememesi sağlanmaktadır.

Bu durumlarda zamanaşımı iddiasında bulunacak olan yükümlünün, emlak vergisi bakımından beyan dışı kalan binanın ya da arsanın, veraset ve intikal vergisi bakımından da ölüm ya da intikalın idare tarafından bilindiğini ispat etmesi gerekecektir.

Konuya ilişkin Danıştay kararı²⁸⁴;

“1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 40.maddesinde, Emlak Vergisinde zamanaşımının beyanname verilmediğinin idarece öğrenildiği günü izleyen yılın başından başlamasının öngörüldüğü ve olayda Çankaya Belediyesi beyanname verilmediğini vergi ilişkisinin kesilmesini isteyen yazı ile öğrendiğinden, tarhiyatta zamanaşımı bulunmadığı...”

²⁸³ Denizli VM. (07.06.2011) E.2011/112 K.2011/943 sayılı kararı

²⁸⁴ Danıştay VDD. (28.01.1994) E.1993/88, K.1994/89 sayılı kararı.

4.3.8. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler, bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırır. Vergi hukukunda hak düşürücü süreler, gerek vergi yükümlülerinin ve sorumlularının, gerek idarenin çeşitli talepleri için konulmuştur. Bu sürelere uyulmadığı takdirde artık söz konusu haktan yararlanma olanağı kalmaz. Hak düşürücü sürelere uyulup uyulmadığı yargı organları tarafından re'sen denetlenir; çünkü bu süreler kamu düzenine ilişkindir.²⁸⁵

Hak düşürücü sürelerin geçirilmediğinin ispat külfeti, bundan fayda sağlayacak olan yükümlü üzerindedir. Ancak, hak düşürücü sürenin başlangıcının ispatlanması açısından idarenin hak düşürücü sürelerin başlangıcı için esas alınması gereken bir yazılı bildirim aranmakta ise, esas alınan yazılı bildirim ispat eden belgeleri Mahkemeye bildirmesi gerekir. Burada delil gösterme yükümlülüğünü idare taşır.²⁸⁶

Hak düşürücü sürelere örnek olarak, İYUK'un 7. maddesinde düzenlenen vergi mahkemesinde dava açma süresi, yine aynı kanunun 45, 48 ve 54. maddelerinde düzenlenen bölge idare mahkemesine itiraz, Danıştay'a temyiz ve karar düzeltme süreleri, AATUHK'nun 58. maddesinde düzenlenen ödeme emrine itiraz (vergi mahkemesinde dava açma) süresi verilebilir.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı²⁸⁷ şu şekildedir:

“Dosyanın incelenmesinden, davacı kurumun sahibi olduğu taşınmazlar nedeniyle 2005 yılı emlak vergisi birinci taksitinin 26.5.2005 tarihinde ihtirazi kayıtla ödendiği ve bu tarihten itibaren 30 gün içinde faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda, dava açma süresini yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirdiğimizde, takdirin yapıldığı 2002 yılında tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılan emlak vergisinin bildirilmesine ilişkin bir yazının davacı kuruma tebliğ edilip edilmediğinin araştırılması gerektiği düşünülebilirse de, davacı kurum tarafından 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin emlak vergilerinin ödenmiş olması nedeniyle tahakkukun ödeme sırasında öğrenildiği açık olduğundan böyle bir araştırmaya gerek bulunmamaktadır.

²⁸⁵ Öncel M., a.g.e., s.112

²⁸⁶ Baysal E., a.g.e., s.84

²⁸⁷ Danıştay 9. D. (08.10.2008) E:2006/286, K:2008/4478 sayılı kararı

Bu durum karşısında, davacı kurum adına 2005 yılı başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılan emlak vergisine karşı bu tarihten itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekirken davacı kurum tarafından bu süre geçirildikten sonra emlak vergisi birinci taksitinin ödendiği 26.5.2005 tarihinden itibaren otuz gün içinde açıldığı görülmekte olup davanın usul yönünden süreaşımı nedeniyle reddi gerekirken, uyuşmazlığın esas yönünden incelenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir.”

4.3.9. İhtiyati Tahakkuk, İhtiyati Haciz ve Teminat İsteme Nedeni

Kamu alacaklarının güvence altına almak maksadıyla 6183 sayılı Yasa'nın İkinci Bölümünde teminat, ihtiyati haciz ve İhtiyati tahakkuk gibi bazı yasal düzenlemelere yer verilmiştir.²⁸⁸ Yasada sayılan bazı durumlarda idareye bu hükümlerin uygulanmasında takdir yetkisi tanındığı görülmektedir.(AATUHK m. 9/1)²⁸⁹ Bu durumlar dışında söz konusu hükümlerin uygulanması bakımından bağlı yetki söz konusudur. Sonuç olarak, ilgili Yasa maddelerinde²⁹⁰ sayılan şartların gerçekleşmiş olması halinde söz konusu hükümler uygulanabileceğinden bu şartların gerçekleştiğine dair ispat yükü idareye ait olacaktır.²⁹¹

Konuya ilişkin bir mahkeme kararı²⁹² şu şekildedir:

“ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi hükmüne göre, ilgililerden teminat istenebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi zıyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere, diğer bir anlatımla vergi incelemesine başlanmış olması ve incelemeye yetkili memurlarca ilk hesaplar yapılarak teminat istenmesine esas olacak bir miktarın belirlenmesi gereklidir. Dolayısıyla, teminatın ancak devam eden bir vergi incelemesi esnasında ve inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalar sonucu belirlenen miktar üzerinden istenebilmesi mümkündür. Vergi incelemesi sonuçlanıp, kesin rakamlar belirlenerek bulunan matrah farkı nedeniyle tarhiyat yapılması halinde ise,

²⁸⁸ Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk hakkında detaylı bilgi için bkz. Öncel M. vd, a.g.e., s.166-167; Kırbaş S., a.g.e., s.113-115; Arslan M., a.g.e., s.107-109

²⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel M., a.g.e., s.166; Üstün S. (2006) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi (Doktora Tezi), Konya, s.254-257

²⁹⁰ AATUHK md. 9, 13,17

²⁹¹ Baysal E., a.g.e., s.84-85

²⁹² Denizli V.M. (13.12.2010) E.2010/31, K.2010/1027 sayılı kararı

anılan maddeye göre teminat istenmesine ve buna dayanılarak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.

Olayda, 2004 ve 2007 yılı gayrimenkul alış satışları yönünden davacı şirket hakkında başlanılan inceleme 12.10.2009 tarihinde tamamlandığı halde, teminat istenmesine ilişkin davalı idare işleminin inceleme tamamlandıktan sonra 30.12.2009 tarihinde tesis edilerek 09/02/2010 tarihinde davacı şirkete tebliğ edildiği görülmektedir.

Bu durumda, vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrası uyarınca teminat istenmesi ve buna dayanılarak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınması hukuken mümkün olmadığından, dava konusu işlemlerde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

4.3.10.Vergi Hatası

Vergi tarh ve tahakkuk işlemleri sırasında verginin fazla veya eksik hesaplanmasına ilişkin hatalar ortaya çıkabilmektedir. Bu hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp, yanlış uygulamasından, vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden ve mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda özen eksikliğinden kaynaklanabilir. Bu hatalardan mükellef aleyhine sonuç doğuranların giderilebilmesinin doğal yolu, hata içeren ve idarenin düzeltilmesine yanaşmadığı vergilendirme işlemlerinin idari yargının özel görevli mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde dava konusu edilmeleridir.²⁹³

Buna göre, VUK.'nun 116 maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi veya alınması olarak tanımlanan vergi hatasında ispat yükünün kime ait olduğu, verginin fazla veya eksik hesaplanmasına göre hatanın düzeltilmesinden kimin yarar sağlayacağına bağlı olarak belirlenecektir.

Verginin eksik hesaplanması yahut mükellefin haksız yere vergi iadesi alması gibi bir durum söz konusu ise bu durumu tespit etmek idarenin görevidir ve ispat yükü idare düşer. Böyle bir durumun tespiti halinde idarece tesis edilecek re'sen düzeltme ve tarhiyat işlemleri dava açma süresi içinde mükellef tarafından dava konusu edilebilmesi

²⁹³Candan T. (2006) Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.222

ve söz konusu durumun aksinin iddia olunması mümkündür. Ancak bu halde ispat yükü davacıya/mükellefe ait olacaktır.

Verginin fazla hesaplanmış olduğundan bahisle idareye düzeltme istemi ile başvuran mükellefin söz konusu isteminin reddolunması, yahut, mükellef tarafından beyan yükümlülüğü yerine getirilirken beyanname koyulan ihtirazi kayıt şerhinin idarece dikkate alınmaksızın verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi hallerinde, mükellefin idarece tesis edilen söz konusu işlemlere karşı süresi içinde dava yoluna başvurabilir. Bu durumda, davacı/mükellef iddiasını ispat etmek zorundadır.

Konuya ilişkin bir mahkeme kararı²⁹⁴ şu şekildedir:

“Dava dosyasının incelenmesinden; 2008 yılında birden fazla işverenden ücret geliri elde eden ve elde ettiği ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifisinin ikinci gelir dilimini aşması nedeniyle gelir vergisi beyannamesi vererek buna göre tahakkuk eden gelir vergisini ödemiş olan davacının, anılan yılda işyeri hekimliği hizmeti verdiği ikinci işyeri ... Konf. Teks. San. Tic. Ltd. Şti.'nden tahsil edemediğini ileri sürdüğü, ancak beyanlarına dahil ettiği ücret geliri nedeniyle ödediği fazla gelir vergisini düzeltme hükümlerine göre tarafına iadesi istemiyle düzeltme şikayet yoluyla davalı idareye başvurduğu, bunun üzerine davalı idarece tesis edilen .././2010 tarih ve ... sayılı işlem ile davacının söz konusu talebinin reddedildiği anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda, davacının 2008 yılında ... Konf. Teks. San. Tic. Ltd Şti.'ne verdiği işyeri hekimliği hizmeti karşılığında adı geçen şirketçe tarafına ödenmesi gereken ücret gelirlerinin 13.825,00 TL'sinin ödenmemesi, kalan 34.947,00 TL'si için söz konusu şirketten aldığı altı adet senet tutarının vadesi geçtiği halde tahsil edilememesi nedeniyle Denizli İcra Müdürlükleri nezdinde yasal takip yollarına başvurulduğu görüldüğünden, söz konusu ücret gelirinin davacının ekonomik tasarrufuna girip girmediğinin tespiti amacıyla 13/06/2011 tarihli ara kararımız ile davacıdan tahsil edemediği ücret alacakları nedeniyle ... Konf. Ltd. Şti. hakkında başlattığı alacak takip işlemlerinin sonuçsuz kaldığını gösterir bilgi ve belge sunulması istenilmiş olup, bunun üzerine davacı tarafından Mahkememize sunulan .././2011 tarihli yazı ve eklerinden, davacının adı geçen şirket hakkında başlattığı alacak takip

²⁹⁴ Denizli V.M. (27.06.2011) E.2010/1487, K.2011/1075 sayılı kararı;

işlemlerine ilişkin olarak söz konusu şirketten herhangi bir tahsilat yapılamadığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, ... Konf. Ltd. Şti. tarafından ilgili yılda davacı adına düzenlenen ücret bordrolarında tahakkuk eden ücret gelirlerinin davacının hukuki tasarrufuna girmiş olduğu kabul edilse de, gerek dosya içeriğinde yer alan, gerekse ara kararımız üzerine davacı tarafından Mahkememize sunulmuş olan bilgi ve belgelerin değerlendirilmesi neticesinde, söz konusu ücret gelirinin davacının ekonomik tasarrufuna girmediği, dolayısıyla elde etme kavramının gerçekleşmediği sonucuna varıldığından, elde edilmemiş ücret geliri üzerinden davacının fazladan ödediği gelir vergisinin tarafına iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddi yönündeki dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

4.3.11. Mücbir Sebep Halleri

VUK.'nun 13. maddesinde mücbir sebep hallerinin;

-Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak ağır kaza, ağır hastalık, ağır tutukluluk,

-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

-Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,

-Sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikaların elden çıkmış olması,

-ve yukarıdakiler gibi haller olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu Yasa hükmünde, mücbir sebepler tahdidi olarak sayılmamış, dört bent halinde belli durumlar belirtildikten sonra, maddenin sonundaki gibi edatı ile benzer bazı hallerin de mücbir sebep sayılabileceği kabul edilmiştir.²⁹⁵

Büyük bir yangın, deprem ve sel gibi belli bir bölgenin tamamını veya bir kısım sakinlerini etkileyen genel nitelikli mücbir sebep halleri, meşhur ve herkesçe bilinen vakıalar grubuna girmesi, dolayısıyla, idarece de biliniyor olması sebebiyle mükellef tarafından bu durumun ispatına gerek yoktur.²⁹⁶ Ancak kişiye özgü bir etkiye sahip mücbir sebebin varlığını ispat yükü, yükümlüye aittir.²⁹⁷ Örneğin; Vergi ödevlerinin

²⁹⁵Özbalcı Y. (1988). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, s.153

²⁹⁶Öncel M. vd., a.g.e., s.118; Özbalcı Y., a.g.e., s.153

²⁹⁷Baysal E., a.g.e., s.86

yerine getirilmesine engel teşkil edecek ölçüde ağır olan kaza ve hastalık halinin, yükümlü tarafından resmi doktor veya sağlık kurulu raporu ile ispatlaması gereklidir. Yine, yangın, deprem veya su baskını gibi bir sebeple sadece mükellefe ait ev veya işyerinin zarar görmesi halinde mükellef, hem mücbir sebebin varlığını, hem de bunun vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olduğunu belediye, imar müdürlüğü ve itfaiye gibi ilgili mercilerden alınacak belgelerle ispat etmesi gerekmektedir.²⁹⁸

Konuya ilişkin bir mahkeme kararı²⁹⁹ şu şekildedir:

“Olayda; davacı tarafından 2004 yılı yasal defter ve belgelerinin 17.12.2006 günü işyerinde çıkan yangında zayi olduğu ve bu hususun mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmekte ise de; bu iddianın kabul edilebilmesi için Türk Ticaret Kanunu'nun 68/4. maddesine göre yasal defter ve belgelerin yangında zayi olduğunun o yerin yetkili mahkemesinden alınacak bir vesika (zayi belgesi) ile belgelenmesi gerekmektedir. Davacı tarafından Mahkememize izah edildiği şekilde bu durumu ispat edici belge sunulamamış olması karşısında bu iddiası yerinde görülmemiştir.”

Yine bu hususla ilgili olarak Danıştay 3. Dairesi bir kararında³⁰⁰, Akaryakıt ticareti yapan davacı şirketin, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle adına Haziran 2006 dönemi için re'sen salınan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı; *“yasal defter ve belgelerin inceleme elemanına ibrazının zorunlu olduğu, aksi durumda defter ve belge gizleme fiilinin oluşacağı ve bu durumun re'sen takdir nedeni olarak katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu edilen vergilerin reddini gerektirdiği, defter ve belgelerin zayi olduğunun ispat edilmesi halinde ise ibraz yükümlülüğünün ortadan kalkacağı, defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının davacı şirket vekiline tebliğ edilmesine karşın, söz konusu evrakların ? plakalı aracın elektrik kontağından çıkan yangın sonucu zayi olduğunun bildirildiği, konu ile ilgili itfaiye ve jandarma tarafından düzenlenen tutanaklarda, davacı şirkete ait hangi evrakların zarar gördüğü hususunda tespit bulunmadığı gibi söz konusu belgelerin yangında zayi olduğu konusunda mahkeme kararı da olmadığı anlaşıldığından, olayda, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmediği sonucuna ulaşıldığından katma değer*

²⁹⁸Özbalcı Y., a.g.e., s.153

²⁹⁹Denizli V.M. (28.02.2011) E.2010/32, K.2011/117 sayılı kararı

³⁰⁰Danıştay 3.D. (09.11.2010) E.2009/1468, K:2010/3515

vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı” gerekçesiyle reddeden Mersin 2. Vergi Mahkemesi kararını³⁰¹ onamıştır.

4.3.12. Bir Vergi Muafiyeti ya da İstisnasından Yararlanma

Bir vergi uyumsuzluğunda, vergi muafiyeti ya da istisnasından yararlanması gerektiğini iddia eden yükümlü, yararlandırıcı işlemler bakımından bu durumu ispat etmek zorundadır.³⁰² Bu durumda, vergi idaresi de yükümlünün muafiyet ya da istisna koşullarını sağlayamadığını iddia etmek suretiyle yükümlü iddialarını çürütmeye çalışacaktır. Ancak ispat yükü yükümlüde olduğu için yargılama neticesinde iddiasını ispat etmesi gereken taraf yükümlüdür. Muafiyet ve istisnalar Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunlarında ayrı ayrı belli edilmiştir. Beyana tabi vergilerde istisnadan veya muafiyetten yararlandığını düşünerek bu imkândan yararlanan kişi hakkında vergi idaresi, istisna koşullarının gerçekleşmediği nedeniyle, ek tarhiyat yaparsa veya muafiyetten yararlanmıyor denilerek yükümlülük tesis ettirilirse bu işlem üzerine yargı mercilerinde, yasal düzenlemeden yararlanan taraf olarak ispat yükü, baştan itibaren yükümlünün üzerinde bulunacaktır. Yükümlü istisna veya muafiyet koşullarının kendisi için gerçekleştiğini, durumunun soyut norma uygun olduğunu ispat etmek zorunda olacaktır.³⁰³

Konuya ilişkin Danıştay kararı³⁰⁴;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (c) bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 81/2'inci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanabilmek için, ferdi işletmenin bilanço esasına göre defter tutan bir işletme olması; aktif ve pasifi ile bütün halinde sermaye şirketine devrolunması ve devralan şirket bilançosuna aynen geçirilmesi; ferdi işletmenin sahip ve sahiplerinin sermaye şirketinden, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında pay alması ve nihayet, ferdi işletmenin sahip veya sahiplerine verilen şirket payının nama yazılı olması koşullarının tamamına uyulması gerekmektedir.

Olayda; şahsi işletmenin bilançosunda yer alan aktif ve pasifin tamamı, yeni kurulan sözü edilen Şirkete devredilmiş ise de; devir karşılığı alınan hisselerin, yeni bir değerlemeye tabi tutulmaksızın, devredilen işletmenin net varlıkları ile borçları arasındaki farkı ifade eden öz sermaye tutarı kadar olmadığı ve ferdi işletmenin öz

³⁰¹ Mersin 2. VM. (08.01.2009) gün ve E.2008/147, K.2009/10 sayılı kararını

³⁰² Öncel M. vd., a.g.e., s.203

³⁰³ Baysal E., a.g.e., s. 87

³⁰⁴ Danıştay 7.D. (15.09.2004) E.2003/2860, K.2004/2230 sayılı kararı.

sermayesi kadar sermaye payı alındığının kanıtlanması için gerekli olan nama yazılı ortaklık payı da alınmadığı anlaşıldığından; Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen maddesinde aranılan koşulları yerine getirmeyen davacının, Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda açıklanan maddesinde yazılı istisnadan yararlanması olanaklı değildir. Bu bakımdan; dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığından; aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

4.3.13. İşe Başlama ve Mükellefiyet Tesisi

VUK.’nun 153. maddesinde; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının, serbest meslek erbabının, kurumlar vergisi mükelleflerinin³⁰⁵, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, söz konusu yasal düzenlemeye rağmen bazı durumlarda, vergi mükelleflerinin işe başladıklarını vergi dairesinin bilgisi dışında bırakarak kayıt dışı faaliyette buldukları görülmektedir. Vergi idaresi de; tüccarlarda ve serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine ilişkin yasal düzenlemelere³⁰⁶ (adi kanuni karinelere) dayanmak suretiyle kayıt dışı faaliyette bulunan kişi ve firmaları tespit etmeye ve bunlar hakkında mükellefiyet tesis ederek kayıt altına almaya çalışmaktadır.

