

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA
RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

Mustafa Berkant GÜNİNDİ

2501050241

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Bekir Mahmut KAŞIKCI

İSTANBUL – 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MUSTAFA BERKANT GÜNİNDİ Numarası : 2501050241
Anabilim Dalı / Anasat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : PROF.DR. B. MAHMUT KAŞIKÇI
Tez Savunma Tarihi : 27.12.2019 Saati : 12.00
Tez Başlığı : VERGİ YARGILAMASI HUKU'NDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
Sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE OYBİRLİĞİ** OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2-PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
3-PROF. DR. B. MAHMUT KAŞIKÇI		Kabul
4- PROF. DR. T. İRFAN BARLASS		Kabul
5-DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DR. ÖĞR. ÜYESİ EGE GÖKTUNA		
2-DR. ÖĞR. ÜYESİ Z. ERTUNÇ ŞİRİN		

ÖZ

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

MUSTAFA BERKANT GÜNİNDİ

İdare tarafından yapılan eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması hukuk devleti olmanın bir gereği ve olmazsa olmaz bir şartıdır. Bu kapsamda idari eylem ve işlem niteliğinde olan vergilendirme uygulamalarının da yargı denetimi kapsamında olması kaçınılmazdır. Vergilendirme uygulamaları yasama sürecinden, tahakkuk ve tahsil aşamasına kadar devam eder.

Anayasa'nın 73. maddesi ile vergi hukuku ile ilgili genel evrensel ilkeler benimsenmiştir. Hukukumuzda vergisel uygulamaların, kanunlaşma sürecinden itibaren denetimi söz konusudur. Kanunlar Anayasa Mahkemesi tarafından; yönetmelik, genelge, tebliğ düzenlemeleri Danıştay tarafından denetlenir. En sonunda vergi idaresi tarafından yapılan tek taraflı işlemler ile yükümlü hakkında vergi tahakkuk ettirilir. Bu işlemlerin denetimi ise vergi yargı organları tarafından yapılır. Dolayısıyla vergi mevzuatı, ne kadar Anayasa ve evrensel vergi hukuku ilkelerine uygun yapılmış olursa olsun, son aşamada uygulayıcı konumda olan vergi idaresinin tek taraflı işlemlerinin de hukuka uygun yapılması gerekir. Buradaki hukuka uygunluğu denetleyecek, idareyi keyfi davranışlardan uzaklaştıracak ama aynı zamanda vergi yükümlülerin de vergi kaçırmasını önleyecek, taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü ile hukuka olan güveni tesis edecek olan vergi yargısıdır. Yargısal faaliyetler ise yargılama hukuku ilkelerine uygun olarak yapılmalıdır. Bu bakımdan vergi yargılaması hukukunun önemi gün geçtikçe artmaktadır.

Bu önemli görevlerini icra ederken, vergi mahkemelerinin çok sıkı şekil şartlarına bağlı olması düşünülemez. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Vergi hâkimi, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği olan bu hüküm

çerçevesinde vergiyi doğuran olayın hukuksal biçiminin ötesine geçerek, ekonomik içeriği bulmak ve maddi gerçeği ortaya çıkarmak yönünde araştırma yapacaktır.

Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesi düzenlemesi ile vergi hâkimi gerek usule ilişkin konularda gerekse maddi olaya ilişkin konularda, tarafların sunduğu delillerle bağlı olmaksızın re'sen inceleme ve araştırma yapma yetki ve göreviyle donatılmıştır. Aksi durumun kabulü halinde maddi gerçek istenildiği ölçüde ortaya çıkmayacak, hukuka uygunluk denetimi tam olarak yerine getirilemeyecek, nihayetinde hukuk devleti ilkesi zedelenecektir.

Re'sen araştırma ilkesi hem vergilendirme uygulamalarının yapıldığı idari süreçte, hem de bu işlemlerin hukuka aykırılığı iddiası ile açılan dava sürecinde geçerli bir ilkedir. Bu çalışmanın konusu, dava sürecinde yargı organlarının sahip olduğu re'sen araştırma yetkisine ilişkin olmak üzere sınırlandırılmıştır.

Bu çalışmada re'sen araştırma ilkesinin hukuki temeline, kapsam ve sınırlarına, vergi yargısına etkin ilkelerle ilişkisine yer verilmiş; bu ilkenin vergi hukuku içerisindeki önemine değinilerek kabul edilmesinin nedenleri üzerinde durulmuştur. Çalışmada, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde delil sistemi ve ispat yükü konularına temas edilmiş, Danıştay ve AİHM kararlarından yararlanılmaya dikkat edilmiş, nihayetinde vergi yargısında karşılaşılan sorunlara değinilerek bu ilke bağlamında değerlendirilmiştir. İncelemelerimiz doğrultusunda ulaşılan bulgulara, sonuç bölümünde özet halinde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargılaması, re'sen araştırma, hukuk devleti, ilke, delil.

ABSTRACT

THE PRINCIPLE OF EX OFFICIO EXAMINATION WITHIN TAX JURISDICTION LAW

MUSTAFA BERKANT GÜNİNDİ

It is a requirement and a sine qua non condition of rule of law that administrative acts are subject to judicial review. In this context, it is unavoidable that the taxation practices that are in nature of administrative acts also fall within the scope of judicial review. Taxation practices last from the legislative process until the accrual and collection of taxes.

Universal principles regarding tax law have been adopted under the Article 73 of the Constitution. In Turkish law, taxation practices are audited starting from the legalization process. Laws are supervised by the Constitutional Court while bylaws, circulars and communiqués are supervised by the Council of State. At the end, the tax is accrued on the liable through unilateral acts made by the tax administration. These acts are audited by the tax courts. Therefore, regardless of the extent of the compliance of the tax legislation with the Constitution and the principles of universal tax law, unilateral acts of the tax administration, which holds the implementor position in the final stage, should also be made in accordance with the law. In such cases, it is the tax courts that will supervise the lawfulness, prevent the administration from arbitrary behavior, but also taxpayers from tax evasion, and establish trust in law through resolution of disputes between the parties. With respect to this, tax jurisdiction law becomes more important day by day.

It cannot be assumed that the tax courts are subject to strict form requirements in carrying out these important duties. Article 3 of the Tax Procedure Law provides for the event that gives rise to tax and for that the true nature of the treatments regarding this situation is fundamental. Within the framework of this provision which is a requirement of the economic approach, the tax judge shall go beyond the legal form of

the event that gives rise to the tax and shall conduct an examination to find the economic content and to reveal the material fact.

Therefore, under the Article 20 of the Code of Administrative Procedure, the tax judge has the authority to conduct ex officio examinations and investigations on both procedural and material matters regardless of the evidence submitted by the parties. In case the contrary situation is adopted, the material fact will not surface to the extent desired, the supervision of the compliance with the law will not be fulfilled, and ultimately, the principle of the rule of law will be damaged.

The principle of ex officio examination is valid both in the administrative process in which the taxation practices are carried out and, in the litigation process which is opened with the claim that these acts are unlawful. The scope of the study is limited to the ex officio examination authority of the judicial bodies in the litigation processes.

This study includes the legal basis, scope and limitations of the principle of ex officio examination and its relation with the effective principles on tax jurisdiction. The reasons of the adoption of this principle are emphasized by indicating the importance of it within tax law. In this study, within the framework of the principle of ex officio examination, the subjects of evidence system and burden of proof are mentioned and attention is paid to benefit from the decisions of the Council of State and the ECHR. Finally, the problems encountered in tax jurisdiction have been addressed and evaluated within the context of this principle. The findings obtained in accordance with our investigations are summarized under the conclusion section.

Keywords: Tax jurisdiction, Ex Officio Examination, Rule of Law, Principle, Evidence.