İşe başladığına yönelik yasal belirtilerin varlığından dolayı (örneğin bir işyeri kiralama, çalıştığı yere tabela veya levha asma, ilan verme vb. gibi) mükellefiyet tesis işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün de söz konusu mükellefiyet tesis işlemi, vergi mahkemesinde açacağı dava ile, bu belirtilere rağmen, işe başlamadığını veya vergiyi doğuracak herhangi bir faaliyetle uğraşmadığını mahkeme huzurunda ispat etmek kaydıyla iptal ettirmesi de mümkündür.³⁰⁷

Bu hususa ilişkin bir mahkeme kararı³⁰⁸ şu şekildedir:

“Dava konusu olayda, davacının ..././2008 tarih ve ... yevmiye nolu Afyonkarahisar 1. Noterliği Araç Satış Sözleşmesi ile satın aldığı ... plakalı 2002 model kanal kazıcı ve yükleyici iş makinesinden kaynaklı olarak aynı tarihte adına re’sen mükellefiyet tesis edilmesi üzerine, mükellefiyet kaydının iptali istemiyle ..././2010 tarih

³⁰⁵5422 sayılı KVK.’nun 1. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri; Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, ve iş ortaklıklarıdır.

³⁰⁶213 sayılı VUK.’nun 154 ve 155. maddeleri

³⁰⁷Öncel M. vd., a.g.e., s. 203;

³⁰⁸Denizli V.M. (12.11.2010) E.2010/247, K.2010/938 sayılı kararı;

ve ... sayılı dilekçeyle yaptığı başvurunun, "özel ihtiyaçlar için kullanılmaya elverişli olmayan bu tür araçların satılmadığı veya hurdaya ayrılmadığı müddetçe mükellefiyet kaydının kapatılması mümkün olmadığından işi terk işleminin yapılamayacağı" gerekçesiyle reddedilmek suretiyle dava konusu işlem tesis edilmiş ise de, davacının söz konusu aracı satın almasının mutlaka ticari faaliyette kullandığını göstermeyeceği gibi satın alınan iş makinesinin ticari faaliyette kullanıldığını gösteren kanıtlayıcı bir bilgi veya belge sunulmadığı aksine, davacı hakkında düzenlenen .././2009 tarihli yoklama fişinde, davacının söz konusu aracı alacağına karşılık aldığı, arızalı çalışmaz durumda olduğu ve bu güne kadar da satmak için uğraştığını belirttiği görülmüştür.

Hal böyle olunca, yukarıda belirtilen açıklama ve tespitlere göre, davacının sahip olduğu iş makinesinden kaynaklı olarak mükellefiyet tesis edilmesini gerektiren bir faaliyetinin olduğu hususunda hukuken itibar edilebilir tespit, bilgi ve belge olmadığından, adına re'sen tesis edilen mükellefiyet kaydının iptali istemiyle yaptığı başvurunun reddine dair .././2010 tarih ve ... sayılı işlemde yasal isabet bulunmamaktadır.

*Açıklanan nedenlerle; davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline..."*³⁰⁹

Öte yandan, işini terk ettiğini vergi dairesine bildirmeyen ancak gayri faal olduğunu iddia eden yükümlü de iddiasını ispat yükü altındadır.³¹⁰

Konuya ilişkin Danıştay kararları³¹¹:

" Gayri faal olduğunu iddia eden, ancak işini terk ettiğini vergi dairesine bildirmeyen davacı şirket adına, beyanname vermediğinden dolayı tarh edilen, süresi içinde dava konusu yapılmayarak kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla tebliğ edilen ödeme emrinin iptaline ilişkin davada;

Asıl olan, işini terk ettiği yönünde herhangi bir bildirimde bulunmayan davacı şirketin, amacına uygun olarak faaliyette bulunmasıdır. Ticari icaplara ve normal ve mutata uygun olan bu durumun aksinin, bunu iddia eden tarafından kanıtlanması da, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin B bendinin son fıkrasında yer alan

³⁰⁹ Denizli V.M. (12.11.2010) E.2010/247, K.2010/938 sayılı kararı.

³¹⁰ Baysal E., a.g.e., s.88

³¹¹ Danıştay 7. D. (23.02.2004) E.2000/10164, K.2004/388 sayılı kararı; Danıştay 4.D. (26.10.2005) E.2005/311, K.2005/1922 sayılı kararı

düzenlemenin gereğidir. Oysa, ilgili dönemde faaliyette bulunulmadığına dair dosyaya getirilmiş herhangi bir kanıt mevcut değildir.”³¹²

“Dosyanın incelenmesinden, vergi dairesince, en son verilen beyannamelere göre işin 31.8.1998 tarihi itibarıyla terk edildiği kabul edilerek mükellefiyet kaydının kapanış işlemi yapılmış ise de, mükellefin taşımacılık faaliyetinde kullandığı, ? plakalı aracını 31.12.1997 tarihinde Kartal 4. Noterliğince düzenlenen satış sözleşmesi ile sattığı, 1.3.2001 tarihinde vergi dairesinde düzenlenen bildirim tutanağında en son kullanılan fatura seri no'sunun A-062002, düzenlenme tarihinin ise 31.12.1997 olduğu görüldüğünden işin anılan tarihte terk edildiğinin kabulü gerekmektedir. Davacının minibüs ile taşımacılık faaliyetine devam ettiği yolunda eşine imzalatılan 28.1.2001 tarih ve ? sayılı yoklama fişi ile yapılan tespit ancak düzenlendiği yıl için geçerli olacağı gibi bu tutanak mükellefin imza ve beyanını da taşımamaktadır. Ayrıca aracın satış tarihinden sonra faaliyetin devam ettiğine dair başkaca bir tespit mevcut olmadığından mükellefiyet kaydının 31.12.1997 tarihi itibarıyla kapatılması isteminin reddi yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.”³¹³

4.3.14. Yoklama Fişi ve İnceleme Tutanaklarında Yer Alan Yükümlü Beyanları

VUK'nun 127 ve devamı maddelerinde, yoklama ve yoklama fişine; 134 ve izleyen maddelerinde, vergi incelemesi ve inceleme sonucunda düzenlenmesi gereken tutanağa ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin birlikte incelenmesi sonucu ulaşılabilecek sonuç, yoklama fişi ve inceleme tutanağının bizatihi kendisinin delil niteliğinde olmadığı, mükellef ve mükellefiyetle ilgili olaylara ve ödenmesi gereken verginin doğruluğuna ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik belgeler olduğudur. Başka bir ifadeyle, bura delil işlevini gören yoklama fişi veya inceleme tutanağı değil, bu fiş veya tutanakla tespit edilen bilgi, belge ve kayıtlardır. Dolayısıyla, vergi ile ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında bu bilgi, belge ve kayıtların, mükellef veya vergi idaresi lehine delil olarak kullanılması söz konusudur.³¹⁴

Vergi idaresi kesiminde oluşan delillerden, yoklama fişi ve vergi inceleme tutanaklarında yer alan yükümlülerin beyan ve ifadeleri, vergi ile ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında son derece önem taşımaktadır. Özellikle,

³¹² Danıştay 7. D. (23.02.2004) E.2000/10164, K.2004/388 sayılı kararı.

³¹³ Danıştay 4.D. (26.10.2005) E.2005/311, K.2005/1922 sayılı kararı

³¹⁴ Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.797

yükümlülerin inceleme konusu olayla ilgili olarak yapmış olduğu açıklamalar kendi aleyhine sonuçlar doğurmakta ise, bu açıklamalar gerçeğin ifadesi olarak kabul edilmekte ve yargılama esnasında, hiç kimsenin kendi aleyhine sonuç doğurabilecek bir konuda gerçek dışı ifade vermeyeceği fikrinden hareketle “ikrar” olarak nitelendirilmektedir.³¹⁵

Buna rağmen bazı durumlarda yükümlülerin, vergi idaresi ile müştereken imzalanan tutanaklarda yer alan aleyhlerine sonuç doğuran ve bir nevi ikrar niteliği taşıyan beyan ve ifadelerinin aksini, vergi yargılama mercileri nezdinde açılacak davalarda ispatlama olanakları vardır.

Bu durumlara örnek olarak, söz konusu beyan ve ifadelerin; herhangi bir kuşkuya meydan bırakmayacak şekilde açık ve net olmaması, tehdit, hile ve baskı altında alınmış olması, yükümlünün bilemeyeceği bir hususa ilişkin olması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırılık teşkil etmesi halleri gösterilebilir.³¹⁶

Konuya ilişkin Danıştay kararları³¹⁷;

“Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin yetkilisi ...'a ... Şubesindeki vadesiz tasarruf hesabına yatırılan ve havale edilen paralarla şirket kayıtlarının karşılaştırılması sonucu ...-liranın kayıtlara intikal ettirilmediğinin tespit edilmesi üzerine bu tutarın belgesiz emtia satışlarına ilişkin olduğu ve bir kısım hasılatın beyan dışı bırakıldığı kabul edilerek belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın, vergi mahkemesince, sözü edilen banka hesabına para yatıran ve havale yapan kişiler nezdinde karşıt inceleme yapılarak bu paraların mahiyeti tespit edilmeden varsayımdan hareketle matrah farkı tespit edildiği gerekçesiyle kaldırıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, davacı şirket tarafından incelemeye konu olan banka hesabının şirket ortağı ...'ın kişisel işlemlerine ilişkin olup, şirketin ticari faaliyetiyle ilişkilendirilemeyeceği iddia edilmekte ise de, inceleme raporu eki tutanakta, sözü

³¹⁵Danıştay. 3.D., (26.11.1986) E.1986/1112, K.1986/2353 sayılı kararı, “inceleme tutanağına ihtirazi kayıt koymaksızın imzalayan mükellefin ifadesine dayanılarak yapılan cezalı tarhihatta isabetsizlik bulunmadığı hk.”

³¹⁶Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.786; Danıştay 4.D. (05.06.1985) E.1984/2765,K.1985/1657 sayılı kararı, Canlı hayvan ticareti yapan davacının bildirdiği rakamlara göre kar oranının ihracat bedelinin %33'ü olduğu, bu rakamın yüksek ve ticari icaplara uyum bulunmaması sebebiyle, Mersin İhracatçılar Birliği'nden sorulacak kar oranına göre karar verilmesi gerekeceği hk.

³¹⁷ Danıştay 3.D. (17.12.2002) E.2000/3635, K.2002/4178 sayılı kararı; Danıştay. 3.D., (08.11.1989) E.1989/1089, K.1989/2501 sayılı kararı.

edilen banka hesabına yatırılan paraların yasal kayıtlara intikal ettirilenlerin dışında kalan ve toplam tutarı ...lira olan hesap hareketinin kayıt dışı satışlara ilişkin olduğu, piyasadaki rekabet koşullarından dolayı istemeyerek de olsa bu yola başvurulduğu şeklinde şirket yetkilisinin ifadesinin yer aldığı ve bu tutanağın aynı kişi tarafından ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalandığı görülmektedir.

Bu durumda, şirketin belgesiz satış yaptığıının şirket yetkilisince açıkça ifade edilmesi ve sözü edilen banka hesabının şirket ortağının kişisel işleri için kullanıldığı hususunun da somut kanıtlarla ortaya konulmadığının anlaşılması karşısında, davacı şirketin kayıt dışı hasılatının bulunduğu sonucuna varıldığından, ilgili dönem için verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmaması nedeniyle re'sen takdir edilen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”³¹⁸

“Vergiyi doğuran olaya ilişkin saptamaların veya ispatlama vasıtası olabilecek her türlü tespitlerin mükellefleri bağlayıcı şekilde veya hukuken itibar edilebilecek nitelikte düzenlenmiş olmaları gerekmektedir.

Olayda; davacı, İl düzeyinde 3 kişiden oluşturulan komisyon huzurunda 22.2.1986 tarihinde verdiği ifadede, 1969 yılında 150 dönüm, daha sonra 300 dönüm araziye satın aldığını, 1978 yılından bu yana her yıl 1300 dönüm arazide ortakçılık yaptığını, ayrıca 3 traktörü olduğunu, arazinin bir kısmına 1978 yılından itibaren pamuk ekmeye başladığını, her yıl hissesine 35-40 ton pamuk düştüğünü beyan ettiği ve 25.2.1986 tarihinde alınan ikinci ifadesinde ise; 1978 yılından bu yana 35-40 ton pamuk sattığını söylemişse de gerçekte 100 ton pamuk sattığını beyan ettiği ve komisyon nezdinde düzenlenen tutanağı ihtirazi kayıt koymadan imzaladığı anlaşılmaktadır.

Bu bakımdan davacının kendi anlatımına göre İl düzeyinde oluşturulan komisyon nezdinde düzenlenen ve hiçbir baskı ve tehdit altında olmaksızın imzaladığı tutanak hukuken itibar edilebilecek maddi delil hükmünde olduğundan, inceleme elemanınca bu tespitlere itibar edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”³¹⁹

4.3.15. Yanılma

Vergi mevzuatı, çoğu kez bu ile uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık olduğundan, kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu kadar sert bir uygulama alanı bulmamaktadır.

³¹⁸ Danıştay 3.D. (17.12.2002) E.2000/3635, K.2002/4178 sayılı kararı

³¹⁹ Danıştay. 3.D., (08.11.1989) E.1989/1089, K.1989/2501 sayılı kararı

Bu anlayışın bir sonucu olarak Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi göre ortaya çıkan yanılma hallerinde ve yine anılan Kanun'un 413 maddesine göre yetkili makamlardan alınan yazılı izahat çerçevesinde hareket edilmesi durumunda, yükümlülerin söz konusu hareketleri cezayı gerektirse dahi haklarında cezai işlem yapılmayacaktır.³²⁰

Dolayısıyla yanılmada yükümlü lehine çıkan bir sonuç vardır. Bu nedenle yükümlü tarafından yanılmanın meydana geliş sebebinin ve varlığının ispat edilmesi gerekmektedir. Örneğin bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olması sebebiyle yanılma hali ortaya çıkmış ise, bu durumun ispat yükü kendisine düşen yükümlü tarafından ispat olunamaması halinde hakkında vergi cezası kesilmesi veya kesilen cezanın mahkemece onanması gündeme gelebilir. Zira yanılmanın temelindeki nedeni ispat yükü, bu hükme dayanarak ceza uygulanmasından kurtulacak olan yükümlüye aittir.³²¹

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı³²² şu şekildedir:

“Uyuşmazlık konusu olayda, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne davalı İdareye gönderilen faiz geliri elde edenlere ilişkin listede, davacının da 2001 yılında 26.7.2001 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizi nedeniyle 35.235.953.880 TL. menkul sermaye iradı elde ettiğinin belirtilmesi üzerine davacıya beyana çağrı mektubu gönderildiği, davacının bu yazı nedeniyle ihtirazi kayıt koymaksızın gelir vergisi beyannamesini verdiği ve tahakkuk işlemi yapılarak ayrıca vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır. Mahkemece verilen ara kararı üzerine Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Sivas Şubesi tarafından gönderilen 27.4.2005 günlü ve 4308 sayılı yazı ve ekinde davacının 2001 yılında elde ettiği faiz gelirin 26.7.2001-31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilmiş olan Hazine bonosuna ilişkin olduğu görüldüğünden, davacının elde ettiği menkul sermaye iradının Gelir Vergisi Kanununun anılan geçici 59 uncu maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu açıktır. Bu durumda, davacının beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubu ile davalı İdareye beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanununun anılan 369 uncu maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yanıtılması hali gerçekleşmiş olduğundan davacı adına vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir.

Bu nedenle, davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması gerekirken, aksi yönde verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

³²⁰Öncel M. vd., a.g.e., s.217-218

³²¹Baysal E., a.g.e., s.89

³²² Danıştay 4.D. (22.12.2005) E.2005/1195, K.2005/2537 sayılı kararı, Danıştay Dergisi sayı:112, www.danistay.gov.tr,

4.3.16. Muhasebe Hilesi

Yükümlü yasal defter kayıtlarının doğruluğu konusunda ilk görünüş karinesinden yararlandığı için, bunların içeriklerinde hile yapıldığının ispatı şüphesiz vergi idaresine düşmektedir. Zira, bu durumu ispatlayarak menfaat elde edecek olan taraf vergi idaresidir. Vergi idaresi burada işlem sayısı, vergi ziyayı doğup doğmadığı, karıştırılan hesap kodlarında sık sık aynı hataların yapılıp yapılmadığı gibi kriterler ve tecrübe kurallarından yararlanarak bu durumun ispatına çalışacaktır.³²³

1988 takvim yılı işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10.maddesi yönünden incelenmesi sonucu, iştirak hisse senetlerinin nakit karşılığı satılmadığı, muhasebe hilesi yapılarak satış bedelinin fiktif olarak tahsil edilmiş gibi gösterildiği, bu nedenle anılan maddedeki istisnadan yararlanamayacağı öne sürülerek vergi inceleme raporunda bulunan matrah farkı üzerinden yükümlü ... A.Ş. hakkında yapılan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergisi tarhiyatına karşı açılan davada; *“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10.maddesindeki istisnadan yararlanabilmek için satışın nakit olması zorunluluğunun bulunmadığı, çünkü, öz sermaye aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olduğuna ve işletmece yapılan ödeme veya tahsilatların nakten veya cari hesaba mahsuben olmasının da bu sonucu değiştirmeyeceğine göre, satılan hisse senetlerinin bedelinin cari hesaba mahsuben yapılmış olmasının, bu satışın ve tahsilatın fiktif olduğunu göstermeyeceği, ayrıca anılan kanun maddesinde satış bedelinin nakit olması konusunda bir hüküm de bulunmadığı, diğer taraftan yüksek meblağdaki hisse senetlerinin bedelsiz olarak bir başka kuruma satılma sınırı ne mantık kurallarına, ne de ticari teamüllere uygun olmayacağı, bu durumda yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı”* gerekçesiyle davanın kabulü ve dava konusu cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar veren İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin 11.5.1992 günlü ve 1990/960 sayılı kararının, davalı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmesi sonucunda, Danıştay 4. Dairesince verilen karar³²⁴ şu şekildedir:

“Olayda davacı şirket portföyünde bulunan Uluslararası Endüstri ve Ticaret Bankası A.Ş.hisse senetlerini 26.12.1988 tarihinde 17.940.000.000 TL. bedelle kendi şirketler gurubuna dahil olan Çukurova İthalat T.A.Ş ne satmış ve bu satıştan doğan 17.545.602.866 TL. tutarındaki iştirak hissesi satış karı, anılan kanun maddesindeki

³²³Baysal E., a.g.e., s.89-90

³²⁴Danıştay 4.D. (07.04.1994) E.1992/4547, K.1994/2015 sayılı kararı.

istisna uyarınca 1988 yılı kurum beyanına dahil edilmeden, sermaye artırımında kullanılmıştır.

Söz konusu satış nedeniyle, davacı şirket kayıtlarında satış bedeli olarak Çukurova T.A.Ş. tarafından Yapı Kredi Bankası Şişli Şubesindeki ticari hesap üzerinden tanzim edilen 17.940.000.000 TL. tutarında 26.12.1988 tarih ve 009098 nolu çek alınmış görünmektedir. Bu çek, davacı şirketin yasal defterlerinde 26.12.1988 tarihinde kayda girmesine rağmen, keşideci Çukurova T.A.Ş. defterlerine 30.12.1988 gününde kaydedilmiş ve aynı gün ters bir işlemle iptal edilmiş bulunmaktadır. Çukurova T.A.Ş. kayıtlarında iştirak hisseleri alış bedeli "nakit" olarak ödenmiş görünmektedir.

Hisse senetlerinin alım-satımı konusunda her iki şirkete ait muhasebe kayıtları gerek "ödeme şekli" gerekse "ödeme tarihi" bakımından birbirini doğrulamamaktadır. Kayıtlara göre Çukurova T.A.Ş. borcunu 30.12.1988 tarihinde nakten ödemiş, davacı şirket ise 26.12.1988 tarihinde çekle tahsil etmiş gibi görünmektedir. Müteakiben, davacı şirket kayıtlarına göre kasada duran çek, 30.12.1988 tarihinde yine aynı şirketler grubuna dahil olan Sinai ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.ne cari hesaba mahsuben verilmiştir. Yine aynı gün, 30.12.1988 tarihinde Sinai ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş. tarafından söz konusu çek, keşideci Çukurova T.A.Ş.ne cari hesaba mahsuben verilmiştir. Böylece, anılan çek bankaya ibraz edilerek tahsil edilmeden aynı gruba dahil şirketler arasında cari hesaplara mahsup gösterilmek suretiyle tekrar keşideci Çukurova T.A.Ş.ne geri verilmiştir.