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında vergi yargılaması hukukunda geçerli re'sen araştırma ilkesinin doğuş nedenleri, kapsamı, sınırları, diğer ilkelerle ilişkisi, yargılama sürecindeki etkisi üzerinde durulmuş ve yüksek mahkeme kararlarına yansımaları farklı boyutları ile incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu ilke, adil yargılanma hakkı bakımından vergi yargılamasında karşılaşılan sorunlar kapsamında değerlendirilmiştir. Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin kabul edilmesiyle idare üzerindeki yargısal denetimin çok daha işlevsel hale geldiği, diğer ilkelerin uygulanmasına zemin hazırladığı neticede yargılamanın daha adil ve sağlıklı bir sonuca ulaşmasına olanak sağladığı ileri sürülebilir. Vergi yargısında bu kadar önemli yeri olan re'sen araştırma ilkesinin daha anlaşılır hale gelmesi ve aynı zamanda uygulamada çıkan sorunlar dile getirilerek çözüm önerilerinin oluşması amaçlanmıştır.

Öncelikle, tez konusunun seçiminden itibaren bu zorlu tez sürecinde benden desteğini esirgemeyen ve yol gösterici yaklaşımı sebebiyle tez danışmanım Prof. Dr. Mahmut KAŞIKÇI'ya teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca her gerektiğinde yardımcı olan mali hukuk ana bilim dalı araştırma görevlilerine teşekkürlerimi sunarım.

İSTANBUL, 2019

MUSTAFA BERKANT GÜNİNDİ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

KAVRAMI, KAPSAMI VE SINIRLARI

I. Türkiye’de Vergi Yargılaması.....	5
A. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	10
1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi.....	11
2. 1982 Öncesi Cumhuriyet Dönemi.....	11
3. 1982 Sonrası Cumhuriyet Dönemi.....	12
B. Vergi Yargısının Türk Yargısı İçindeki Yeri.....	13
C. Vergi Davasının Hukuki Niteliği.....	16
II. Re’sen Araştırma İlkesi Kavramı ve Kabul Nedenleri.....	17
A. Tanım.....	17
B. Hukuki Dayanak	20
1. İYUK Düzenlemesi	20
2. VUK Düzenlemesi.....	21
C. İdari Aşamada Re’sen Araştırma İlkesi	22
D. Kabul Nedenleri.....	22
1. İdarenin Hukuka Bağlılığını Sağlamak	23

2. Taraflar arasındaki eşitsizliği dengelemek	25
3. Maddi Gerçeğe Ulaşmak	28
III. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı	31
A. Yetki Bakımından	31
B. İstenecek Bilgi ve Belgeler Bakımından	38
C. Talepte Bulunulacak Kişiler Bakımından	41
D. İhtilafsız Konular Bakımından	43
E. Hukuki Nitelendirme Bakımından	46
IV. Re'sen Araştırma İlkesi ile İlişkili Vergi Yargılaması Hukuku İlkeleri	48
A. Kamuya Yararlılık İlkesi	48
B. Adil Yargılanma İlkesi	50
1. Hukuki Dayanak	50
2. İdari Yargıda AİHS'nin Uygulanması	52
3. Adil Yargılanma Hakkı Unsurlarının Re'sen Araştırma İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	53
a) Makul Sürede Yargılanma Hakkı	53
b) Silahların Eşitliği İlkesi	55
C. Delil Serbestisi İlkesi	58
4. Genel Olarak	58
5. Delil Serbestisi İlkesi Kısıtlamaları	61
D. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	64
V. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları	71
A. Yerindelik Denetimi Yasağı	71
B. Taleple Bağlılık	74
C. Devletin Güvenliğine İlişkin Sınırlama	78

D. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi Yasağı Bakımından	81
E. Takdir Yetkisi ve Keyfilik Yasağı	85

İKİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ BAĞLAMINDA DELİL ÇEŞİTLERİ VE İSPAT YÜKÜ

I. Delil Çeşitleri.....	88
A. Genel Olarak.....	88
B. Kesin Delil, Takdiri Delil Ayrımı.....	89
C. Delil Çeşitleri ve Re'sen Araştırma Bağlamında Değerlendirilmesi	91
1. İkrar	91
2. Tanık Beyanı	94
3. Bilirkişi Raporu	99
4. Yemin	107
5. Karineler	111
6. Defter, Kayıt ve Belgeler.....	113
II. İspat Yüğü	116
A. Genel Olarak.....	116
B. İspat Yüğünün Re'sen Araştırma Bağlamında Değerlendirilmesi.....	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKI UNSURLARI BAKIMINDAN VERGİ YARGILAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARIN RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