Bu durumda yapılan satış dolayısıyla ne gerçek bir ödeme, ne de gerçek bir tahsilat söz konusu değildir. Gerek o tarihteki banka hesabının müsait olmaması, gerekse şirketlerin 30.12.1988 günlü cari hesapları itibariyle birbirlerine söz konusu bedel kadar yüksek miktarda borçlu olmamaları karşısında, gerçekte satış bedelinin fiktif olarak ödenmesini teminen bu yola başvurulduğu açıktır. Alınan çek, davacı şirketin elinde 4 gün kalmış görünmesine rağmen muhatap bankaya ibraz edilmemiş, bedeli tahsil edilmemiş, sadece aynı gruba dahil şirketler arasında dolaştırılmak suretiyle, aktifte kayıtlı bulunan iştirak hisse senetlerinin satışından doğan 17.545.602.866 TL. değer artışı sermayeye ithal suretiyle vergiden müstesna tutulmak istenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10.maddesi hükmününün, aralarında yakın ilişkin bulunan şirketlerin, ellerindeki iştirak hisse senetlerini veya gayrimenkullerini

satmış gibi göstererek, bu satıştan doğan karın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği kabul edilemez. Kanununu ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığına kabulü mümkün değildir. Bu bakımdan, özellikle aynı guruba dahil şirketlerin, ellerindeki iştirak hisselerini veya gayrimenkullerini birbirine satmış ve bedelini fiktif olarak almış göstermek suretiyle sağladıkları değer artışı ile sermayelerini arttırmaları halinde, kanunda öngörülen şekli şartların yerine getirilmiş olması dahi, anılan istisnadan yararlanmayı mümkün kılmaz.

Bu durumda, yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı yerinde bulunduğundan, bu vergiyi terkin eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

4.3.17. Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli yada geçici komisyonlardır. Komisyonların matrah saptama konusundaki görevleri, genel-objektif nitelikteki matrah saptamaları ve bireysel-subjektif nitelikteki matrah saptamaları olmak üzere iki ana noktada toplanır. Emlak vergisinde arsalar için kabul edilen arsa birim değerlerinin saptanması genel-objektif nitelikteki matrah saptamalarına örnek olarak gösterilebilir. Bireysel-subjektif nitelikteki matrah saptamaları ise, ikmalen, re'sen yada idarece vergi tarhına gidildiğinde söz konusu olur.³²⁵

Vergi Usul Kanunu takdir komisyonlarına inceleme yetkisi vermiştir. Takdir komisyonları önlerine gelen konuları gerektiğinde ilgililerden bilgi temin ederek, izahat isteyerek, yükümlünün faaliyetinin türüne, emsal kuruluşlardaki uygulamalara ve sonuçlara göre kendileri inceleyerek ya da gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırmak suretiyle matrah takdirinde bulunmaktadır. Komisyonun matrahı gerçeğe en yakın şekilde tespit etmek için gerekli araştırmaları yapması zorunludur. Böyle bir durumda, yapılan takdir, bir yaklaşıklık ifade ettiğinden yükümlünün gerçek durumuna tamamen uymayabilir.³²⁶

Emlak vergisinde bina, arsa ve arazilerin vergi değerlerinin tespitine esas teşkil edecek olan bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile ve arsa ve arazilerin metrekare

³²⁵Öncel M.,vd., a.g.e., s.102

³²⁶Karakoç Y.,(1995, Ocak). Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, www.muhasabe.gen.tr

birim değerlerinin saptanmasına yönelik genel-objektif nitelikteki takdir komisyonu kararları, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olduğundan yükümlüler tarafından vergi yargı mercileri nezdinde doğrudan dava konusu edilebilir.

Ancak, bireysel-subjektif nitelikteki takdir komisyonu kararlarında durum farklıdır. Bu durumda, takdir Komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden vergi idaresinin tarh ettiği vergi uyuşmazlık konusu yapılabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlem vergi tarhi olmaktadır. Bu özelliği dolayısıyla takdir komisyonunun söz konusu kararlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve tespitten ibaret kalmakta, bu kararlar vergi tarhi işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır. Ancak, takdir komisyonlarının bireysel nitelikteki emsal bedel takdiri işlemlerine karşı yükümlüler doğrudan vergi davası açabilirler.(VUK md.267)³²⁷

Takdir komisyonunun kararları, bilinen gerçek işlemler dışında bilinmeyenlerin hesaplanması için dış belirtilere, benzer işletme ölçülerine, yetkili mercilerce belirlenen bazı ortalama verim ölçülerine, bir anlamda subjektif takdire dayanmasına rağmen, bu yöntemle belirlenen matrahın gerçek dışı olduğunu ispat yükü yükümlüye düşmektedir. Başka bir deyişle, düzenli defterlerin üzerinden vergi borcunu hesaplamış olan yükümlünün gösterdiği matrahın doğru olmadığını ispatlamak inceleme elemanına düşmesine karşılık, maddî deliller bulunmadığı için re'sen takdir edilmiş olan matrahın doğru olmadığını ispat yükü yükümlüye düşmektedir. İspat yükünün taraf değiştirmesi, yükümlünün beyanda bulunma ve kanuni defterleri düzenli bir biçimde tutma ödevlerini ihmal etmesinin yanı sıra yükümlü temsilcisinin de katıldığı komisyon tarafında takdir edilen matrahın bir adi karine hükmüne sahip olmasından kaynaklanmaktadır.³²⁸

Takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan bir re'sen tarhiyat işlemi ile karşılaşan yükümlü, hakkında tesis edilen söz konusu işlem karşı vergi mahkemesi nezdinde açacağı davada, tarh döneminde gelir sağlayan bir faaliyetinin bulunmadığını ve bulunmasına imkan olmadığını, takdir kararının matrahın tespit ve kontrolüne elverişli deliller ve her türlü karinelere yoksun olduğunu iddia edebilir veya bilirkişi incelemesi yapılmasını isteyebilir. İddialarını kanıtlaması veya talep üzerine yapılan

³²⁷Karakoç Y., a.g.m.; Bayraklı H.H. (2009). Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar, s.78; Öncel M. vd, a.g.e., s.102-103; **Emsal Bedel**, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olacağı değerdir.

³²⁸ Karakoç Y., a.g.m.; Baysal E., a.g.e., s.90

bilirkişi incelemesi sonucunda matrah farkı çıkmaması halinde takdir komisyonu kararının dolayısıyla re'sen tarhiyat işleminin hukuka aykırılı mahkemece saptanmış olacaktır.

Takdir komisyonu kararındaki dayanakların ve açıklamaların matrahın oluşumunu ortaya koyacak nitelikte ve inandırıcı olması gerekir. Takdir kararı dayanaktan ve açıklamalardan yoksun ise, delil olma niteliğini yitirir. Takdir komisyonlarınca yapılan takdir ve tahmin görevi ile bilirkişilerce yapılan takdir ve tahmin görevi aynı nitelikte bulunduğundan, takdir kararları matrahın tespiti bakımından yeterli değilse, matrahın ne şekilde tespit edildiğinin kontrolüne elverişli bulunmuyorsa, bu takdirde ispat kuvvetini kaybedeceğinden, mahkeme ilgililerin talebi üzerine veya re'sen, gerçek matrahın bulunması için bilirkişiye başvurabilir. Yukarıda da belirtildiği gibi, takdir, kesin ve objektif bulgulara dayanan bir hesaplama olmayıp, bir ölçüde subjektif izlenime dayanan bir işlemdir. Buna karşılık, komisyonun takdir yetkisi mutlak değildir. Komisyon takdir kararının dayanaklarını göstermek ve bunları açıklamak zorundadır. Uluorta, gerekçesiz, açıklamasız yapılan takdirler vergi yargılama mercilerince geçersiz sayılmaktadır. Ancak takdir komisyonunun takdirinin de kesin ve dolaysız delillerden çok dolaylı delillere, dış belirtilere ve hatta ortalama kar hadlerine dayanması normal karşılanmalıdır.³²⁹

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı³³⁰ şu şekildedir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/1 nci maddesine göre, vergi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmemesi re'sen takdir nedeni olarak belirtilmiştir. Ancak re'sen vergi tarhi ile ulaşılmak istenen amaç, yükümlülerin vergiye tabi kazançlarının gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesidir. Aynı Kanun'un 75 inci maddesinde takdir komisyonlarının inceleme yetkisini haiz oldukları 31/8 inci maddesinde ise takdir komisyonu kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken yükümlülerin faaliyette bulunup bulunmadıkları, faaliyetleri var ise ne kadar gelir elde ettikleri gibi hususların araştırılarak sonucuna göre matrah takdir edilmesi ve takdir kararında takdirin dayanağının gösterilmesi gerekmektedir.

³²⁹ Karakoç Y., a.g.m.

³³⁰ Danıştay 4. D. (28.02.2000) E.1999/1904, K.2000/779 sayılı kararı

Uyuşmazlıkta, takdir komisyonunca hiç bir inceleme ve araştırma yapılmadan, genel ve soyut ifadelerle matrah takdir edildiği ve dayanağının gösterilmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda mahkemece tarhiyatın tamamen terkinin gerekirken kısmen kaldırılmasına karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”

4.3.18. Vergi Cezaları

Vergi hukukunun vergi suç ve cezalarına ilişkin alt dalına vergi ceza hukuku denilmektedir.³³¹ Vergi suçları, vergi vermek zorunda olanların, vergi vermemek veya ödenecek vergi doğmasını önlemek amacıyla yaptıkları vergi kanunlarına aykırı fiilleri ya da riayetsizliklerinden doğan, devlet hazinesine karşı işlenmiş ekonomik karakterdeki suçlardır.³³²

Ceza hukukunun önemli ve temel ilkesi, kanunlarda açıkça suç olarak sayılmayan bir fiil dolayısıyla kişilerin cezalandırılmamasıdır. Bu temel ilke, vergi ceza hukukunda da yerini bulmuş ve Vergi Usul Kanunu ile vergi suçlarının neler olduğu açıkça belirtilerek ceza hükümleri getirilmiştir. Vergi suçları genel olarak Vergi Usul Kanunu’nda ve bazen özel hükümler halinde her verginin kendi kanununda düzenlenmiştir. Vergi ceza hukuku kavramı, vergi kanunları içinde düzenlenen bu suç ve ceza hükümlerinin tamamını içermektedir.³³³

Vergi ceza hukuku kapsamındaki suçlar, mali nitelikte suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olmak üzere iki başlık altında toplanır. Mali nitelikte suçlar; vergi kanunlarının usul ve şekil hükümlerine uyulmamasından kaynaklanan ve hazinenin ileride vergi kaybı ile karşılaşmasına yol açacak tehlike suçu mahiyetindeki genel ve özel usulsüzlük suçları ile vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesinden kaynaklanan zarar suçu mahiyetindeki vergi ziyayı suçlarıdır.³³⁴ Bu suçlar dolayısıyla mükellef veya vergi sorumlularına uygulanan cezalar vergi yargılamasına konu olurlar. Ceza hukuku anlamında suçlar ise; vergi ziyasına sebep olsun ya da olmasın, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasını gerektiren, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma gibi suçlardır.³³⁵ Bu suçlar, vergi yargılamasına konu olmazlar.

³³¹Öncel M. vd., a.g.e., s.

³³²Kocahanoğlu O. S. (1983). Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yaylacık Matbaası, İstanbul, s.3

³³³Kocahanoğlu O. S., a.g.e., s.4

³³⁴Öncel M. vd., a.g.e., s. ;Kocahanoğlu O. S., a.g.e., s.4

³³⁵Kocahanoğlu O. S., a.g.e., s.4

Ceza, kanunla suç sayılmış hukuka aykırı fiillerin yaptırımıdır. Suç tespit edilmeden ceza uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle, bir mükellef veya vergi sorumlusu hakkında cezai işlem tesis edilebilmesi için devletin yetkili makam ve memurları tarafından vergi cezası uygulanmasını gerektiren ya da Kanunun suç saydığı hallerin ortaya çıkarılıp tespit edilmesi gerekir.³³⁶ Bir başka deyişle, ceza kesilmesini gerektiren haller aynı zamanda yasal yükümlülüklerin ihlali olduğundan, bu yükümlülüklerin yükümlü tarafından ihlal edildiğinin ispat yükü vergi idaresindedir.³³⁷

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı³³⁸ şu şekildedir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin değişik 1. bendinde; verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının bentte belirlenmiş olan oranı ölçüsünde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüş ise de, cezai yaptırıma bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi idari cezalar için de geçerli olduğundan, yukarıda değinilen bent hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için bentte sayılmış olan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin ve bu belgeleri düzenlemek veya almak zorunda olanların, hukuken geçerli biçimde tespit edilmiş olması zorunludur. Olayda ise bu tür somut bir tespit bulunmadığı, uygulanan ceza idarenin özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna ulaşmış olmasına dayandırıldığı cihetle, cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu söylenemez. Bu bakımdan, müstahsil makbuzu düzenlenmediği ileri sürülerek kesilen özel usulsüzlük cezasında da yasal isabet görülmemiştir.”

³³⁶ Kocahanoğlu O. S., a.g.e., s.4

³³⁷ Baysal E., a.g.e., s.90

³³⁸ Danıştay 3.D. (18.04.2001) E.1999/4734, K.2001/1413 sayılı kararı.

5. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ARAÇLARI

5.1.Genel Çerçeve

Vergi yargılamasında, davacı ve davalılar, iddialarını çeşitli delillerden faydalanarak ispatlama imkanına sahiptir. Söz konusu delillerin bir kısmı mükellef kesiminde, bir kısmı da idare ve yargı kesimlerinde oluşmaktadır. Bu bakımdan vergi hukukunda kullanılan ispat araçlarının üç genel başlık altında incelenmesi gerekmektedir.³³⁹

5.2. Mükellef Kesiminde Oluşan Delil Türleri

Vergi mükellefi ya da sorumlusunun en önemli ödevi, vergi borcunun kanunlarda öngörülen zamanda, tutarda ve biçimde ödenmesidir. Buna vergi hukukunda “maddi yükümlülük” adı verilmektedir. Bunun yanı sıra, usul ve biçime ilişkin olarak yapılması gereken diğer görevler de vardır ki, bunlara da “biçimsel/şekli yükümlülük” denilmektedir³⁴⁰. Mükelleflerin yapmak zorunda oldukları şekle ve usule ilişkin ödevler, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yer almakta olup, bunları; bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, belge düzenine uyma, defter-belgeleri saklama ve istendiğinde ibraz etme şeklinde saymak mümkündür.³⁴¹ Mükellefler tarafından yapılan bu işlemler, idare ile mükellef arasında vukuu bulan bir anlaşmazlık sonucu olayın yargı safhasına intikal etmesi durumunda delil niteliği kazanmaktadır.³⁴²

5.2.1. Bildirimler

Vergi Usul Kanunu’nun ikinci kitabının birinci kısmı “Bildirmeler” başlığını taşımakta olup, 153 ila 170. maddelerinde hangi keyfiyetlerin hangi süreler içinde ve nasıl bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Kanunen öngörülen sürelerle uyularak, bildirme ödevi vergiye tabi ticaret ve sanat erbabına, serbest meslek erbabına, kurumlar

³³⁹ Kızılot Ş., a.g.e., s. 715; Karakoç Y., a.g.e., s.91; Tezel A.(1997 Ağustos), Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:56, www.yaklasim.com

³⁴⁰ Arslan M., a.g.e., s.121; Karakoç Y., a.g.e., s. 92; Görkem N.A., a.g.e., s.75

³⁴¹ Karakoç Y., a.g.e., s. 93

³⁴² Altınel S., Güner N.(2008). Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:324 s.112.

vergesi mükelleflerine, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarına düşmektedir.³⁴³

Mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gereken hususlar, işe başlamayı, adres değişikliklerini, iş değişikliklerini, işletme değişikliğini bildirme, işi bırakmanın bildirilmesi ve bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi şeklinde sıralanabilir.³⁴⁴

Bildirim ödevinin usulüne uygun olarak ve süresinde yerine getirilmesi; mükellefi, bildirdiği durumun gerçek olduğunu ispatlama yükünden kurtarmaktadır. Aksinin ispatı vergi idaresine düşmektedir. Çünkü bu bildirimler, bildirim konusu hakkında delil olarak kabul edilmektedir. Örneğin, işini terk ettiğini 1 ay içinde vergi dairesine bildirmiş olan bir mükellefin işini terk etmediğinin iddia edilmesi halinde, bu durumun vergi dairesince ispatlanması gerekmektedir. Ancak işini terk etmesine karşın bu durumu vergi dairesine bildirmeyen bir mükellef hakkında (terk sonrası dönemlere ilişkin olarak) re'sen tarhiyat yapılması halinde; faaliyetine son verdiğini ve bu yüzden bu dönemlerde gelir getirici bir faaliyetinin bulunmadığını ispatlamak mükellefe düşecektir.³⁴⁵

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı³⁴⁶ şu şekildedir:

“Et döneri satışına ilişkin faaliyeti nedeniyle işe başlama bildiriminde bulunmayan bu faaliyeti; iş yerinde yapılan denetimler sonucu nezdinde düzenlenen 29.11.1994 ve 8.12.1994 tarihli tutanaklar ile saptanan ve adına 25.11.1994 tarihinden geçerli olmak üzere mükellefiyet tesis edilen davacı; 27.12.1994 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına giren işi bırakma bildirim formuyla mükellefiyet kaydının 24.11.1994 tarihinden itibaren silinmesini talep etmiş ise de; talep tarihinden iki gün sonra yine iş yerinde yapılan denetimde işçisi nezdinde düzenlenen 29.12.1994 tarihli tutanak ile işin terk edilmediği, faaliyetin sürdüğü tespit edilmiştir. İşçisi nezdinde düzenlenen bu tutanaktaki tespitlerin davacıyı bağlayıcı olması ve bu tarihten sonra da işi bırakma bildiriminde bulunulmaması karşısında davacının, faaliyetini sürdürdüğünün kabulü gerekeceği...”

³⁴³ Arslan M., a.g.e., s.122; Görkem N.A., a.g.e., s.76

³⁴⁴ Arslan M., a.g.e., s.121; Görkem N.A., a.g.e., s.76

³⁴⁵ Karakoç Y., a.g.e., s.93

³⁴⁶ Danıştay 3.D. (21.01.2003) E.2000/4015, K.2003/160 sayılı kararı.

5.2.2.Beyannameler

Kural olarak Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerlidir. Beyan usulünde mükellefler, ödeyeceği vergiyi kendisi hesaplayıp vergi dairesine bildirmektedir. Bu beyan, mükellef açısından yazılı ikrar niteliği taşımaktadır. Beyan usulünde, vergi dairesinin matrahın belirlenmesi aşamasında herhangi bir rolü bulunmamakta, sadece beyan edilen matrah üzerinde denetim yetkisi bulunmaktadır.³⁴⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin 2'inci fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu yasaklama, yukarıda da değinildiği üzere, beyanın, vergi matrahının doğruluğu konusunda yapılmış bir yazılı ikrar niteliği taşıdığı ve ikrardan dönülemeyeceği esprisine dayanmaktadır.³⁴⁸

Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açabilmesinin iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birisi, ortada bir vergi hatası bulunması, diğeri ise, beyannamenin ihtirazi kayıtla³⁴⁹ verilmiş olması durumlarıdır. Her iki durumda da ispat yükü mükellefe düşmektedir.

Beyanname, buradaki gibi ispat hukuku açısından yazılı ikrar olarak değerlendirenlerin yanında, düzenlenen belgede mükellefin karşı tarafa (vergi idaresine) ödenecek olan vergi miktarının kabullenilmiş olmasından hareketle özel hukuk ilişkilerinde kullanılan "senet"e benzetenler de bulunmaktadır.³⁵⁰ Ancak, çalışmamızın birinci bölümünde bahsi geçtiği üzere, senet ve ikrar, HUMK'ta kesin delil türleri içinde sayılmış olduğundan, beyannamelerin de **mükellefler açısından** yukarıda bahsedilen istisnai haller haricinde) vergi hukukunda kesin delil niteliğine haiz belgeler olduğu söylenebilir.

³⁴⁷Karakoç Y., a.g.e., s.94; Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.368; Görkem N.A., a.g.e., s.77

³⁴⁸Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.368

³⁴⁹ İhtirazi kayıt, beyanın, beyanda bulunanın serbest iradesiyle yapılmadığını gösteren açıklamalar yada çekinceler/ihtarlar olarak tanımlanmaktadır. □ Vergi Usul Kanununda, ihtirazi kayıt içeren beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerinin idari davaya konu edilebilecekleri yönünde herhangi bir hüküm bulunmamakta olup, bu yol, Danıştay içtihatları ile oluşturulmuştur. İhtirazi kayıtla ilgili tek yasal düzenleme, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu fıkra hükmünde:"...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." demek sureti ile vergi hukuku açısından ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ile yükümlülere, kendi beyanlarına karşı dava açabilme olanağı sağlanmakla birlikte, ihtirazi kaydın varlığının tahsil işlemlerini durdurucu nitelikte olmadığını vurgulanmaktadır.

³⁵⁰ Karakoç Y., a.g.e., s.95;Tezel A., a.g.m.

Daha öncede değinildiği üzere, kesin deliller, hakimi bağlayıcı niteliktedirler ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahiptirler. Kesin delilin varlığı halinde hakim vakıanın ispat edilmiş olduğunu kabul etmek zorundadır. Hakimin takdir hakkının bulunmadığı durumlardan biridir. Ancak, vergi hukukunda beyannamelerin kesin delil niteliği, mükellefi bağlayıcı olması ve mükellefe aksini ispat etme olanağı tanınmamış olduğundan ileri gelmektedir. Başka bir deyişle beyannameler, sadece mükellef açısından değerlendirildiğinde kesin delil niteliği taşımaktadırlar. Vergi idaresi açısından değerlendirildiğinde ise, yeterli ve yasal delillerin varlığı halinde aksinin ispatı her zaman mümkündür. Bu açıdan bakıldığında, beyannamelerin hakimi bağlayıcı niteliğe ve uyuşmazlığı sona erdirecek güce sahip olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.³⁵¹

Vergi idaresince, mükellefin beyanlarının denetlenmesi sırasında, eksik matrah beyan edildiğinin tespit olunması halinde, re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yoluna gidilerek eksiklik tamamlanabilmektedir. Ancak, inceleme sonucunda ortaya çıkan matrahın, mükellefin beyan ettiği matrahtan az çıkması durumunda da fazladan ödenmiş olan verginin re'sen düzeltme yolu ile ret ve mükellefe iadesi gerekmekte ise de vergi idaresi buna yanaşmayacağından uygulamada böyle bir durumla karşılaşılmasına pek olanak bulunmamaktadır.³⁵²

Beyanname verilmediği takdirde, Vergi Usul Kanunu'nun 30/1'inci maddesi uyarınca re'sen tarhiyat yapılmaktadır. Bu itibarla, beyanın yapılmamış olması maddi delilin mevcut olmadığına karine teşkil etmektedir. Beyanname, yükümlü aleyhine delil oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, beyannamelerin mükellef lehine delil olma özelliği yoktur. Bu nedenle beyannameler, vergi idaresinin bildirilen matrahların gerçeğe uygun olmadığını tespit etmesine mani değildir.³⁵³

5.2.3. Defterler

5.2.3.1. Genel Olarak

Defterler, yükümlünün beyanının yada vergi idaresince tesis edilen ikmalen veya re'sen tarhiyat işlemlerinin doğruluğunun tespiti açısından vergi yargılama hukukunda başvuru olan önemli bir delil türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan vergi mevzuatı ile tutulma zorunluluğu defterler, yükümlü lehine ve aleyhine delil

³⁵¹Görkem N.A., a.g.e., s.195

³⁵²Görkem N.A., a.g.e., s.79-80; Karakoç Y., a.g.e., s.96

³⁵³Karakoç Y., a.g.e., s. 96.

olarak ileri sürülebileceği gibi, bazen üçüncü kişiler aleyhine de delil teşkil edebilmektedir.

5.2.3.2. Defterlerin Yükümlü Lehine Delil Olması

Vergi mevzuatınca tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin, yükümlü lehine delil olabilmesi, söz konusu defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir ifadeyle "ihticaca salih bulunması" şartına bağlıdır. Bu nedenle, vergi yargılaması hukuku açısından ihticaca salih olmayan defterler, sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Ancak, bazı istisnai durumlarda, ihticaca salih bulunmayan defterlerin, sahipleri lehine delil olarak kullanılması söz konusu olabilmektedir. Bu durumlara, defterler üzerinden tespit edilebilen matematiksel hatalar ile bazı kanuni ölçülerin yükümlü aleyhine yanlış kullanıldığının yine defterler üzerinden tespit edildiği haller örnek olarak gösterilebilir.³⁵⁴

Vergi mevzuatınca tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin daha iyi anlaşılabilmesi ve büyük işletmelerde ticari faaliyetlerin daha iyi takip edilebilmesi için tutulmakta olan muavin defterler, tasdik ettirilmişlerse, sahipleri lehine delil olarak kullanılabilir.³⁵⁵

Öte yandan, vergi idaresince inceleme için yasal defter ve belgelerin ibrazı istendiğinde, yükümlülerce bu ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, söz konusu defter ve belgeler, sahibi lehine delil olarak kullanılabilme niteliğini kaybeder.

Konuya ilişkin bir mahkeme kararı³⁵⁶ şu şekildedir:

“Dava konusu olayda, inceleme elemanınca, hakkında yapılacak vergi incelemesi için davacı şirketten 2005 yılı yasal defter ve belgelerinin usulüne uygun olarak ibrazı istenildiği halde, davacı şirketçe söz konusu ibraz yükümlülüğünün süresi içinde yerine getirilmeyerek, anılan yılda kayıt dışı alış, satış ve hasılatının bulunup bulunmadığı yönünde kapsamlı bir inceleme ve araştırma yapılmasına fırsat verilmediği görüldüğünden, Özdemir Tekstil San. Tic. Ltd. Şti'ne ait gayri resmi kayıtlarda yer alan bilgilere dayanılarak davacı şirket adına salınan katma değer vergisi ile bunun üzerinden bir kat olarak kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

³⁵⁴ Karakoç Y. (1996). Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayını, İzmir, s.97

³⁵⁵ Karakoç Y., a.g.e., s.99; Görkem N.A., a.g.e., s.85

³⁵⁶ Denizli V.M. (15.10.2010) E.2009/902, K.2010/829 sayılı kararı;

5.2.3.3. Defterlerin Yükümlü Aleyhine Delil Olması

Vergi yargılama hukuku açısından, defterlerin sahipleri aleyhine delil olma özellikleri, ihticaca salih olup olmamalarına bağı değildir. Yükümlünün vergi kanunları uyarınca tuttuğu defterler ihticaca salih olsalarda, bazı durumlarda sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Bu durumlardan biri, çift defter (özel defter) tutulmasıdır.³⁵⁷ Çift defter (özel defter) kavramından, mükelleflerin, vergi incelemeleri veya yoklamalarda ibraz edilmek üzere tuttukları kendi içerisinde tutarlı olan yasal defterlerinin yanı sıra, kayıt dışı hasılatlarını gizlemek maksadıyla yasaya aykırı olarak tuttukları gerek satış ve alışlarının takip ettikleri kayıt ve defterler anlaşılmalıdır.³⁵⁸ Çift defter tutulduğu durumlarda, yasal defter kayıtlarının ve bu kayıtlara dayalı olarak beyan edilen vergi matrahının sağlıklı oluşundan ve geçerliliğinden söz edilemez. Diğer bir hal ise, vergi mevzuatı dışında bir kanun ile tutulma zorunluluğu getirilen bir deftere kayıtlı bulunan bir kısım hasılatın, vergi mevzuatı uyarınca tutulan ve kendi içinde tutarlı olan defterlere kaydedilmemesidir. Bu iki durumda da, yasal defterler, kendi içerisinde tutarlı olmalarına rağmen, sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Başka bir ifadeyle, yükümlüler, beyan etmiş oldukları kazançlarının doğruluğunu bu defterlere dayanarak ispatlayamazlar.³⁵⁹

Öte yandan, usulüne uygun olarak tutulmuş olan, başka bir ifadeyle ihticaca salih olan defterlerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden idare, bu iddiasını ispat etmek zorundadır. İdare tarafından, yükümlünün yasal defterlerin gerçek durumu yansıtmadığının ispatlanması halinde, yükümlü lehine işleyen "defterlerin doğruluğu karinesi" yerine "idarece yapılan takdirin doğruluğu karinesi" geçeceğinden, idarece ikmalen veya re'sen matrah takdiri yoluna gidilmesi halinde ispat yükü yer değiştirerek yükümlüye geçecektir.³⁶⁰

İdarece ispatlanması gereken hususlar, yükümlünün vergi kanunlarına aykırı fiilleridir. Bu fiillerin kanunla düzenlenmiş belli şekillerde işlenmesi söz konusu olamaz. Hiçbir yükümlü, defterlerinde vergi kaçırmaya yönelik işlemlerine dair izler bırakmaz. Çünkü, bu fiillerin ortaya çıkması, yükümlü açısından yasal sorumluluk

³⁵⁷ Karakoç Y.(1995, Eylül) Vergi yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması, Vergi Dünyası Dergisi, sayı: 169

³⁵⁸ Gündeşli E. (2006, Kasım). Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167 www.yaklasim.com

³⁵⁹ Karakoç Y.(1995, Eylül) Vergi yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması, Vergi Dünyası Dergisi, sayı: 169

³⁶⁰ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.105

doğuracaktır. Bu nedenle, yükümlüler, beyanlarının doğruluğunu defterleri ile ispat edebilirken, idareden, yükümlünün beyanının doğru olmadığını sadece defterler yardımıyla ispat etmesini beklemek mantıklı değildir. Nitekim, idare, yükümlünün defterlerinin ihticaca salih olmadığı tespit ettikten sonra, her türlü delile dayanarak gerçek dönem kazancını takdir edebilmektedir.³⁶¹

Vergi Usul Kanununa göre tutulması ve tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdikinin bu kanuna uygun olarak yapılmaması da bu defterlerin özel defter niteliğine bürünmesine yol açmaktadır. Özel defterler, sadece sahibi aleyhine delil olabilir.³⁶²

Nitekim, Vergi Usul Kanununun 127/c maddesinde yer alan, yoklamaya yetkili memurların (inceleme elemanları dahil), kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delilleri tespit etmeleri halinde bunları almaları gerektiği yönündeki yasa hükmü ile aynı Kanun'un 143. maddesinde geçen, arama esnasında bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların müfredatlı bir tutanakla tespit olunacağı yönündeki yasa hükmünden, kanuni defterler dışındaki defterlerin de incelenebileceği ve delil olabileceği anlaşılmaktadır.³⁶³

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı³⁶⁴ şu şekildedir:

“Davacının, 2002 yılında bir kısım emtia alış ve satışlarını yasal defterler yerine el defterlerinde izleyerek hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle aylar itibarıyla tespit edilen beyan dışı bırakılmış hasılat farklarının ilgili dönem katma değer vergisi matrahlarına dahil edilmesi suretiyle Ekim, Kasım, Aralık 2002 dönemleri için adına re'sen salınan cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada, işin esasını inceleyerek davanın, katma değer vergisi ve vergi ziyai cezasının, verginin üç katı tutarındaki kısmı yönünden davanın reddine, ceza fazlasının kaldırılmasına ilişkin ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir. Aynı doğrultudaki ilk kararına karşı tarafların temyiz istemlerini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin ise vergi mahkemesi kararını, davalı idare tarafından, ihtilaf konusu matrah farkının tespit edildiği el defterlerinin alınması sırasında yoklama fişi mahiyetinde hazırlanan tutanağın, davacının imzadan imtina etmesi üzerine Vergi Usul Kanununun 131'inci

³⁶¹ Karakoç Y. (1996). Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayını, İzmir, s.101

³⁶² Karakoç Y.(1995, Eylül) Vergi yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması, Vergi Dünyası Dergisi, sayı: 169

³⁶³ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.107

³⁶⁴ Danıştay V.D.D. (26.12.2008) E.2007/493, K.2008/754 sayılı kararı;

maddesi kapsamında polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığı, el defterlerinin Yasa ve 168 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerinin öngördüğü usul çerçevesinde ele geçirildiği hususunda idare tarafından bir kanıt gösterilmediği, T.C.Anayasasının 38'inci maddesinde yer alan, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği yolundaki hüküm ve davacının iddiaları karşısında, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş olan el defterleri esas alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle bozduğu, ısrar hükmününün bu hususa ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

Bir örneği dosyada bulunan ve Uşak Valiliğine verilen 9.9.2003 tarihli ihbar dilekçesinde davacının, ... İlçesi, ... yolu üzerindeki iş yerinde yürüttüğü faaliyeti sırasında fatura düzenlemeksizin işlem yaptığına ilişkin ihbar üzerine davacı hakkında vergi incelemesi başlatıldığı ve bu amaçla iş yerine, vergi dairesi müdür vekilinin, vergi dairesi servis şefi ve yoklama memuruyla birlikte gittiği saptanmaktadır. Her ne kadar davacı; 7.10.2003 tarihinde idare binasında bulunmadığı sırada yukarıda görev unvanları belirtilen yetkililerin, kimlik ibraz etmeksizin ve bilgisi dışında bürosundaki çekmece ve dolapları karıştırarak el defterlerini aldıklarını giderken gördüğünü ve bir hafta sonra daireye çağırdığında kendisinden imzalaması istenen tutanağı imzalamadığını iddia etmekteyse de, iş yerine gidildiği ve defterlerin alındığı tarih olan 7.10.2003 tarihinde ve iş yerinde düzenlenmiş olan, teslim alınan müstahsil makbuzu ve irsaliyeli faturanın mühürlendikten sonra davacıya teslim edildiğini saptayan tutanağın hem iş yerine giden yetkililer ve hem de davacı tarafından imzalanmış olması ve olayın davacının iddia ettiği şekilde gelişmesi halinde bu durumun herhangi bir mercie şikayet yoluyla bildirilmemiş olması karşısında davacının defterlerin alınışının hukuka aykırılığı yönündeki soyut iddiasının kabulüne olanak bulunmamaktadır. Davacı ele geçirilen el defterinin kime ait olduğunu bilmediğini, bu yüzden kanıt kabul edilemeyeceğini de ileri sürmekte ise de vergi inceleme raporuna ek tutanakta yer alan; el defterlerinin iş yerinden alındığı, defter kayıtlarının iş görüşmelerine ilişkin olduğu, defterdeki yazıların kendisi ya da işçilerine yazılmış olabileceği yönündeki anlatımını ve el defterlerinden ayrı ayrı çıkarılan ayrıntılı tespitlere ait maddelerin kapsamıyla ilgili saptamaları hiçbir çekince konulmaksızın imzalanması karşısında, yargılama sırasında ileri sürülen tersine iddiaya hukuksal sonuç bağlanamayacağı yönündeki yargıda isabetsizlik görülmemiştir.

Diğer yönden, inceleme sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen tutanaklar, Vergi Usul Kanununun 127'nci maddesinde, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili mevzu ve kayıtları araştırmak ve tespit etmek amacıyla düzenlenen yoklama tutanaklarından değildir. Bu nedenle, inceleme sırasında düzenlenen tutanağın, nezdinde inceleme yapılan tarafından imzalanmasından kaçınılması halinde, aynı Yasanın 131'inci maddesine göre polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerekmemektedir. İnceleme tutanaklarını imzalamaktan kaçınmanın yaptırımı, inceleme yapılanın defter ve belgelerinin, rızasına bakılmaksızın alınması ve tutanak imzalandığı takdirde yahut vergilendirmenin kesinleşmesinden sonra mükellefe iade edilmesidir.

Tüm bu nedenlerle ihbar üzerine davacı hakkında başlatılan incelemenin usulüne uygun yürütüldüğü ve bu inceleme sırasında davacının iş yerinden alındığı, ticari faaliyetine ilişkin olduğu anlaşılan el defterlerinin vergilendirmeye kanıt kabul edilmesinin yasaya uygun olduğu yönündeki ısrar hükmünde hukuka aykırılık görülmemiştir.”

5.2.3.4. Defterlerin Üçüncü Kişiler Aleyhine Devlet Lehine Delil Olması

Vergi yargılaması hukuku kamu yararı ile kişisel menfaatlerin çatışmalarından doğan uyuşmazlıkların düzenlendiği bir alandır. Bu nedenle, vergi usul hukuku açısından tutulması zorunlu olan defterlerin yükümlü ile ilişkide bulunan üçüncü kişiler lehine bir delil olarak kabul edilmesi, ya da bu yönde düzenlemeler getirilmesi söz konusu olamaz. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinin beşinci bendinde, "mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek" defter tutma amaçları arasında sayılmaktadır. Bu nedenle, bir yükümlünün tutmuş bulunduğu defterler, yükümlünün ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler aleyhine delil olarak kullanılabilir. Söz konusu defterlerin ihticaca salih olmayan defterler olması halinde de, devlete karşı vergi borçlusu konumunda olan bir yükümlünün, sırf ileride devlet lehine üçüncü kişilere karşı delil olması amacıyla defterlerine herhangi bir kayıt yapmış olacağından söz edilemeyeceğinden, geçerli belgelere dayanan kayıtlar, devlet lehine ve üçüncü kişiler aleyhine delil teşkil ederler.³⁶⁵

³⁶⁵ Karakoç Y. (1996). Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayını, İzmir, s.103-104

5.2.4. Kayıtlar

Bankacılığın önemli bir gelişme gösterdiği günümüzde kişiler arasında ticari ilişkiler nedeniyle meydana gelen para hareketlerinde banka hesaplarının kullanıldığı ve sonuç olarak değişik hesap türleri itibariyle bankalarda çok yüksek tutarlarda paraların toplandığı görülmektedir.

Banka hesapları, vergi idaresince yapılan vergi incelemelerinde, yükümlülerin yasal defter kayıtlarına intikal ettirmedeği hasılatlarının ve bazı kanun dışı iş ve işlemlerin ortaya çıkarılmasında kullanılabilirdiği gibi, bazı durumlarda yükümlülerce yapılan iş ve işlemlerin gerçekliğinin ispatı ve beyanlarının doğruluğu konusunda ispat unsuru olarak kullanılabilir. Dolayısıyla banka hesaplarında yer alan kayıtlar, gerek yükümlüler gerekse de vergi idaresi açısından kullanılabilir maddi deliller olarak karşımıza çıkmaktadır. Banka kayıtlarının yanında, komisyoncular ve nakliye işletmeleri ile yükümlülerin ilişkide bulunduğu diğer işletmelerin kayıtları da vergi incelemelerinde maddi delil olarak kullanılabilir.³⁶⁶

Konu ile ilgili bir Danıştay kararı³⁶⁷:

“Restoran işletmeciliği yapan davacı şirket adına Maliye Bakanlığı Vergi İstihbarat Merkezi tarafından 2002 yılında üye iş yeri olarak POS-İmprinter cihazını kullandığı bankalardan alınan bilgilere göre hazırlanan listedeki aylık satış tutarları ile katma değer vergisi beyanlarının karşılaştırılması sonucu, Ocak, Şubat ve Mart aylarında yapılan kredili satışlardan elde edilen hasılat tutarının, katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan hasılat tutarından fazla olduğu, Aralık ayında ise kredi kartı ile yapılan satışların tümünün beyanlara dahil edildiği saptanmış, Ocak, Şubat ve Mart aylarında elde edilen hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna varılarak tarhiyat yapılmış, özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Vergi ve cezalara karşı, taksitli satışlarda cihazın kullanıldığı ayda belge düzenlendiği için kazancın o ayın gelirine dahil edildiği, dört ayın verilerine göre değerlendirme yapılamayacağı, beyan edilen yıllık hasılat tutarının kredili satış hasılatı tutarından fazla olduğu iddialarıyla açılan davada, vergi mahkemesince davacı iddialarına dayanılarak yıllık beyannamede beyan edilen hasılat tutarı ile gelir

³⁶⁶Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.110

³⁶⁷ Danıştay 3. D. (30.09.2009) E.2007/2863, K.2009/2812 sayılı kararı.

tablosunda gösterilen tutarın aynı olduğu, dört aya ait verilerin esas alınması suretiyle yapılan incelemeyle kayıt ve beyan dışı hasılat farkı hesaplanmasının hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezalar kaldırılmıştır.