I. Defter ve Belgeleri Sunma Yükümlülüğü ve Susma Hakkı	126
A. Vergi İncelemesi Esnasında Defter ve Belgelerin Sunulmaması	126

B. Yargılama Esnasında Ara Kararına Rağmen Davacı Tarafından Defter, Kayıt ve Belgelerin Mahkemeye Sunulmaması.....	128
C. Vergi İncelemesi Esnasında Sunulmayan Defter, Kayıt ve Belgelerin Sonradan Mahkemeye Sunulması.....	130
1. Genel Olarak.....	130
2. Konuyla İlgili Danıştay Kararları.....	132
3. Konuyla ilgili DİBK Kararı.....	134
a) DİBK Kararı Hakkında Genel Değerlendirme.....	140
b) DİBK kararının Re’sen Araştırma İlkesi Yönünden Değerlendirme.....	144
II. Yazılılık İlkesi ve Duruşma.....	145
III. Yargılamada Tanık Dinlenilmemesi.....	149
IV. “Non Bis In Idem” İlkesi Uyarınca Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi.....	154
V. Yasal Düzenleme Önerileri.....	159
SONUÇ.....	1611
KAYNAKÇA.....	1688

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e./a.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Bkz./bkz.	: Bakınız/bakınız
bs.	: Bası
C.	: Cilt
D.	: Daire
DD	: Danıştay Dergisi
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
DİDDK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
DK	: Danıştay Kanunu
DNŞ	: Danıştay
E.	: Esas
f.	: fıkra
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

m./md.	: madde
MK	: Medeni Kanun
No./no.	: Numara
S.	: Sayı
s.	: sayfa
T.	: Tarih
par.	: Paragraf
vd.	: ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Modern devlet sisteminde, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi ve toplum ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için gerekli olan mali kaynakların elde edilmesinde büyük oranda vergi uygulamalarından yararlanılır. Vergi uygulamalarının bir tarafında kamusal finansman ihtiyacı içerisindeki devlet, diğer tarafında bu ihtiyaca malvarlığı ile katkıda bulunacak olan vergi yükümlüsü özel veya tüzel kişiler yer almaktadır.

Devlet, mali ihtiyaçlarını maksimum düzeyde karşılayabilmek için çok vergi toplama amacına yönelebilen diğer taraftan vergi yükümlüleri, malvarlıklarının azalmasının önüne geçmek için olabildiğince az vergi vermek çabası içinde olabilirler. Dolayısıyla devlet ile yükümlü kişiler arasında menfaat çatışmalarının, uyuşmazlıkların çıkması kuvvetle muhtemeldir. Bu çatışma ve uyuşmazlıkları en başta engellemek için öncelikle vergilendirmenin sağlıklı, adaletli ve orantılı bir şekilde yapılması gerekir. Bunu sağlamanın ilk yolu “verginin kanuniliği” ilkesi doğrultusunda vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin Anayasal çerçevede kanunlarla yapılmasıdır.

Bu durum bile güçlü devlet otoritesi karşısında mali varlığı etkilenen bireyin korunması için yeterli değildir. Kamu idaresi, güçlü bir otoriteye sahiptir ve vergi yükümlüsü bireye göre apaçık bir üstünlüğü vardır. Verginin kanuniliği ilkesi tam olarak benimsense dahi vergilendirme ile ilgili uygulamaları yine devlet kendi eliyle gerçekleştirir. Hukuk devletinde bu durumun idarenin keyfilğine yol açmaması gerekir. Hukuk devleti olmanın bir gereği aynı zamanda idarenin yargı denetimine bağlı olması ve bu denetimin etkin biçimde yürütülmesidir. Hukuksal denetim ile sadece tarafların menfaatini korumanın ötesine geçilmekte ve kamu menfaati de korunur hale gelmektedir. Nitekim vergi yargılaması dalı kamu hukuku içerisinde yer alır.