Müşterilerine POS-İmprinter cihazı kullanarak kredi kartı ile satış hizmeti sunan bir işletmenin, üyesi olduğu bankalardan alınan bilgilere göre düzenlenen aylık satış tutarlarına ilişkin listede yer alan tutarların katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilen tutarlardan yüksek olması, kredili satışların bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığına kabulünü gerektirir. Bu cihazlar kullanılarak yapılan satışların tümünün ya da bir kısmının yasal kayıtlara alınmaması suretiyle hasılatın gizlenmesi halinde bu tutarın, işletme kayıtlarına göre düzenlenerek yıllık beyannameye eklenen gelir tablosunda gösterilemeyeceği açıktır.

Böyle bir durumda gelir tablosu ve yıllık beyannameye aynı tutarda hasılat gösterilmesi ya da peşin satışı da bulunan işletmede kredili satış tutarından daha yüksek tutarda yıllık hasılat beyan edilmesi de hasılatın gizlenmediğine kanıt oluşturmayacağından, vergi mahkemesince yukarıda değinilen kural gereği kredi kartı ile yaptığı satışların tümünü kayıt ve beyanlarına dahil ettiğini kanıt yükü kendisine düşen davacıdan varsa iddialarını kanıtlayan bilgi ve belgeler istenerek, bu bilgi ve belgelerin inceleme raporundaki tespitlerle birlikte değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken salt davacı iddialarına dayanılarak yazılı gerekçeyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir.”

5.2.5. Belgeler

Yükümlünün en önemli ödevlerinden biri vergilendirmeye ilişkin işlemlerini belgeye bağlamasıdır. Yükümlünün işlemlerini bağlayacağı belgeler, Vergi Usul Kanunu’nda veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı’na türü ve içeriği belirtilen belgelerdir. Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi’nde, yükümlünün beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtlarını da belgelere dayanmaktadır. Sonuç olarak, belge düzeni beyan usulünün tamamlayıcı bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu belgeleme vergi denetimi yönünden büyük önem taşımasının yanında, yükümlüler içinde önemli bir ispat aracıdır.³⁶⁸

³⁶⁸Görkem N.A., a.g.e., s.91; Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.112

Çalışmamızın önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere ilk görünüş karinesi dolayısıyla yükümlülerin belge düzenine uygun bulunan işlemlerinin gerçek durumu yansıttığı kabul edilir. Vergi idaresince bu durumun aksi ispat edilmediği sürece, mevcut belgelere göre verilen yükümlü beyanı kabul edilmek zorundadır. Ancak, vergi idaresince bu durumun aksinin ispatlanmış olması halinde, söz konusu belgeler delil değerlerini kaybeder ve ispat yükü kendisine geçen yükümlü, ilk görünüş karinesi dolayısıyla belgelerin kendi lehine sağladığı hukuki yarardan faydalanamaz.³⁶⁹

Öte yandan, yükümlü tarafından belge düzenine uyulmuş olmasına rağmen, vergi idaresince, yükümlünün belge, defter ve kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığı, ekonomik, ticari ve teknik icaplarla normal ve mutad durumun ortaya konulması suretiyle ispatlanabilir. Bu durumda da vergi idaresince yapılan vergilendirme işleminin ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymadığını, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığını ispat yükü yükümlüye düşecektir.³⁷⁰

Bu hususa ilişkin bir Danıştay kararı³⁷¹:

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) bendinde yer alan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik raporlara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat yükünün, bu iddiayı ileri süren tarafa ait olacağı yolundaki kural gereğince, kurumun hesap ve işlemlerinin, kurum kazancının doğru olarak saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde, bu kazancın dağıtıldığını kanıtlama yükü vergi dairesine ait olmakla birlikte, davacı şirketin, fabrika binası ve arazisinin satışına ilişkin faturayı kayıtlarına yansıtmayarak kurum kazancını gizlediği olayda, kayıt dışı bırakılan bu kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün vergi dairesine değil, davacıya düştüğü açıktır.

Bu durumda, davacıdan kurum tarafından kâr dağıtımı yapılmadığı yolundaki iddiasını kanıtlaması istendikten ve sunulan kanıtlar incelendikten sonra karar verilmesi gerekirken, bu hususlar araştırılmadan verilen, menkul sermaye iradının

³⁶⁹ Görkem N.A., a.g.e., s.91-92; Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.112-113

³⁷⁰ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.113-114

³⁷¹ Danıştay VDD. (30.03.2007) E.2006/348, K.2007/119 sayılı kararı

nakden veya hesaben ödendiği kanıtlanmadıkça vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılamayacağı, yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”

Belge düzeni vergilemenin özüdür. Bu düzene uymama, re'sen vergi tarihine ve özel usulsüzlük cezalarının uygulanmasına sebebiyet verebilmektedir. Belge düzeninden bahsederken Vergi Usul Kanunu'nun bu konu ile ilgili hükümlerinin yanısıra, kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ilgili genel tebliğlerin de dikkate alınması gerekmektedir.³⁷²

Kayıtların belgelendirilmesine ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımının Birinci Bölümünde, 227 ila 252'nci maddelerde yer verilmiştir.

Kanun'un 227'nci maddesinde; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesinin mecburi olduğu, götürü usulde tespit edilen giderler hariç olmak üzere, defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflerin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmeye mecbur oldukları, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı, Maliye Bakanlığı'nın düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanun'un 228. maddesinde de; örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan çeşitli giderler, belge teminine imkan olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kanunun 228. maddesinde sayılanlar dışında kalan vergilendirmeyi gerektiren her muamelenin bu kanunda sayılan ispat edici kağıtlarla belgelendirmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 229 ila 242. maddeleri ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tebliğlerle düzenleme zorunluluğu getirilen belgeleri; fatura ve fatura yerine

³⁷²Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.116

geçen perakende satış fişi, müstahsil makbuzu, gider pusulası gibi belgeler, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı, kıymetli evrak, adisyon, hekimlerce düzenlenen reçeteler, standart yapı ruhsatı, döviz alım satım belgesi, bankalar, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasa aracı kurumları ile ikrazatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgeler ve diğer belgeler şeklinde saymak mümkündür.

Konuya ilişkin Danıştay kararları³⁷³:

“Dava dosyasında bulunmadığı için istenen ve Ankara 5.Vergi Mahkemesinin E:2005/438 sayılı dosyasında bulunan ve fotokopileri bu dava dosyasına iliştilen davacı şirkete fatura düzenleyen ... Yapı ve İnşaat Malzemeleri Hafriyat Sanayi Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; 22.2.2000 tarihinde inşaat malzemeleri toptan ticareti yapmak üzere bir milyar lira sermaye ile faaliyete başlayan şirketin işyerinde, 24.2.2000 ve 4.6.2001 tarihlerinde yapılan yoklamalarda, boş bir arsa ile 12 m2'lik konteynerden ibaret ve kiralık olan işyerinin ... İnşaat Malzemeleri Nakliyat Ticaret Limited Şirketi ile ortak kullanıldığının, işyerinde masa, sandalye ve bir adet telefon bulunduğunun, demirbaş ve emtia bulunmadığının, işçi çalıştırılmadığının tespit edildiği anlaşılmaktadır. Vergi dairesi kayıtları üzerinde yapılan araştırmada ise aynı işyerinin, bu şirketin ortakları ile akrabaları tarafından aynı amaçla kurulan dört firma ile birlikte ... tarafından da kullanıldığının belirlendiği, bu firmalardan ... Çimento Nakliyat Ticaret Limited Şirketi, ... İnşaat Malzemeleri Nakliyat Ticaret Limited Şirketi, ... ile ... hakkında, sahte belge düzenlediklerine dair vergi tekniği raporları düzenlendiği belirlenmektedir. Şirketin defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda da, defter kayıtları ve belgelerle beyanlarının uyumsuz olduğunun, Haziran 2000 döneminden sonra defterlere herhangi bir kayıt yapılmadığının, şirketin alış faturalarının %98'inin, hakkında sahte fatura düzenlediklerine ilişkin vergi tekniği raporları bulunan ..., ... İnşaat Elektrik Bilgisayar Reklam Matbaa Limited Şirketi, ... Yapı Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile ... Madencilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlendiği saptanmıştır. Davacıya tanzim olunan

³⁷³ Danıştay VDD. (26.12.2008) E. 2007/748, K.2008/759 sayılı kararı; Danıştay VDD. (06.03.2009) E.2008/582, K.2009/74 sayılı kararı;

faturalara ilişkin sevk irsaliyelerinde belirtilen motorlu taşıt plakalarının sorgulanması sonucu büyük kısmının inşaat malzemesi taşımayacak nitelikte özel otomobil olduğu, bir kısmının da tescil kaydı olmadığı; davacının tahsilat makbuzları ile ödeme yaptığı dönemlerde kasa hesabında para bulunmadığı belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3'üncü maddesinin (B) bendi, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen iddiaların, ileri süren tarafından kanıtlanmasını öngörmüştür.

Boş bir arsaya yerleştirilmiş 12 m2 alana sahip bir konteyneri kendisi dışında dört ayrı ticari işletme ile birlikte iş yeri olarak kiralamış olan, başka bir iş yeri ve düzenlediği faturalarda gösterilen emtiayı bulundurabileceği deposu ve iş yeri olarak kullanıldığı iki ayrı yoklama ile saptanan konteynerde masa, sandalye ve telefonda başka demirbaşı ve istihdam edilen işçisi bulunmayan bir şirketten gerçekten emtia alınması ticari gereklere uygun bir durum değildir. Kendisine emtia teslim eden firmalar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında, bu teslimlerin gerçek olmadığı ve faturaların fatura ticareti organizasyonu içinde düzenlendiği de belirlenen davacıya fatura düzenleyen şirketin sevk irsaliyelerinde plakaları yazılı taşıtların büyük bir kısmının özel otomobil ve bir kısmının tescil kaydı bulunmayan hayali plakaları içermesi, davacıya gerçekten emtia teslimi yapılmadığını, faturaların temsil ettiği işleme gerçek görüntüsü verebilmek üzere şeklen yerine getirildiğini göstermektedir. Sözü edilen şirketten gerçekten emtia aldığını soyut olarak iddia eden ve emtia bedelinin nakden ve peşin ödendiğini ileri süren davacının yasal kayıtlarının, ödemenin belirtilen şekilde yapılmasına da elverişsiz olduğu inceleme sırasında saptandığından, başka bir kanıt sunamayan davacının, söz konusu faturaları alışlarını sadece belgelendirmek amacıyla kayıtlarına dahil ettiğinin kabulünde yasanın yukarıda değinilen kuralına aykırılık bulunmamaktadır. ”³⁷⁴

“Muhtelif yedek parça imalatı ve ihracat yapan davacı şirket adına, 2004 yılında ... Limited Şirketi ile ...'ın düzenlediği 113 milyar lira tutarındaki yirmi üç faturayı yasal defterlerinin maliyet kayıtlarına dahil ettiği, ancak bu iki şirket hakkında ayrı ayrı düzenlenen vergi tekniği raporlarındaki saptamalar nedeniyle düzenledikleri faturaların gerçek bir emtia teslimine dayanamayacağı için faturalar tutarının davacının maliyet tutarı olan 660 milyar liradan çıkarılması suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır.

³⁷⁴ Danıştay VDD. (26.12.2008) E. 2007/748, K.2008/759 sayılı kararı

Fatura, bir ticari işletmeden emtia satın alan kimseye, satıcı tarafından düzenlenerek verilen ve alıcının borçlandığı tutarı gösteren ticari bir belgedir. Bir faturanın Vergi Usul Kanununun kayıt ve belge düzenine ilişkin kurallarına göre emtia veya hizmeti alan tacirin yaptığı alışa kanıt oluşturabilmesi için emtia veya hizmetin faturayı düzenleyen tarafından yapılması gereklidir.

Bu nedenle, faturalarda yer alan miktarda dökümün, aynı birim fiyatla bir başka tacirden alındığını ve vergilendirme dönemindeki imalatın ve hasılatın sözü edilen girdiler alınmadan gerçekleştirilemeyeceğinin, Vergi Usul Kanununun kanıt kabulünü öngördüğü; öncelikle davacı şirket tarafından aynı Yasanın 197'nci maddesinde imalatçı mükellefleri tutmakla yükümlü kıldığı imalat defteri kayıtlarıyla olmak üzere, dönem başı ve sonu girdi stokları, dönem içi alışları ve imalat miktarı ile cinsinin, üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer dönem içi alışlarının, faturalardaki harcamayı zorunlu kıldığının davacı tarafından kanıtlanması gerekmektedir.

Davacı, hangi yedek parça imalatı için alış yaptığını açıklayamadığı gibi temsilcisi; şirketi tanımadığını, faturaya konu dökümlerin satıcının pazarlamacıları tarafından iş yerinde teslim edildiğini ve ödemelerin, kimlik bilgileri dahi verilmeyen bu kimselere yapıldığını ifade etmekle yetinmiştir. Vergi Usul Kanununun faturada malın cinsinin gösterilmesini öngören kuralı, teslim edilen şeyi tanımlamaya elverişli açıklamanın bulunmasını gerektirdiği, teslim edilen nesneyi tanımlamaya elverişsiz "döküm" açıklamasıyla düzenlenen faturaların kurala uygun olmaması kadar, emtia tesliminin yürütülüş şekli hakkındaki açıklamalar ve faturayı düzenleyen kurum hakkında yapılan saptamalar, davacının kayıtlarına aldığı faturalarla ne tür bir nesne teslim aldığını kanıtlamaya yeterli değildir.

Maliyet kayıtlarının gerçeği yansıttığını ispatlamak amacıyla kendisi de imalatçı olan davacının Vergi Usul Kanununun 220'nci maddesine göre tasdik ettirerek aynı kanunun 197'nci maddesine göre tutmak zorunda olduğu imalat defterine maddede belirtilen; satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddelerin, başlıca yardımcı malzemelerin, bu maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanların, imal edilen mamül maddelerin ve teslim edilen mamül maddelerin giriş çıkış hareketlerinin, emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla yazılması gerektiği, bu suretle maliyet kayıtlarının gerçeği yansıttığını kanıtlama imkanı bulunan davacının inceleme raporu ve eki tutanağa göre imalat defterini ibraz etmediği anlaşılmıştır.

Bu nedenle, ispat yükü kendisine düşen davacıdan, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanıt sunması istendikten ve sunulursa incelendikten sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”³⁷⁵

5.2.6. Elektronik Kayıt ve Belgeler

Teknolojinin hızla gelişerek hemen hemen hayatın her alanına girmiş olduğu günümüzde işletmelerinde ticari iş ve işlemlerini izlemek amacıyla bilişim teknolojilerinden faydalandıkları görülmektedir. İşletmeler, bilgisayar, internet ve GPRS gibi dijital kayıt ve iletişim araçları sayesinde hem yapmış oldukları ticari işlemleri hem de çalışan personelini daha rahat izleyebilme imkanına kavuşmuşlardır. İşletmelerde artık bir çok kayıt, kağıt ortamında tutulmayıp, elektronik veri olarak bilgisayar ortamına kaydedilmekte ve gereksinim duyulması halinde kağıt ortamına aktarılmaktadır. Günümüzde neredeyse küçük işletmeler hariç tüm işletmeler, kayıtlarını elektronik veri olarak kaydedip saklamaktadır.³⁷⁶

Yine, İletişim ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak elektronik ticaretin yeni bir ticaret şekli olarak ortaya çıkmış olması ile de ticari işlemlerde daha çok elektronik belgeler kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle de, ticari işlemlerin, gittikçe kağıt kullanımından vazgeçilerek bilgisayar yoluyla gerçekleştirildiği görülmektedir.³⁷⁷

Bu hususların yanında vergi yükümlülerinin yasal defter ve belgeleri ile beyannamelerinin de bilgisayar ortamında tutuluyor olması elektronik veri kaydının, gerek yükümlüler, gerekse de vergi idaresi açısından vergi uyumsuzluklarında başvurulacak delil kaynağı olarak önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

Elektronik veri kayıtları ile ilgili yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 175, mükerrer 242, 256 ve mükerrer 257. maddelerinde yer almaktadır.

³⁷⁵ Danıştay VDD. (06.03.2009) E.2008/582, K.2009/74 sayılı kararı

³⁷⁶ Gündeşli E. (2006, Kasım). Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167

³⁷⁷ Başaran F., (2002, Temmuz) Elektronik Kayıt Ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:251, s.7-15

Vergi Usul Kanunu'nun 175'inci maddesine 4108 sayılı Kanunla eklenen (02.06.1995) bir fıkra ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilere uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Yine aynı Kanunun mükerrer 257'nci maddesinde 4369 sayılı Kanunla (29.07.1998) yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığı'na tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususlarında izin verme veya zorunluluk getirme, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirme, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirleme hususlarında yetki verilmiştir.

Kanunun bu hükmüne paralel olarak değiştirilen 256'ncı maddesinde ise, elektronik bilgi ve kayıt ortamlarındaki kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz mecburiyeti getirilmiştir.

Söz konusu Kanun'un mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrasında da; "Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere bu yasal düzenlemede, elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt tanımlanmakta; kağıda dayalı defter, belge ve kayıtlarla elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelere eşit muamele yapılması hüküm altına alınmaktadır. Bu suretle ispat ve delil hükümleri açısından vergi hukukumuzda büyük bir açılım getirilmiştir.³⁷⁸

Bu yasal düzenlemelerin yanında, elektronik ticaret ve e-Devlet açısından büyük önem taşıyan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun kabulü ile elektronik kayıt ve belgelerin delil olarak kullanılabilmesi konusunda şüphe kalmamıştır.³⁷⁹

Bazı mükelleflerin vergi idaresine beyan ettikleri defter ve belgelerden ayrı olarak defter ve belge tutukları, hata dijital ortama elektronik veri olarak kaydettikleri de görülmektedir. Aslında bu durum da özel el defteri yada çift defter tutmanın farklı bir örneğidir. Bu kayıtların mutlaka kağıt ortamında yazılmasına gerek yoktur. Mükellef, elektronik ortamda tuttuğu kayıtlarını, kayıt dışı hasılatı takip etmek için kullanmakta ise bu kayıtların çift defter kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bu amaçla yapılan elektronik kayıtların ispat aracı olarak kullanılmasına konusunda Danıştay kararlarına bakıldığında da mükellef nezdinde yapılan aramalarda ele geçirilen el defteri benzeri

³⁷⁸Başaran F., (2002, Temmuz) Elektronik Kayıt Ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:251, s.7-15

³⁷⁹ Görkem N.A., a.g.e., s.131

elektronik kayıtların yasal defter kayıtları ile karşılaştırılması olanaklı olduğu kabul edilmektedir.³⁸⁰

Bu konuya örnek teşkil eden bir Danıştay kararında³⁸¹, “...ihbar eden kişi tarafından vergi idaresine sunulan bilgisayar disketinin idarece çözümlendiği ve işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiğinin anlaşıldığı, elde edilen bu bilgiler hakkında şirket yetkilisinin ifadesine başvurulduğu ve düzenlenen tutanakla, bilgisayar disketine kayıtlı bulunan hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğunun saptandığı, şirket yetkilisinin anlatımı ve taşıma irsaliyesindeki emtia miktarıyla doğrulanan sözü edilen aygıt kaydının delil olarak kullanılmasında gerek bu nedenle, gerekse vergisi ihtilaflı dönemde tüm işlemlerin bilgisayar ortamında yönetilmesi nedeniyle yasaya aykırı bir yön bulunmadığı..... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve bunun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği kurala bağlanmıştır..... şirketin kazancının bir kısmını beyan dışı bıraktığını ihbar eden kişi tarafından, vergi dairesine sunulan bilgisayar disketi idarece çözümlendiğinde, işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiği anlaşılarak, elde edilen bu bilgilere ilişkin olarak şirket yetkilisi nezdinde düzenlenen tutanak ile de bilgisayar disketinde kayıtlı hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğu saptanmıştır.” denilmek suretiyle bilgisayar kayıtlarının çözülmesi sonucu bulunan kayıtlar işletme ile ilgisinin ispatı halinde delil olarak kullanılmasının mümkün olduğuna ve şirketle ilgisi açıkça ortaya konulan bilgisayar kayıtlarına dayalı olarak yapılacak işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiştir.³⁸²

5.2.7. Özel Sözleşmeler

Vergi Usul Kanunu'nun 8/3'üncü maddesi hükmü gereği, mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamamaktadır. Bu sebeple, söz konusu sözleşmelerin mükellef lehine değeri bulunmamaktadır. Kanunda emredici şekilde düzenlenmesi nedeniyle bu sözleşmeler, mahkemeler tarafından da geçersiz

³⁸⁰ Gündeşli E. (2006, Kasım). Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167, www.yaklasim.com

³⁸¹ Danıştay VDD. (13.12.2002) E.2002/480, K.2002/387 sayılı karar

³⁸² Gündeşli E. (2006, Kasım). Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167, www.yaklasim.com

sayılmaktadır.³⁸³ Ancak, arama sırasında ele geçen veya başkası tarafından ibraz edilen bu nitelikteki metinler, mükellef ve vergi sorumlularının karşılıklı denetimlerinde kullanılabilmesi gibi, aleyhlerinde delil de olabilir.³⁸⁴

Diğer taraftan vergiyi doğuran olay, genelde bir “özel hukuk ilişkisine” dayanır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olaya neden olmasına rağmen vergi usul hukukumuzda şekli olarak yer almayan “sözleşme, senet, ibraname, noter belgesi, makbuz” gibi bu özel hukuk işlemlerinin, vergi hukukunda delil olarak kullanılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır³⁸⁵. Delil serbestisi ilkesi de bu durumu gerekli kılmaktadır. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 242’inci maddesinde yer alan “*Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar*” hükmü, özel hukuk işlemlerinin ispatlama vasıtası olarak kullanılabilmesini göstermektedir.

5.3. İdare Kesiminde Oluşan Delil Türleri

5.3.1. Yoklama Fişleri

Vergi Usul Kanunu’nun 127’inci maddesine göre yoklama “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*”. Mükelleflerce, mükellefiyetle ilgili gerekli bildirimlerin bazen yerine getirilmediği veya eksik yerine getirildiği durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda, vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmülünü etkileyen maddi olayların tespiti yoklama ile yapılmaktadır.³⁸⁶ Örneğin yeni bir işyeri açılması, faaliyetin durdurulması, personel çalıştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediği gibi durumların zamanında tespiti gibi işlemler yoklama ile yapılmaktadır.³⁸⁷ Buradan da yoklama fişinin bizzat kendisinin delil niteliğinde olmadığı, vergilendirmeye ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik bir belge olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle delil fonksiyonunu, yoklama fişi değil, bu

³⁸³ Altınel S., Güner N.(2008, Ağustos). Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:324, s.112.

³⁸⁴ Öncel M. vd., a.g.e., s.205

³⁸⁵ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.136

³⁸⁶ Kırbaş S., a.g.e., s.135

³⁸⁷ Öncel M. vd., a.g.e., s.100

belge ile tespit edilen belge, bilgi ve kayıtlar görmektedir. Dolayısıyla, vergiye ilişkin olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında yoklama fişi ile tespit edilen bu belge, bilgi ve kayıtların mükellef veya vergi idaresi lehine delil olarak kullanılabilir. ³⁸⁸

Belirtildiği üzere, yoklama sonuçları yoklama fişi adı verilen bir belge ile tespit edilmektedir. Yoklama fişi mahiyeti itibariyle tutanak hükmündedir. Yoklama fişi, yoklamaya yetkili olanlarca nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imzalatılır. Mükellefler, yoklama fişiyle tespit edilen hususların aksini ispat etme hakkına sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nun 127-133'üncü maddelerinde belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmeyen yoklama fişleri, hukuken geçersiz sayılmaktadır ³⁸⁹.

Danıştay kararlarına göre yoklama fişinin geçerli olarak kabul edilebilmesi için; mükellef veya yetkili adamının imzasını taşıması, ihtirazi kayıt konulmamış olması, ihtirazi kayıt konulmuşsa ileri sürülen iddiaların sonradan kanıtlanamaması, mükellef yada yetkili adamının imzasını taşımayan yoklama fişinin maddi bir olaya ilişkin olması, mükellef veya temsilcisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi halinde VUK'nun 131. maddesinde bahsi geçen görevlilerce imzalanmış olması gerekmektedir. ³⁹⁰

Bu konu ile ilgili bir Danıştay kararı ³⁹¹ şu şekildedir:

“Tutanağın nezdinde yoklama yapılan yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılması koşuluyla bağlayıcı olacaktır. Olayda, dava konusu özel usulsüzlük cezasının dayanağı tutanağın, davacı veya yetkilisi nezdinde değil, davacı şirket adına hareket etme yetkisi bulunmayan kargo şirketinin bir çalışanı tarafından imzalandığı, davacı veya yetkili adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın, 213 sayılı Yasanın 131 inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılanlardan birine imzalatılmadığı görülmektedir. Bu durumda kanunda öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen yoklama

³⁸⁸Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.797; Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.191

³⁸⁹Danıştay 3.D. (19.06.1986) E. 1986/316, K. 1986/1559 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr

³⁹⁰Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.797-798

³⁹¹Danıştay 3. D. (23.01.2002) E.2001/4305, K. 2002/150 sayılı kararı

fişine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

Yoklama sonuçlarını tespit eden yoklama fişlerinin mükellef tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanması, bu hususta mükellef açısından hak dondurucu bir işlem değildir. Çünkü, Danıştay kararlarında da belirtildiği gibi, yargısal denetim aşamasında yoklama verileri tekrar inceleme konusu yapılabilir. Mükellef, imzaladığı tutanağın aksini yargı mercileri önünde ispatlayabilir.³⁹² Hatta, Danıştay’a göre, normal ve mutad olmayan durumun, mükellef tarafından yoklama tutanağı ile kabul edilmiş olması, tutanağa kayıtsız şartsız olarak itibar edilmesini gerektirmez.³⁹³

5.3.2. İnceleme Tutanakları

Vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan işlemler bütünüdür. Vergi incelemesinde sadece defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte, bunların yanında tanık beyanları, banka kayıtları, fiili envanter, randıman analizi, istihbarat arşivi bilgileri vb. gibi her türlü delilden faydalanılmaktadır.³⁹⁴

İnceleme ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nun 134 ila 141’inci maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu maddelerde, vergi incelemesinin kimler tarafından, kimlerin hakkında, nasıl, ne zaman ve nerede yapılacağı hususları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İnceleme sonucunda tespit edilen ve delil olarak kullanılacak hususlar tutanağa bağlanmaktadır.³⁹⁵

Vergilendirmeye ilişkin olayların ve hesap durumlarının belirlenmesinde kullanılan ve inceleme raporlarına bir ispat vasıtası olarak eklenen tutanaklar, yargı organlarınca bazen “soyut ifadeler” olarak değerlendirilerek delil niteliğinde görülmemesine rağmen genellikle ikmalen ve re’sen tarhiyat için yeterli bir delil olarak kabul edilmektedir. Genellikle inceleme tutanakları³⁹⁶, vergiyi doğuran olayı en iyi şekilde tespit eden belgeler olarak görülmektedir. Çünkü bu tutanaklar, mükellefin

³⁹²Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.193

³⁹³Baysal E., a.g.e., s.127

³⁹⁴ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.193

³⁹⁵Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Günay S.(2006, Ekim). İnceleme Tutanakları ve Raporlarının Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:166

³⁹⁶Vergi inceleme tutanakları hk. Detaylı bilgi için bkz. Alptürk E., (2005, Ocak). Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri, Yaklaşım Dergisi, sayı:18, www.yaklasim.com

defter ve belgeleri ile kendi ifadesi esas alınarak düzenlenmektedir.³⁹⁷ Burada dikkat edilmesi gereken husus, inceleme tutanağının bizatihi kendisinin delil niteliğinde olmadığı, sadece vergilendirmeye ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik bir belge olduğudur. Başka bir ifadeyle delil fonksiyonunu, inceleme tutanağı değil, bu tutanak ile tespit edilen belge, bilgi ve kayıtlar görmektedir.³⁹⁸

Ancak vergi mükelleflerinin, imzalamış oldukları inceleme tutanaklarda kayıt altına alınan bu hususların aksini, yargı mercileri önünde sunacağı defter, belge, fatura, stok giriş çıkışı, banka hesapları, çek ve senetler vb. gibi hukuken geçerli her türlü delille ispatlama olanağı bulunmaktadır.

Öte yandan, burada dikkat edilmesi gereken bir başka nokta ise; inceleme sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen tutanakların, Vergi Usul Kanununun 127'nci maddesinde, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili mevzu ve kayıtları araştırmak ve tespit etmek amacıyla düzenlenen yoklama tutanakları ile aynı mahiyette olmadığı hususudur. İnceleme sırasında düzenlenen tutanağın, nezdinde inceleme yapılan tarafından imzalanmasından kaçınılması halinde, geçerli olarak kabulü için aynı Yasanın 131'inci maddesinde yazılı görevlilerden birine imzalatılması gerekmemektedir. İnceleme tutanaklarını imzalamaktan kaçınmanın yaptırımı, aynı yasanın 141. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, inceleme yapılanın defter ve belgelerinin, rızasına bakılmaksızın alınması ve tutanak imzalandığı takdirde yahut vergilendirmenin kesinleşmesinden sonra mükellefe iade edilmesidir.³⁹⁹

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı⁴⁰⁰;

“213 sayılı VUK'nun 3/B hükmüne göre; kural olarak delil serbestisi ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilkeye göre, vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahiptir. Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Ancak mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari

³⁹⁷ Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.198

³⁹⁸ Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.797

³⁹⁹ Danıştay VDD. (26.12.2008) E.2007/493, K.2008/754 sayılı kararı

⁴⁰⁰ Danıştay 3.D. (03.03.2004) E.2001/350, K.2004/572 sayılı kararı.

ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir.

Randıman veya verimlilik esasını adı verilen yöntem, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Üretim ise, mamul üretmek amacıyla teknoloji kullanılarak, üretim araçlarıyla yapılan bir faaliyettir. Enerji, üretim faaliyetinin olmazsa olmaz ögesidir. Başka anlatımla; enerji kullanılmadan üretim yapılması düşünülemez. Akılcı işletmecilik, bir birim mamulün en az enerji ile üretilmesini amaçlar. Bunun anlamı, enerjinin, üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde bu işleme katılması, fazlasının israf edilmemesidir. Soruna bu açıdan bakıldığında; akılcı (rasyonel) olması gereken işletmenin, belli zaman diliminde, üretimde kullandığı enerjinin, bu zaman diliminde yapmış olduğu üretim için kendi teknolojisinin gerektirdiği enerji miktarına eşit olması, işin doğası gereğidir. İşletmede, bu miktardan fazla enerji kullanılması durumunda, teknik icaplara aykırı olan bu tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanması, yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca işletmeciye ait bir yükümlülüktür. Bu kanıtlamanın gereği gibi yerine getirilememesinin anlamı ise, işletmede kayıt dışı ham maddenin üretime verildiği, bu ham maddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak, hasılatın gizlendiğidir. İşletmenin yasal defterlerinde kayıtlı olmayan, belgesi de bulunmayan bu üretim faaliyetinin, söz konusu defterlerde kayıtlı ham madde miktarından hareketle tespiti de olanaklı değildir. Başka anlatımla; işletmenin defter kayıtlarına, gerçek üretim miktarının hesaplanmasında, ihticaca salih olarak bakılamaz.

Dosyanın incelenmesinden açıkça görüleceği üzere; davacı Şirkete ait işletmede üretim ve diğer ihtiyaçlar için kullanılan bir elektrik sayacı bulunmaktadır. Belli miktardaki ürün için harcanması gereken elektrik enerjisi miktarı da, yine işletmede, davacı Şirketin yetkilisinin de bulunduğu ortamda yapılan fiili (eylemsel) üretim ile saptanmıştır. Yani; bir birim ürün için gerekli elektrik enerjisi miktarı, işletmenin kendi teknolojik özelliklerine uygundur. Durum böyle olunca; işletmenin tüm üretiminin kayıtlı üretim kadar olduğunun söylenebilmesi, üretim için harcanan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretimin gerektirdiği elektrik enerjisi miktarına eşit olmasına bağlıdır. Oysa; elektrik sayacından okunan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretim için gerekli olduğu fiili üretimle saptanan ve olabilecek tüm enerji kayıpları da dikkate

alınarak hesaplanan elektrik enerjisi miktarından çok yüksek olduğu, inceleme tutanakları ve elektrik faturaları ile sabittir. Aradaki bu farkın haklı nedenlere dayandığı da, davacı Şirket tarafından hukuken geçerli belgelerle kanıtlanabilmiş değildir. Yukarıda açıklandığı üzere; bu durum, davacı Şirketin işletmesinde kayıt dışı ham madde ile kayıt dışı üretim yapıldığını ve hasılatının gizlendiğini göstereceğinden; mahkeme kararında yazılanın aksine, bu üretimi içermeyen defter kayıtlarına ihticaca salih olarak bakılması, muhasebe kurallarına, normal ve mutata olana aykırıdır. Bu bakımdan; davada ileri sürülen söz konusu iddiaya ve mahkeme kararında bu yolda yer alan gerekçeye itibar edilmesi olanaklı değildir.”

5.3.3. Arama Tutanakları

Arama; ihbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığı yönünde kuvvetli belirtiler görülmesi halinde, bu mükellefin veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların evlerinde, işyerlerinde veya üzerlerinde vergi kaybı ve suçuna ilişkin delillerin toplanması maksadıyla araştırma yapılmasıdır. Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan arama işlemi, Vergi Usul Kanunu'nun 142-147'inci maddelerinde düzenlenmiştir. 147. maddede, Kanunda arama ile ilgili hüküm bulunmayan haller için Ceza Muhakemeleri Kanununa yollama yapılmıştır. Arama yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili birinin buna gerek görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden bunu istemesi, sulh hakiminin de istenilen yerde arama kararı vermesi gerekmektedir. Arama esnasında ele geçirilen ve incelenmesine lüzum görülen yasal defter ve belgelerin yanı sıra özel notlar, el defterleri, banka hesapları, mektuplar ve yazışmalar gibi evrak ve kayıtlar, “arama tutanağı”yla tespit edilir. Arama tutanakları, tutanaklarda yer alan hususlar hakkında delil teşkil ederler. Ancak, vergi yargılaması hukukunda arama tutanaklarından çok arama sırasında ele geçirilen evrak ve kayıtlara delil olarak itibar edilir.⁴⁰¹ Arama tutanağıyla el konulan defter ve belgelerin incelenmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı olduğu görülen hesap ve işlemler için ayrıca inceleme tutanağı düzenlenir.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı⁴⁰² şu şekildedir:

⁴⁰¹Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.200-202; Bilen C.İ. (2009, Şubat). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:330, s.115-116

⁴⁰² Danıştay 4. D. (20.10.2006) E.2006/451, K.2006/2009 sayılı kararı

“İncelenen olayda, Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142 inci maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamının 28.1.2000 günlü ve B.07.4.DEF.4.39.25.30/618 sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Bu karar, ceza yargılaması hukukuna paralel şekilde, vergi yargılama hukukunda da hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanılarak idarece mükellef hakkında işlem tesis edilemeyeceğini göstermektedir.⁴⁰³

5.3.4. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi suçlarının ortaya çıkarılmalarında ve cezalandırılmalarında önemli rol oynayan bilgi toplama ve bilgi isteme müesseselerinin iki amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bunlardan birincisi, mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturarak onları doğru beyanda bulunmaya zorlaması, ikincisi ise, vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan mükelleflerin bu yolla saptanması ve vergi inceleme elemanlarına inceleme sırasında büyük ölçüde yardımcı olmasıdır.⁴⁰⁴

Vergiyi doğuran olaylar ve bunun sonucunda doğacak hukuki işlemlerde kullanılacak bilgiler, yazılı kaynaklardan ya da sözlü kaynaklardan sağlanıp yazılı hale getirilen belgelerden temin edilmekte olup, bu kaynaklar vergisel olayların çözümünde ispat açısından ana kaynaklar olarak kabul edilir. Bu bakımdan, mükelleflerin vergi idarelerine sundukları beyannamelerde yer alan bilgilerin, değişik kaynaklardan araştırılarak doğruluğu saptanmaya çalışılır. Bu amacı sağlamak içinde vergi idaresi tapu kadastro müdürlükleri, ticaret sicil memurlukları, T.C. Merkez Bankası vb. gibi

⁴⁰³ Doğrusöz A. B. (2008, Haziran). Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir mi?, Yaklaşım Dergisi, Sayı:186

⁴⁰⁴ Bilen C.İ. (2009, Şubat). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:330, s.111-112

farklı kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi temini yoluna gitmektedir.

Buna ilişkin yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 148 ila 151'inci maddelerinde yer almaktadır. Bu düzenlemelere göre; kamu idare ve kurumları, mükellefler ve mükelleflerle işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermekle yükümlüdürler.

Ayrıca Anılan Kanun'un ile kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlara ayrıca devamlı olarak bilgi verme ödevi yüklendiği gibi, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslar, muhtarlar, banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere ölüm olaylarını ve intikallerini belli sürelerde vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiştir.(VUK md. 149,150)⁴⁰⁵

Bilgi toplama işlemi, özellikle üçüncü kişilere intikal ettiğinde, bir nevi tanıklık sistemine dönüşmektedir. Yalnız burada bilgisine başvurulacak şahıs, yükümlü ile ilişkide bulunan bir şahıs olmalıdır.⁴⁰⁶ Sözlü ifadelerin delil olarak geçerli olabilmesi, yukarıda değinildiği gibi yazılı hale getirilmesine, yani tutanağa geçirilmesine bağlıdır. Yine, sözlü ifade ile tutanaktaki bilgilerin aynı olması ve ifadesi tutanağa geçirilen kişinin bu ifade tutanağını imzalaması gerekmektedir. Bu bilgi verme zorunluluğunun bir sonucudur. Tutanağın sebepsiz yere imzalamaktan kaçınmak, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektirir.⁴⁰⁷

Bilgi toplama müessesesinin sağlıklı işleyişi ve amaçlarına ulaşabilmesi, bu konuda istekli davranılmasının yanı sıra, çağdaş ve teknik imkanların üst düzeyde kullanımına bağlıdır.⁴⁰⁸

5.3.5. İstihbarat Arşivleri

Vergi idaresi, yukarıdaki kaynaklardan topladığı bilgileri istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklamaktadır.⁴⁰⁹ İstihbarat arşivindeki bilgi ve belgeler tek başlarına,

⁴⁰⁵Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.203

⁴⁰⁶Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.203

⁴⁰⁷Görkem N.A., a.g.e., s.149-150; Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.203-204

⁴⁰⁸Görkem N.A., a.g.e., s.150

vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini göstermeye yeterli değildir. Bu nedenle, istihbarat arşivindeki bilgilerin başka delillerle veya vergi incelemesiyle doğrulanması gerekmektedir.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı⁴¹⁰ şu şekildedir:

“Mali istihbarat Arşivindeki bilgi ve belgeler, tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini göstermeye yeterli değildir. Ancak olayda, vergi dairesinin yazısı üzerine ihtirazi kayıt koyulmaksızın verilen beyannamenin istihbarat fişindeki bilgileri doğrulaması sebebiyle, istihbarat fişinin tarhiyata dayanak alınmasında isabetsizlik bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu açıklanmış bulunmaktadır.