Diğer yandan hem devletin hem bireylerin ekonomik ve sosyal gereksinimleri hayatın kendi şartları içinde sürekli değişirken, uygulanacak vergi yasaları da güncelliğini sıkça kaybeder. Vergi yasaları en sık değişen yasaların

başında gelir ve bu değişiklikler aynı zamanda o yasayla ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge gibi alt normların da değişmesine neden olur. Bu bakımdan, kısa zaman aralıklarında yapılan yasal değişikliklerin çok özenli ve açık olmaması; vergi idarelerinin ve vergi yükümlülerinin güncel mevzuatı takiplerini zorlaştırmakta, karmaşa ve hataların yaşanmasını kaçınılmaz hale getirmektedir.

Devletin gelir odaklı yaklaşımla çok vergi toplamayı amaçlaması ve otoritesine dayanarak keyfi hareket edebilmesi, bunun karşısında vergi yükümlüsünün ise hiç ya da daha az vergi ödemek çabası içinde giriştiği eylem ve işlemler, vergi yasalarının sık sık değişmesi nedeniyle ortaya çıkan karmaşa hali ile birleşince vergi yargılaması hukukunu daha da önemli hale getirmektedir.

Hakkında yapılan vergilendirme işleminin haksız olduğunu düşünen vergi yükümlüsü veya sorumlusu, olayı yargıya taşımakta, dava açmak suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesini talep etmektedir. Dava açıldıktan sonra uyuşmazlığın sağlıklı, adaletli ve hukuka uygun çözülmesi artık vergi hâkiminin sorumluluğundadır. Vergi hâkimi, hukuk devleti gereği yapacağı hukuksal denetimi eksiksiz yerine getirebilmek için mutlaka maddi gerçeğe ulaşmak zorundadır. Nitekim bir kamu hukuku dalı olan vergi yargılaması hukukunda, ceza yargılamasında olduğu gibi maddi gerçek önemlidir. Vergi hâkimi, maddi gerçeği ortaya çıkarırken ispat vasıtası olarak delillerden yararlanır. Medeni yargılama hukukunda olduğu gibi kural olarak delillerin taraflarca hazırlanması ve hâkimin bu delillere bağlı olması kabul edilirse, maddi gerçek tam olarak ortaya çıkmayabilir. İşte vergi hâkimi, maddi gerçeğe ulaşma konusunda kendisinde kanaat oluşturacak delilleri serbestçe araştırabilmeli, tarafların talebi olmasa dahi re'sen delil toplama yetkisine sahip olmalıdır.

Vergi yargılaması hukukumuzda, re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş ve hâkime bu yönde yetki ve görev verilmiştir. Re'sen araştırma ilkesinin, yargılamadaki görev, yetki, süre gibi kamu düzenine ilişkin hususlarda sağlıklı bir sonuç elde edilebilmesi için göz önüne alınması gerekir. Ayrıca yargı yolu ile idarenin eylem ve işlemleri hakkında hukuka uygunluk denetimi yapılırken bazen

çok kapsamlı bir araştırma ve inceleme yapılması gerekliliği karşısında taraf beyan ve taleplerini aşan re'sen araştırma ilkesinin varlığı çok önemlidir¹.

Türk vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesinin kanuni dayanağı olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 20. maddesi ile Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davaya ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapacağı hükme bağlanmış olup hâkime geniş kapsamlı re'sen araştırma ve inceleme yetkisi verilmiştir.

Türk hukuk sisteminde vergi yargılaması hukukunun öneminin gittikçe arttığını belirtmiştik. Buna bağlı olarak akademik çalışmalar artmakta, vergi hukuku ile ilgili yazılı eserler ve süreli yayınlar gün geçtikçe çoğalmaktadır. Buna karşın re'sen araştırma ilkesi ile ilgili bu oranda akademik çalışma ya da eser bulunmamaktadır. Hâlbuki re'sen araştırma ilkesi vergi yargılaması hukukuna egemen olan en önemli ilkelere biri olup bu çalışmanın konusu da vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesidir.