Her ne kadar, 'Mali istihbarat Arşivi Yönetmeliği' uyarınca, vergi ile ilgili faaliyet, muamele ve mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının tayin, tespit ve kontrolüne imkan sağlamak amacıyla kurulan istihbarat arşivindeki gizli bilgi ve belgelerin tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ispatına yeterli oldukları düşünülemezse de; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısı üzerine beyanname vererek canlı hayvan ticareti dolayısıyla herhangi bir ihtirazi kayıt koymaksızın 100.500TL.sı ticari kazanç beyan ettiği anlaşılan davacının, Hükümet Veterinerliğince düzenlenen gizli istihbarat fişinde yer alan bilgileri doğruladığının kabulü zorunludur.”

5.3.6. Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonları, yetkili makamlar tarafından istenen matrah ve servet takdirlerini yapmak üzere oluşturulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 72-76'ncı

⁴⁰⁹Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.204

⁴¹⁰ Danıştay 3.D. (21.01.1987) E.1986/1056, K.1987/207 sayılı kararı

maddelerinde, söz konusu komisyonların kuruluşu, üyelerinin seçilmesi, görev ve yetkileri gibi konular hakkında ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Vergi dairesi bakımından bağlayıcı olan takdir komisyon kararları, vergi hakimi bakımından ise “takdiri delil” niteliğindedir. Başka bir ifadeyle, takdir komisyonu kararları mahkemeyi bağlamaz. Bu nedenle, her delil gibi takdir komisyonu kararları da hakim tarafından serbestçe değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.⁴¹¹

Daha ayrıntılı bilgi için bu çalışmanın üçüncü bölümünün IV-C-17 bölümüne bakılabilir.

5.4. Yargı Kesiminde Oluşan Delil Türleri

5.4.1. Bilirkişi Raporu

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin 1. fıkrasının göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275'inci maddesinden yola çıkılarak, bilirkişi kavramını, yargılama sürecinde, özel ve teknik bilgiyi gerektiren konularda, hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulmuş uzman kişiler şeklinde tanımlanmak mümkündür. Ancak, anılan Yasa hükmü uyarınca, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenmesine olanak bulunmamaktadır. Vergi yargılama hukukunda hakim tarafından re'sen seçilen bilirkişi, kendisine yöneltilen soru üzerinde araştırmasını yapar ve araştırma sonunda edindiği görüşünü rapor halinde mahkemeye sunar. Bilirkişi raporu takdiri delil mahiyetinde olduğundan, hâkim, bilirkişinin görüşü (raporu) ile bağlı değildir. Bilirkişi raporunu serbestçe değerlendirir. Bilirkişi raporunu yeteri kadar kanaat verici bulmazsa, bilirkişiden ek rapor isteyebilir. Yetersizlik, ek raporla da giderilemiyorsa, yeni bir bilirkişi tayin edilerek yeniden bilirkişi incelemesi yaptırabilir. Hâkim, bilirkişi raporunu yeterli bulması halinde, bu raporu inceleyerek kendisinde noksan olan özel ve teknik bilgiyi edindikten sonra, mesleki bilgi ve deneyiminin de yardımıyla uyuşmazlığı çözüme kavuşturur.⁴¹²

Daha ayrıntılı bilgi için bu çalışmanın birinci bölümünün IV-B-2-b kısmına bakılabilir.

⁴¹¹Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.213

⁴¹² Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.721-738; Öz E. vd, a.g.m., s.75-93; Candan T., a.g.e., s.767

Bu konuya ilişkin yargı kararları⁴¹³;

“...Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyattan doğduğu dikkate alındığında, defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemenin özel bir bilgiyi veya muhasebe ile ilgili teknik konuları içermediği açıktır. Dolayısıyla bu tür uyumsuzlukların hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olduğundan, bilirkişinin oy ve görüşüne başvurulması gerekli olmadığı gibi yargılamanın asgari masrafla yapılması ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.”⁴¹⁴

“Bilirkişinin ikinci raporunda rayiç bedelin yeniden belirlenmesi için ortada herhangi bir neden yokken ve herhangi bir gerekçe göstermeden ilk raporundakine nazaran daha yüksek rayiç bedel takdir etmesi, yaptığı kanaatine ulaşması halinde yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırmadan raporun aksine de karar verebileceği. Hakimın bilirkişi raporunu serbestçe takdir ederek bu raporun aksine de karar verebilmesi hakimın kendisini bilirkişi yerine koyması anlamına gelmez.”⁴¹⁵

“HUMK'nun 286. maddesine göre hakim bilirkişi düşüncesiyle bağlı değildir. Bu ilke, hakimi benimsemediği bir mütaalaya uyararak karar vermek mecburiyetinden kurtarmak için kabul edilmiştir. Bilirkişi raporu hüküm verilmeye elverişli görülmediği takdirde mahkemece yapılacak iş, ya usulün 283. maddesi gereğince bilirkişiden ek düşünce almak yada 284. maddesi uyarınca başka bilirkişi eli ile yeni baştan inceleme yaptırmaktan ibarettir.”⁴¹⁶

“Dosyada yer alan bilirkişi raporu ve ek raporun incelenmesinden, davacının iddialarını karşılayıcı nitelikte bilgiler içermediği, mali müşavir olan bilirkişinin de raporunda açıkça belirttiği gibi davacının bir kısım iddialarının incelenmesinin bilirkişi olarak seçilmiş olan kişinin uzmanlık alanı dışında kaldığı anlaşılmıştır. Konunun farklı meslek gruplarının uzmanlık alanını ilgilendirmesi nedeniyle aralarında tekstil

⁴¹³ Danıştay 11. D., (17.11.1998). E.1998/1405, K.1998/3954 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.725; Danıştay 7. D., (11.11.1985). E.1985/1443, K.1985/2487 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.736; Yargıtay 2. H.D.,(10.02.1970) E.5018, K.6437 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.736; Danıştay 4. D., (17.10.2007). E. 2006/4326 K.2007/3149 sayılı kararı, Öz E. vd, a.g.m., s.81; Danıştay 3.D. (25.06.2007) E.2006/2624, K.2007/2106 sayılı kararı

⁴¹⁴Danıştay 11. D., (17.11.1998). E.1998/1405, K.1998/3954 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.725

⁴¹⁵ Danıştay 7. D., (11.11.1985). E.1985/1443, K.1985/2487 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.736

⁴¹⁶Yargıtay 2. H.D.,(10.02.1970) E.5018, K.6437 sayılı kararı, Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.736

mühendisinin de bulunduğu heyetçe bilirkişi incelemesi yaptırılıp, davacı tarafından ileri sürülen iddialar araştırılıp sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.”⁴¹⁷

“Davanın, re'sen tarhedilen vergilendirmenin hukuka uygun düşüp düşmediği belirlendikten sonra karara bağlanması gerektiği ve taraflar arasındaki uyumsuzluğun, gelir vergisine tabi kazançta esas gayrisafi hasılat ile katma değer vergisine esas hasılat arasındaki farkın nedeni saptandıktan sonra çözümlenebileceği ve bu konudaki yargıya; hukuksal sorunların çözümü ile ulaşılabileceği açık iken vergi mahkemesince bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek bulunmayan bir konu olan davacının 1999 yılında vergilendirilmesi gereken bir matrah farkı bulunup bulunmadığı noktasında yaptırılan bilirkişi incelemesi üzerine düzenlenen rapora göre hüküm kurulması hukuka uygun görülmemiştir.”⁴¹⁸

5.4.2. Keşif

Keşif, hakimin duyuları vasıtasıyla dava konusu olay hakkında bilgi edinmesidir. Bir başka tanımla keşif, hakimin kişilerin ve eşyaların durumları ve vasıfları hakkında resmi sıfatla ve yargılama çerçevesinde doğrudan doğruya yaptığı gözlemlerdir. Vergi yargılamasında keşif, fazla bir uygulama alanı bulmuş değildir. Ancak tabii afetler, yangın, kaza gibi durumlar ile değeri değişen mallarla ilgili olarak keşif yapılmasına ihtiyaç duyulabilir. Keşfin, takdiri bir delil olması nedeniyle, hakim keşif sonucunda edindiği bilgileri serbestçe takdir eder⁴¹⁹.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı⁴²⁰ şu şekildedir:

“Davacı şirket tarafından satılan, ancak zaman içinde müşterilerce imalat kusuru nedeniyle iade edilen mal bedellinin zarar yazılabilmesi için davalı idareye başvurulmuştur. Takdir komisyonu malların depolandığı yerde yaptığı inceleme sonucu ekonomik değerini kaybettiği belirtilen emtianın, ekonomik değerlerini imalat hatasından veya modası geçtiği için kaybetmediği, tüketici tarafından uzun süre giyilip kullanıldıktan ve kullanma ömrü yarıdan fazla tükendikten sonra iade edildiği, bu malların değer tespitinin yapılmasına gerek bulunmadığını belirterek davacının talebini reddetmiştir. Davacı şirket imalat hatası taşıyan ekonomik değeri olmayan ve Tüketiciyi Koruma Kanunu çerçevesinde iade alınan emtianın Vergi Usul Kanununun 278 inci

⁴¹⁷ Danıştay 4. D., (17.10.2007). E. 2006/4326 K.2007/3149 sayılı kararı, Öz E. vd, a.g.m., s.81

⁴¹⁸ Danıştay 3.D. (25.06.2007) E.2006/2624, K.2007/2106 sayılı kararı.

⁴¹⁹ Kızılot Ş. vd, a.g.e., s. 720

⁴²⁰ Danıştay 4. D., (10.11.2004). E. 2004/1765 K.2004/2234 sayılı kararı

maddesi kapsamında emsal bedelinin tespiti talebini reddeden takdir komisyonu kararının iptali ile imha edilecek emtianın değerinin tespiti için bilirkişi incelemesi yaptırılması istemiyle dava açmıştır.

Davacı şirket, spor ayakkabıları kıyafetleri ve aksesuarlarının ithalat, ihracat ve toptan ticareti ile uğraşmaktadır. Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi ile ürün satışı yapan şirketlerde müşterilerden iade alınan ürünler için müşterilere yeni ürün verilmesi ya da bedelinin iadesi söz konusu olabildiğinden ürünlerin maliyet bedelleri yerine emsal bedelleri üzerinden zarar yazılabilmesine imkan tanınmıştır. Davacı şirket tarafından bayiler aracılığıyla yapılan satışlarla ilgili olarak iade alınan ürünlerin Vergi Usul Kanunu ve Tüketicinin Korunması Kanununda belirtilen şekil ve şartlara uygun olarak iade alındığı ürünlerin ekonomik değerinin olmaması nedeniyle bir depoda bekletildiği iddia edildiğinden, bu ürünlerin davacı şirketin satışını yaptığı ürünler olup olmadığı, iade alınan ürün bedellerinin kurum kazancından indirilip indirilmediği, iadeye konu malların nitelikleri ve emsal bedelleri konusunda defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi ve ürünlerin bulunduğu depoda keşif yaptırılarak karar verilmesi gerekmektedir. Davacının yıl içinde para iadesi veya ürünün yenisini vermesine karşın bu işlemlerin yapıldığı dönemlerde zarar yazılmaması halinde, iade alınan malların emsal bedelleri üzerinden zarar yazılabilmesi mümkün olmalıdır. Bu itibarla keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak bunun sonucuna göre bir karar verilmesi gerektiğinden, davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

5.4.3. İkrar

Sözlük anlamıyla bir tarafın, diğer tarafın ileri sürdüğü bir hususu doğrulaması olarak bilinen ikrar, bir kimsenin belirli bir yargılamada kendi aleyhine sonuç yaratan bir olguyu, o yargılamanın yürütüldüğü mahkemede kabul etmesi olarak tanımlanmaktadır.⁴²¹ İkrar edilen bir hususun artık karşı tarafça ispatına gerek yoktur.

İkrar, münferit olaylar ile ilgili olup, kabul ile karıştırılmamalıdır. Kabul; davalının davacının dava dilekçesinde belirttiği istem sonucuna bütünüyle muvafakat vermesi şeklinde tanımlanmaktadır.⁴²²

⁴²¹ Konuralp H., a.g.e., s.138; Kiper O. (1995)., a.g.e., s.41

⁴²² Kuru B. vd., a.g.e. s.352; Konuralp H., a.g.e., s.139

Medeni yargılama hukukunda kesin delil niteliğinde olan ikrar, idari yargılamada “takdiri delil” konumundadır. Ancak, vergi yargılaması yönünden ikrarın etkisi “kesin delil”lere yaklaşmaktadır⁴²³.

Tehdit ve baskı altında veyahut aldatmayla yapılmayan mükellef açıklamaları, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar ve maddi delil niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara ve Danıştay kararlarına göre, ikrarın delil niteliği taşıyabilmesi için; İkrarın herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak biçimde tespit edilmiş olması, açık ve net biçimde yapılmış bulunması, tehdit, hile ve baskı altında yapılmamış olması, ticari icaplara uygun olması ve ikrarda bulunanın bilebileceği bir hususa ilişkin bulunması şartlarını taşıması gerekmektedir⁴²⁴.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı⁴²⁵ şu şekildedir:

“Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket müdürünün inceleme elemanına vermiş olduğu ifadesinde; ... ve ... adlı kişiler ile ... Gıda Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenmiş görünen faturalarda yazılı emtiayı, gerçekte, işyerine kamyonla mal getiren "Mustafa" isimli kişiden aldığını, ucuz mal satan, gerçek alış tutarı üzerinden fatura vermesi sebebiyle tercih ettiği bu kişinin, satmış olduğu emtia için kendisine mal satışı yapanların faturalarını verdiğini söylediği; faturayı düzenleyenlerden mal alış olmadığı açıklanmasında bulunduğu anlaşılmıştır.

Müdür sıfatıyla davacı Şirketi temsil ve onun adına irade beyanında bulunma yetkisine sahip olan anılan kişinin, tehdit ve baskı altında ya da aldatma ile yapıldığı iddia olmayan söz konusu açıklamaları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar olduğundan, maddi delil niteliğinden olan bu açıklamalar karşısında; Vergi Mahkemesince, kendilerinden mal alınmadığı sabit bulunan kişi ve firmalarla ilgili kimi değerlendirmeler yapmak suretiyle dava hakkında karar verilmesinde, Yargılama Hukukuna uyarlık yoktur. Bu bakımdan; dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin söz konusu faturalardan hareketle tesis edilen kısımlarında da hukuka aykırılık bulunmadığından, temyize konu kararın aksi yolda verilen hüküm fıkрасında isabet görülmemiştir.”

⁴²³Kızılot Ş. vd, a.g.e., s. 720

⁴²⁴Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.139-140; Candan T.(2005) Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.786

⁴²⁵ Danıştay 7.D., (25.02.2004). E. 2000/8519, K. 2004/464 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr

5.4.4. Tanık Beyanı

Dava konusu maddi olaylarla ilgili olarak bilgi sahibi olan üçüncü şahısların, bu bilgilerini mahkemeye aktarmalarına tanıklık denir.⁴²⁶

Tanıklık yapan kişiye de tanık (şahit) denir. Taraflar kendi davalarına tanık olamazlar. Yine tüzel kişiliğe sahip tarafların kanuni temsilcileri de tüzel kişiliğin tarafı olduğu davalarda tanıklık yapamaz.⁴²⁷

Tanıklar, yalnızca gördüklerini ve duyduklarını mahkemeye bildirmekle yükümlü olup, herhangi bir yorun veya değerlendirmede bulunamazlar. HUMK'ta takdiri deliller içinde sayılan tanık beyanı, güçlü bir delil türü değildir.⁴²⁸

Vergi usul hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmak şartı ile tanık beyanının ispat aracı olarak kullanılabilmesi mümkündür. Ancak, İdari yargılama usulünün niteliği gereği vergi davalarında, tarafların tanık göstermesi ve mahkemede tanık ifadesinin alınması söz konusu olmadığından, uyuşmazlık konusu olayla ilgili tanık ifadesinin idari vergi incelemesi aşamasında, incelemeyi yürütmekle görevli inceleme elemanı tarafından alınması gerekmektedir.

Bir Danıştay kararında⁴²⁹ bu durum aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

“İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan’ın vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.”

Vergi yargılamasında tanık beyanının delil olarak gösterilebilmesi, tanığın vakıf olduğu bilgiyi her türlü bozucu tesirden uzak olarak, tam ve dürüst bir şekilde alma kabiliyetine ve gerçeği olduğu gibi anlatma niyet ve iradesine bağlıdır. Ayrıca, tanığa yöneltilen soruların soruluş tarzı, olayın meydana gelmesi ile tanık ifadesi arasında

⁴²⁶Tutumlu M.A., a.g.e., s.199

⁴²⁷Kuru B. vd., a.g.e.,s.400

⁴²⁸Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.719

⁴²⁹Danıştay 3.D. (24.12.1986) E.1986/1201, K.1986/2706 sayılı kararı

geçen sürenin uzunluğu ve kısalığı tanık beyanının delil değerini etkileyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴³⁰

Tanıklık yapan kişi ile mükellef arasında husumet veya menfaat birliği bulunduğu hallerde, mahkemece, tanık beyanına itibar edilmez. Mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerin beyanları, mükellefleri bağlayıcı delil niteliği taşırlar.⁴³¹

Bu hususa örnek teşkil eden bir Danıştay kararı⁴³²;

“Madde hükmünün değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğin ötesine geçilerek taraflar arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Olayda vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan, akit taraflarından birisini teşkil eden ve yükümlü aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcı ifadeleri maddi delil niteliğindedir. Alıcıların ödeme şekilleri ve alış bedelleri ile ilgili olarak verdikleri ve tutanakla tespit edilen ifadeleri daha fazla ödemede bulduklarını göstermektedir.”

Öte yandan, vergi incelemelerinde birden fazla şahit ifadesinden yararlanıldığı durumlarda, ifadesine başvuru şahitlerin birbirlerini tanımamaları, ifadelerini farklı zamanlarda vermeleri, ifadelerinin önemli çoğunluğunun aynı doğrultuda olması ve hatta kimi zaman verdikleri ifadeler sonucu kendilerini ilzam etmeleri, başka bir ifadeyle, mükellefle karşılıklı menfaat ilişkisi içerisinde iken mükellef aleyhine, dolayısıyla kendi aleyhlerine ifade vermeleri Danıştay 13. Dairesi'nin 31.12.1975 tarih ve E:1974/519, K:1975/4475 sayılı kararında, mükellef ile şahit arasında husumet bulunmadığını gösterir doneler olarak sayılmıştır.⁴³³

İdarece yapılan vergi denetimlerinde, bazen ifadelerine başvuru alıcıların, bir kısmının mükellef aleyhine, bir kısmının da mükellef lehine beyanda bulunduğu durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu tip durumlarda inceleme elemanlarınca genellikle tüm alıcıların ifadelerine başvurmak yerine ve azınlıkta kalan alıcı

⁴³⁰Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, s.155

⁴³¹Kızılot Ş. vd, a.g.e., s.719; Çölgezen Ö. (2009, Haziran). İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334, s.105

⁴³² Danıştay VDD., (23.06.2000). E.1999/281, K.2000/760 sayılı kararı, Çölgezen Ö., a.g.e., s.105

⁴³³ Çölgezen Ö., a.g.e., s.105

ifadelerini genele teşmil ederek matrah takdiri yoluna gidilmesi sonucunda idare ile mükellefler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili yargılamaların mükellef lehine sonuçlandığı görülmektedir.⁴³⁴

Bu konuya ilişkin Danıştay kararları⁴³⁵;

*“... İfadesi alınan alıcıların, toplam alıcılarla kıyaslandığında, çok azınlıkta kalmaları durumunda, azınlıkta kalan bu alıcı ifadelerinin, tüm alıcılara kıyas yolu ile uygulanması suretiyle matrah farkı bulunamaz.”*⁴³⁶

*“Kooperatif üyelerinden sadece birinin ifadesine dayanılarak inşaat organizatörlüğü faaliyetinde bulunduğu ve mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği iddiasında bulunulamaz”*⁴³⁷

Mali polis tarafından alınan tanık ifadelerin delil olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği hususuna gelince, bu konu ile ilgili Danıştay kararlarından, emniyette alınan ifadelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, bu konuda yapılacak vergi inceleme ve araştırmaları sonucunda tespit olunacak hususlar ve toplanacak delillerle yeterli açıklıkta ortaya konulmadan tek başına anlam ifade etmeyeceği, sonuç olarak bu ifadelerin vergi idaresi açısından ihbar niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır.⁴³⁸

Bu hususa ilişkin Danıştay kararları⁴³⁹;

*“Mali poliste alınan ifadeler dışında başkaca bir tespit yapılmaksızın, gerçeği yansıtmayan faturalarda yer alan vergileri indirim konusu yapıldığından bahisle davacı adına uygulanan tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık yoktur.”*⁴⁴⁰

*“İnceleme elemanınca faturayı düzenleyen kişinin ifadesine başvurulmaksızın sadece mali poliste verdiği ifade esas alınmaz”*⁴⁴¹

⁴³⁴Dönmez R., (2004, Ocak). Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri, Yaklaşım Dergisi, sayı:133, www.yaklasim.com

⁴³⁵ Danıştay 4.D. (19.12.1984) E.1984/1487, K.1984/4594 sayılı kararı, Dönmez R., a.g.m.; Danıştay 9.D. (17.02.2000) E.1999/1453, K.2000/484 sayılı Kararı, Dönmez R., a.g.m.