Aynı zamanda vergi idaresi de re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Vergi idaresi bu yetkiyi; yükümlünün belirlenmesi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve matrahın tespit edilmesi gibi vergisel işlem süreçlerinde kullanılır. Bu çalışma, vergi yargılaması aşamasındaki re'sen araştırma ilkesi ile sınırlandırılmış, konunun bütünlüğü göz önüne alınarak bu ilkenin idari aşamadaki uygulanmasına sadece ilgili yerlerde temas edilmiştir.

Çalışmada re'sen araştırma ilkesinin dayanağı, özellikleri, sınırları ve kapsamı ile vergi yargılaması içerisindeki yeri, diğer ilkeler ile ilişkisi üzerinde durulmuştur. Sorunlar ve çözüm önerilerine gerektiğinde her konunun kendi içinde değinilmeye çalışılmış, son bölümde ise adil yargılanma hakkı göz önüne alınarak vergi yargılamasında karşılaşılan sorunların re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

¹ Erol Çırakman, **Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, Ankara, Danıştay Yayınları, 1982, s. 105.

İlk bölümde Türkiye’de vergi yargılaması açıklanmış, vergi yargısının Türk yargı sistemi içindeki yeri belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde, re’sen araştırma ilkesinin hukuki temeli, kapsamı ve vergi yargısına egemen başka ilkelerle ilişkileri hakkında maddeler halinde bilgi verilmeye çalışılmış, son olarak ilkenin sınırları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde vergi yargısındaki delil çeşitleri ve ispat yükü, re’sen araştırma ilkesi kapsamında incelenmiştir.

Üçüncü bölümünde, adil yargılanma hakkı bağlamında re’sen araştırma ilkesi ile ilgili konular hakkında vergi yargısında karşılaşılan sorunlar açıklanmaya çalışılmış, değerlendirme ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

KAVRAMI, KAPSAMI VE SINIRLARI

I. Türkiye’de Vergi Yargılaması

Kamu idaresi, kamu hizmetlerini kaliteli ve devamlı olarak sürdürebilmek için güçlü bir mali güce ve bunu sağlayacak gelirlere sahip olmak zorundadır. Kamu idaresi, bu gelirlerini vergi veya vergi dışı yollarla elde edebilir. Vergi; devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresi tarafından kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan mali finansmanı elde etmek adına egemenlik hakkına dayanarak hukuki cebir altında ve belirli kurallara göre karşılıksız olarak kişilerden alınan parasal değerlerdir². Devletin vergi dışı gelir elde etme yolları da mevcuttur. Bunlara resim, harç, şerefiye, para basma, mülk gelirleri, iktisadi teşebbüs gelirleri veya eski dönemlerde savaş ganimetleri, mülk gelirleri örnek olarak gösterilebilir³. Ancak modern devlet anlayışında kamu idaresi, ekonomik hayata doğrudan müdahale etmemeli ve bireye sunmak zorunda olduğu hizmetler karşılığı doğrudan yüksek harçlar almamalı, bu yollarla gelir elde etme yoluna gitmemelidir. Günümüzde devletin en önemli kaynağı topladığı vergiler olup vergi gelirleri, devlet varidatının %75 ile %95’i arasındadır⁴. Ayrıca bir ülkede toplanan vergilerin, gayri safi yurt içi hasılaya oranı kalkınmışlık düzeyini gösteren önemli bir parametredir⁵. Ülkemizde de devletin vergi gelirleri, toplam gelirlerin büyük kısmını oluşturmaktadır⁶. Bu nedenle vergiler, devletler için hayati önem taşır. Diğer taraftan ise vergiler, bireylerin malvarlığı haklarına müdahaleyi gerektirir ve

² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.3-4.

³ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20.bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s.3-4.

⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.87.

⁵ Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) verilerine göre vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’ya (GSYH) oranı en yüksek ülkeler Avrupa Birliği üyesi ülkelerdir. (Çevrimiçi) <http://data.oecd.org/gga/general-government-revenue.htm>., 31 Mayıs.2019.