⁴³⁶ Danıştay 4.D. (19.12.1984) E.1984/1487, K.1984/4594 sayılı kararı, Dönmez R., a.g.m.

⁴³⁷ Danıştay 9.D. (17.02.2000) E.1999/1453, K.2000/484 sayılı Kararı, Dönmez R., a.g.m.

⁴³⁸ Arslan M. vd, (2008, Temmuz). Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, Mali Pusula Dergisi, sayı: 43

⁴³⁹ Danıştay VDD. (26.03.1999) E. 1998/263, K.1999/201 sayılı kararı, Arslan M. vd, a.g.m.; Danıştay 11.D. (07.11.1995) E. 1995/1831, K.1995/2956 sayılı kararı, Arslan M. vd, a.g.m.

⁴⁴⁰ Danıştay VDD. (26.03.1999) E. 1998/263, K.1999/201 sayılı kararı, Arslan M. vd, a.g.m.

⁴⁴¹ Danıştay 11.D. (07.11.1995) E. 1995/1831, K.1995/2956 sayılı kararı, Arslan M. vd, a.g.m.

SONUÇ

Genel olarak hukukta ispat, bir iddia veya olayın doğruluğu konusunda davaya bakan hakimi ikna etmeye yönelik bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Türk hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kural Medeni Kanun'un 6'ncı maddesinde yer almaktadır. Genel kurala göre, iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. Bu kural, anılan Yasa hükmünde “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.*” şeklinde yer almakta olup, söz konusu yasal düzenlemeden belli durumlarda ispat yükünün yer değiştirebileceği anlamı da çıkmaktadır.

Yargılama hukukumuzun önemli bir konusunu oluşturan ispat, kaynağını Anayasa'dan almaktadır. İspat konusu; Anayasamızın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 36'ncı maddesinin ilk fıkrasında, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*” şeklinde düzenlenmiş olup, bu anayasal düzenleme ile; kişilere hukukun olanak tanıdığı vasıta ve yollar kullanılmak kaydıyla yargı organları nezdinde gerek davalı ve gerekse de davacı olarak hak arama özgürlüğü imkanı verilmiştir. Bu düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin kanuni veya idari düzenlemeler olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlüleri/sorumluları tarafından dava konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır.

Uyuşmazlık konusu vakianın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yargıçta kanı oluşturmaya yarayan ispat araçları olarak tanımlanan delil kavramı, kesin deliller ve takdiri deliller olmak üzere iki kısımda incelenir. Kesin deliller hakimi bağlayıcı nitelik taşır. Bunlar; ikrar, senet, yemin ve kesin hükümdür. Takdiri delilleri ise hakim serbestçe değerlendirilir. Bunlar; tanık beyanı, bilirkişi görüşü, keşif ve özel hüküm sebepleridir. Ancak, vergi mahkemelerinde olduğu gibi, re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, hakim kesin delillerle bağlı değildir. Bu tür davalarda hakim

delilleri serbestçe değerlendirerek hükmünü verir. Bu nedenle vergi yargılama hukukunda takdiri delil sistemi geçerlidir.

Devlet teşkilatı içinde yargılama erkini üstlenmiş olan bağımsız mahkemeler, kendilerine anayasa ile verilmiş olan yargısal görevlerini ifa ederken keyfi davranamazlar. Adil karar verebilmeleri için uymaları gereken yargılama hukukuna ve ilgili yargı koluna özgü usul ve ilkeler bulunmaktadır. Yargılama ilkeleri adı verilen bu ilkeler, esas itibarıyla yargılama faaliyeti içinde egemen ve etkin bir konuma sahiptir. Yargılama sürecinde, her bir yargı kolunun uyması gereken belli başlı ilkeler bulunmakta ise de bir çok ilke yargılama kolları arasında iç içe geçmiş durumdadır. Ülkemizde, idari yargı sistemi içerisinde örgütlendiği görülen vergi yargılamasında da maddi gerçeğe ulaşmak için yargılama sürecinde uyulması gereken bir takım temel ilkeler bulunmaktadır. Vergi yargılama hukukuna yön veren bu temel ilkelerin bir kısmı genel yargılama hukukuna, bir kısmı idare yargılama hukukuna ilişkin ilkeler olmakla birlikte bir kısmı da sadece vergi yargılama hukukuna özgü temel ilkelerdir. Sayıca çok olan bu ilkelerin belli başlıları arasında; hukuk devleti ilkesi, adil yargılamaya ilişkin ilkeler, usul ekonomisi, yazılılık ilkesi, yerindelik denetimi yasağı ilkesi, idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar verilememesi ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve hakimnin hukuk yaratma yetkisinin bulunmaması ilkesi gibi temel ilkeler sayılabilir.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, idari yargı organlarının yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlandırılmıştır. Bu durum, idari yargı organlarının, kanunla verilen yetkileri kullanırken idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığını, hukuk devleti sınırları içinde kalmadığını denetleme ve bu şekilde karar verebilme yetkisine sahip olduğu anlamına gelmektedir. Böylece, idari yargı sistemi içinde örgütlenen vergi yargılama organları, vergi idaresinin, vergi kanunlarıyla kendisine verilen yetkileri kullanarak tesis ettiği vergilendirme, ceza kesme, tahsil işlemleri vb. gibi idari işlemlerine karşı açılan davalarda, vergi idaresinin hukuka uygun davranıp davranmadığını denetleyebilmektedir. Bu denetleme, idari işlemin tesisinden önce vergi idarince yapılan araştırma ve tespitlerde dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin, hukuka ve özellikle de Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan hükme uygunluğu çerçevesinde olmaktadır.

Bu yasa hükmünün birinci fıkrası ile vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran somut maddi olayların belirlenmesinde, vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulama sürecinde, sadece dış görünüşlerin, hukuki biçim ve isimlerin değil, bunların ötesine geçilerek aynı zamanda olayların gerçek ekonomik boyutlarının, nitelik ve içeriklerinin esas alınması anlamını taşımaktadır.

Maddenin 3'üncü fıkrasında, ispat yükü düzenlenmiştir. Kendisine ispat yükü düşen tarafı belirlemek için konulmuş olan bu hüküm, genel hukuk ilkeleri ile paralellik taşımaktadır.. Vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır. Vergi hukukunda, iktisadi, ticari teamüller ile teknik icaplar fiili karineleri oluştururlar. Karinelerin aksini iddia eden tarafın, delil ikame etmek suretiyle karine temelini çürütmesi ve iddiasını ispatlaması gerekir. Karineye dayanan tarafın ispat etmesi gereken ise yalnızca karine temelidir.

İkinci fıkrada maddi olayın ispatında yemin dışında her türlü delil ile ispatlanabileceği belirtilmek suretiyle vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olup, bu şekilde kullanılacak her türlü delil ile olayın gerçek mahiyetinin saptanması amaçlanmıştır. Delil serbestisi ilkesi, tarafların iddialarını her türlü delille ispatlayabilmelerini, mahkemenin de tarafların getirdikleri delillerle bağlı olmamasını başka bir ifade ile belirli bir konunun ispatı için kullanılacak delil türleri konusunda sınırlandırma yapılmamasını anlamına gelmektedir. Vergi yargılama hukukunda da delil serbestisi benimsenmekle beraber, buna iki istisna getirilmiştir. Bunlardan biri "*yemin*", diğeri vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan "*şahit*" ifadesidir.

Bu çalışma ile ilgili olarak yapmış olduğumuz araştırmalarda vergi hukukunda delil serbestisine getirilen yemin delili ve tanık beyanına ilişkin sınırlamalar ile duruşmada tanık dinlenmemesine ilişkin hususların eleştirildiği görülmüştür. Ancak, tarafımızca bu eleştirilere tam olarak katılmamakla birlikte, konuya farklı bir pencereden bakılarak bazı değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılacaktır.

İYUK ve VUK'ta yer alan mevcut yasal düzenlemeler ile yargılama usulünün karakteristik özelliği gereği vergi yargısına intikal eden anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında, duruşmada tanık dinlenmesine ve taraflara yemin teklif olunmasına ihtiyaç olmamakla birlikte, bu delillerin yargılama safhasında ispat için

kullanılabilmesinin davanın taraflarına bir katkısı bulunmamaktadır. Çünkü vergi yargılama organlarınca yapılan denetim, idari işlemin hukuki denetimidir. Vergi idaresi, yükümlü hakkında hukuki bir işlemi tesis ederken, bu husus ile ilgili araştırma ve incelemelerini tam ve eksiksiz olarak yapmak ve bunun sonucunda hukuk alemine şekil ve içerik yönüyle hukuka uygun bir karar çıkarmak zorundadır. Bu sebeple idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Yükümlü hakkında tesis edilen bir vergilendirme veya ceza kesme işleminin vergi yargılamasına konu edilmesi halinde, hakim, söz konusu işlemi şekil ve esas yönüyle hukuka uygunluk denetimine tabi tutacak, bu denetimi yaparken de re'sen veya yükümlü iddiaları doğrultusunda söz konusu işlemin tesisini gerekli kılan nedenlerin mevcut olup olmadığını araştıracaktır. İdarece, meselenin tam olarak aydınlatılamaması ve dava konusu işlemin tesisini gerekli kılan sebep bakımından, (örneğin vergiyi doğuran olay meydana gelmesi, bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi) mevcut delillerin kifayetsiz kalması durumunda, yargı organınca verilecek karar, eksik inceleme gerekçe gösterilerek yükümlü hakkında tesis edilen vergilendirme veya ceza kesme işleminin kaldırılması yönünde olacaktır. Örneğin, tanık ifadeleri doğrultusunda düzenlenen bir vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan bir tarhiyat ve ceza kesme işleminin yargı safhasına intikal etmesi halinde, yükümlü, inceleme esnasında olayla ilgisi tabi ve açık olan diğer şahısların ifadesine başvurulmadığını veya inceleme raporunda sadece aleyhte ifadeler yer verildiği mahkeme huzurunda ispat ettiği takdirde, mahkeme tarhiyat veya ceza kesme işlemini kaldıracaktır.

Bize göre, vergi yargılamasında tanık dinlenebilmesi ve yemin delilinin kullanılabilmesinin önünün açılabilmesini mümkün kılan tek yol, yükümlü hakkında idari işlemi tesis eden veya tesisini öneren, başka bir ifadeyle bu işlemin tesisinde ana rolü üstlenen kamu görevlilerinin yapmış olduğu işlemi, yargı mercileri önünde savunma zorunluluğu getirmekten geçmektedir. Çünkü, yargı kararları incelendiğinde görüleceği üzere tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan çok sayıda dava, eksik incelemeden dolayı idare aleyhine sonuçlanmasındaki nedenlerden biri, vergi yargısının vergi idaresinin çalışma şartları ve kararlarda aranılan şekilde işlem tesisinin yapılabilir olup olmadığı konusunda tam bilgiye sahip olmamasıdır. Özellikle vergi inceleme raporlarına dayalı olarak tesis edilen işlemin yargılanması aşamasında, bu işlemi mahkeme huzurunda savunan ile incelemeyi yapan aynı kişiler olmadığından, idari işlem, mahkeme huzurunda yeterli bir şekilde savunulamamaktadır. Vergi

yargılamasında inceleme elemanlarına, düzenlemiş oldukları vergi inceleme raporlarına dayalı olarak tesis edilen işlemleri savunma zorunluluğu getirilmesi bu durumu ortadan kaldıracaktır. Bu halde, gerek hakim tarafından dava konusu işlemin tesisinden sorumlu kamu görevlisine ve vergi yükümlüsüne, gerekse de tarafların birbirine yemin teklif ederek bunu hakim huzurunda delil unsuru olarak kullanabilmesinin bir anlamı olacaktır. Yine bu şekilde, idarenin, tesis ettiği işlemi savunmadaki eksikliğin giderilmesi tarafları eşit konuma getireceğinden, duruşmada tanık dinlenmesinin gerçek maddi olayın saptanması bakımından yargılama faaliyetine katkısı olacaktır.

Öte yandan, kamu görevlilerine, yapmış olduğu işlemi yargı mercileri önünde savunma zorunluluğu getirilerek sorumluluklarının arttırılması, idarenin keyfi uygulamalarının önünü kesilmesine ve vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan ihtilafların azalmasına olanak sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Ağdur M. (2010, Ekim) Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları, Yaklaşım Dergisi, sayı:214
- Akıntürk T. (2009). Hukuka Giriş, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir
- Akıntürk T. (1999). Medeni Hukuk, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- Akıntürk T. (2001). Borçlar Hukuku, Beta Basım A.Ş., İstanbul
- Akkaya M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi
- Alantar D. (2004, Şubat). Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, sayı:134, www.yaklasim.com
- Altınel S., Güner N.(2008). Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:324
- Alptürk E., (2005, Ocak). Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri, Yaklaşım Dergisi, sayı:18, www.yaklasim.com
- Arslan M.(2005). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 4.b.
- Arslan M., Şentürk A.G. (2008, Temmuz). Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, Mali Pusula Dergisi, sayı: 43
- Atalay O. (2001). Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir
- Batun M. (2010, Şubat). Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, Yaklaşım Dergisi, Sayı:206
- Başaran F., (2002, Temmuz) Elektronik Kayıt Ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:251
- Bayraklı H.H. (2009). Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar
- Baysal E. (2010). Vergi Hukukunda İspat, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Bilen C.İ. (2009, Şubat). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:330

- Candan T. (2006) Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Candan T. (2005). Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Coşkun S., Karyağdı M. (2001). İdari yargılama Usulü Örnek İçtihadlar Yorumlar, Seçkin Kitabevi, Ankara
- Çağan N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul
- Çölgezen Ö. (2009, Haziran). İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334
- Deryal Y. (2004). Türk Hukuku'nda Bilirkişilik, Seçkin Kitabevi, Ankara
- Doğrusöz A. B., (2008, Haziran). Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir mi?, Yaklaşım Dergisi, Sayı:186
- Dönmez R., (2004, Ocak). Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri, Yaklaşım Dergisi, sayı:133, www.yaklasim.com
- Ergün Ç.E. (2006). Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, AÜHFD, www.acikarsiv.ankara.edu.tr
- Görkem N.A.(2008) Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Gözübüyük Ş. (2005). Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara
- Günay S.(2006, Ekim). İnceleme Tutanakları ve Raporlarının Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:166
- Günday M. (2003)., İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, Günc. 8.b.
- Gündeşli E. (2006, Kasım). Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167 www.yaklasim.com
- Kabasakal Y. (2007) İdari Yargılama Usulü Hukukunda Kanıtlama Yöntemleri ve Araçları (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Karakoç Y. (1996). Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayını, İzmir
- Karakoç Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir
- Karakoç Y.,(1995, Ocak). Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, www.muhasibe.gen.tr

- Karakoç Y.(1995, Eylül) Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması, Vergi Dünyası Dergisi, sayı: 169
- Kaneti S. (1986-19987). Vergi Hukuku, İstanbul üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul
- Kaneti S.(Kasım, 1991)., Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:123, www.muhasabe.gen.tr
- Kırbaş S. (1988). Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Ankara, 2.b.
- Kiper O. (1995). Hukuk Davalarında Kanıtlar, Adil Yayınevi, Ankara
- Kızılot Ş., Kızılot Z. (2010). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 18.b.
- Kocahanoğlu O. S. (1983). Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yaylacık Matbaası, İstanbul
- Konuralp H. (2010). Medeni Usul Hukuku, AÖF Yayını, Eskişehir
- Kuru B.(1990). Hukuk Muhakemeleri Usulü, Alfa Basım Yayım, İstanbul , C.II.
- Kuru B. (1995). Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Alfa Basım Yayım, İstanbul
- Kuru B., Arslan R., Yılmaz E. (1997). Medeni Usul Hukuku, Yetkin Basımevi, Ankara
- Telli K.(Ekim 2010). Vergi Hukukunda Delil, Yaklaşım Dergisi, Sayı 214 www.yaklasim.com
- İnceoğlu S. (2007). Adil Yargılanma Hakkı ve Yargı Etiği, Şen Matbaa, Ankara
- Organ İ., Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi, Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 206
- Öncel M.,Kumrulu A., Çağan N. (2008). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- Öz E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Öz E., Albayrak S., Vergi Yargısında Bilirkişilik, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı: 3, www.taa.gov.tr
- Özbalcı Y. (1988). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara
- Parlak B. (2006) İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Pekcanitez H., Atalay O., Özkes M. (2006). Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara
- Saban N. (2006). Vergi Hukuku, Beta Basım A.Ş., İstanbul

- Saygılıoğlu N. (1987)., Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gmrk Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara
- Sekdur M., Altun M. (2001) Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- Şanver S., (1983, Mayıs). Vergi Hukukunda İspat, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21
www.muhassebe.gen.tr
- Şenyüz D. (2002). Vergi Hukuku Açısından zel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- Şenyüz D., (2008, Mayıs). Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, www.yaklasim.com
- Taşpınar S. (2001). Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara
- Taşpınar S. (1996) Fiili Karinelerin İspat Yükü Dağılımındaki Rolü, Cilt:45, sayı:1, www.dergiler.ankara.edu.tr, 10.02.2011
- Taylar Y., Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar Ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi, www.auhf.ankara.edu.tr, 08.02.2011
- Tezel A.(1997 Ağustos), Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:56, www.yaklasim.com
- Tokat Y. (2010, Mayıs). Vergi Tahsil Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, sayı:209, www.yaklasim.com
- Tosuner M., Arıkan Z. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada zm ve Türk Vergi Yargısı, Neşa Ofset, İzmir
- Tutumlu M.A. (2000). Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Umar B., Yılmaz E., (1980). İspat Yükü, Kazancı Matbaacılık, Büyükçekmece
- Üstün S. (2006) Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi (Doktora Tezi), Konya
- Yıldırım M.K. (1990), Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, Kazancı Yayınları, İstanbul
- Yüce M. (2010). Türk Vergi Yargısı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa

ÖZGEÇMİŞ

20.06.1980 tarihinde Isparta İli'nin Şarkikaraağaç İlçesine bağlı Aşağıdinek Köyü'nde doğdu. Sırasıyla ilk ve orta öğrenimini İzmir'de bulunan Osman Faruk Verimer İlkokulu, Mustafa Uygur Ortaokulu ve İzmir Maliye Meslek Lisesi'nde tamamladıktan sonra 26.12.1997 tarihinde İzmir Defterdarlığı Kordon Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde yoklama memuru kadrosunda çalışmaya başladı. Yine 1997 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü'nde başladığı lisans eğitimini 2001 yılında tamamladı. Maliye Bakanlığı'nca 29.09.2003 tarihinde Gelir Uzman Yardımcılığı kadrosuna atandı. Bu görevinde çalışmaya devam ederken 23.10.2005 tarihinde yapılan İdari Yargı Hakim Adaylığı Sınavını kazanarak 03.03.2006 tarihinde Ankara adayı olarak başladığı hakim adaylığı sürecinde, sırasıyla Ankara 10. idare Mahkemesi, Ankara 2. Vergi Mahkemesi, Danıştay 4 ve 8. Daireleri'nde stajını tamamlayarak 10.07.2007 tarihli İdari Yargı Hakimleri Kura Kararnamesi ile Denizli Vergi Mahkemesi Üyeliğine atandı. Aynı yıl, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. Orta düzeyde İngilizce bilmektedir. Evli ve iki kız çocuğu babasıdır.