⁶ Türkiye Cumhuriyeti Devletin 2007–2018 yılları arasındaki vergi gelirleri, toplam genel bütçe gelirlerinin ortalama %86,75’tir. (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls. htm., 31 Mayıs 2019.

onlar için ciddi birer külfet oluşturur. Bu bakımdan da vergiler, mal varlıkları azalan vergi yükümlüsü⁷ şahıslar için büyük önem taşır.

Tarih boyunca devletler, gelir elde etme odaklı bir yaklaşımla fazla vergi toplayabilmek uğruna hukuk ve insanlık dışı yöntemler uygulayabilmişler ve bireysel haklarla çatışmışlardır. Bu duruma karşı vergi yükümlüleri doğal olarak direnç göstermişlerdir. Örneğin Fransız İhtilalinin (1789–1799) en büyük nedenlerinden birisi vergi uygulamalarıdır. Fransız halkı ekonomik sıkıntıları nedeniyle vergilerini düzenli ödeyememiş, buna rağmen kral tarafından yeni ve ağır vergiler konulmuştur. Diğer etkenlerin de varlığıyla Fransız halkı ayaklanmış ve tarihin en büyük devrimlerinden biri meydana gelmiştir. Başka bir tarihi örnek ise 1215 tarihli İngiliz belgesi olan Magna Carta’dır. Bu belge ile Kral bazı önemli hak ve yetkilerinden feragat etmiş, kanunlara tabi olduğunu ve hukukun kendi istekleri üzerinde olduğunu kabul etmiştir. Bu sürece gidilmesinde, kralın vergilendirme yetkisine sahip olması ve kralın bu yetkisini haksız, ağır ve keyfi kullanması unsurlarının önemli bir yeri vardır. Bu bakımdan Magna Carta belgesinde vergilendirme ile ilgili önemli ilke ve kurallar benimsenmiştir⁸.

Osmanlı İmparatorluğunun yaklaşık 6 asırlık tarihinde vergi adaletine büyük önem verilmeye çalışılmışsa da vergilendirme alanında yetki sahibi olanların kötü niyetli, keyfi ve baskıcı uygulamaları birçok isyan hareketinin⁹ başlamasına neden olmuştur¹⁰.

⁷ Çalışmada; vergi yükümlüsü, mükellef veya yükümlü tabirleri kullanılacak olup tümü VUK’un 8/1 maddesinde tarif edildiği anlamda kullanılacaktır. Anılan madde: “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.”

⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Sevtap Metin, **Magna Carta ve Sened-i İttifaktan Bugüne**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.36 vd.

⁹ Bu isyanlara örnek olarak Şeyh Celal isyanı (1519), Baba Zünnun isyanı (1525), Kalender Çelebi isyanı (1528), Karayazıcı isyanı (1598), Patrona Halil isyanı (1730), Atçalı Kel Mehmet isyanı (1829), Niş isyanı (1841), Vidin isyanı (1850), Anadolu isyanları (1906-1908) gösterilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **Osmanlı Tarihinde Vergi İsyamları 1**, “Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi”, 2002, C.VII, S.2, 2002; Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **Osmanlı Tarihinde Vergi İsyamları 2 (“Vergi İsyamları 2”)**, “Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi”, C.VIII, S.1, 2003.

¹⁰ Aktan, Dileyici, Saraç, **Vergi İsyamları 2**, s.13-14.

Maliye tarihi tetkik edildiğinde, verginin aynilikten naktiliğe, ihtiyarilikten cebriliğe doğru kaydığı görülmektedir¹¹. Bu süreçte iradeler ve vergi kanunları tarafından önceleri sadece vergi alacağından bahsedilirken, zamanla vergilerin nasıl tarh, tahakkuk ve tahsil edileceği konuları da incelenmeye ve açıklanmaya başlanmış, idarenin ve kişilerin uymak zorunda olduğu kuralların kanunlarla düzenlenmesi, keyfiliğin ortadan kaldırılması benimsenmiştir¹². Vergi hukuku temel hak ve özgürlüklerle son derece ilgili olup tarihsel süreçte hak arama özgürlüğünün çıkış noktalarından biri olmuştur¹³. Tarihsel gelişim süreci içinde yaşanan kötü örneklerden ders çıkarılmış, vergi hukuku¹⁴ dalı gelişmiş ve vergileme ile ilgili temel ilkeler benimsenerek uygulanmaya başlamıştır. Vergi uygulamalarının adil, sağlıklı ve etkin olabilmesi için buna ilişkin düzenlemelerin temel vergi ilkelerine uygun yapılması gerekmektedir¹⁵.

Türk hukukunda temel vergi ilkeleri Anayasa'nın 73. maddesi ile düzenlenmiştir. Madde:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

hükümünü içermektedir. Türk vergi hukukunun temelini oluşturan ilkelerin¹⁶ dayanağı Anayasa'daki bu hükümdür¹⁷. Ancak bu ilkelerin varlığı tek başına yeterli

¹¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.87.

¹² **A.e.**, s.90.

¹³ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s.136.

¹⁴ Vergi Hukuku: “Vergi yükümlülükleri ile devlet arasında vergi olayından dolayı ortaya çıkan ilişkileri düzenleyen kuralları ve kanunları inceleyen bir hukuk ve Kamu Hukukun da bir koludur.”, Aksoy, **a.g.e.**, s.3.

¹⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 5.bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.1.

¹⁶ Bu ilkeler; verginin genelliği ve eşitliği ilkesi, verginin kamu giderleri karşılığı olması ilkesi, verginin mali güce göre alınması ilkesi, verginin adaletli ve dengeli dağılım ilkesi, verginin yasallığı ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Caner Koyuncu, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s.101-182; Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s.51-54.

¹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.4.

olmayıp, kamu idaresinin bu ilkelere uyduğunun denetlenmesi ve gerektiğinde zorlanması için bağımsız yargıya ihtiyaç vardır. Hukuk devleti¹⁸ olmanın en öncelikli öğelerinden birisi idarenin yargı denetime tabi olmasıdır¹⁹. Bu nedenle bu ilkelerin varlığı yeterli görülmeyle idare ile yükümlü arasındaki olası uyuşmazlıkların çözümünü sağlamak için vergi yargısına ihtiyaç doğmuştur. Yargı yolunun amacı; uyuşmazlıkların çözümünün sağlanması, kamu idaresinin denetlenmesi, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun temin edilmesi ve aynı zamanda hukuk devleti ilkesi gereklerinin yerine getirilmesidir. Bu hususlarla birlikte yargılama süreci sonunda ortaya çıkan karar ve yargılama konusu olayla ilgili yapılan yorumlar, vergi hukukunun gelişmesine önemli katkıda bulunmaktadır²⁰.

Genel bir ifade ile vergi yargısı, vergi ödevlileri ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için başvurulmuş ve bu uyuşmazlıkları karara bağlayan yargı yoludur²¹. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözüm süreci anlamına gelen “Mali Muhakeme”, “Mali Yargı”, “Mali Kaza”, “Vergi Muhakemesi”, “Vergi Kazası”, “Vergi Yargı”, “Vergi Yargısı”, “Vergi Yargılama”, “Vergi Yargılaması” gibi terimler kullanılmakta, ancak çoğunlukla “Mali Yargı” ve “Vergi Yargısı” terimleri kullanılmaktadır²².

Vergi yargısı ve mali yargı çoğu kez birbirlerinin yerine kullanılsa da eş anlamlı değildir²³. Vergi yargısı, işlevlerini yargılama hukuku kurallarına göre

¹⁸ Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devleti tanımlaması yapılmıştır. Bu kararlardan birine göre: “Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir”. Anayasa Mahkemesi, E.2013/44, K.2013/59, T.02.05.2013.

¹⁹ Akdoğan, **a.g.e**, s.151.

²⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s.191.

²¹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 5.bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017, s.57.

²² Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku (“Vergi Yargılaması”)**, 4.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.148.

²³ Vergi hukuku alanındaki vergi yargısı, mali hukuk alanındaki mali yargının bir koludur. Vergi yargısı kamu alacaklarına ilişkin işlem ve eylemlerin denetimi ile görevlidir. Mali yargı ise bunun yanında kamu giderlerinin hukuka uygunluk denetimini de içermektedir. Kamu giderlerinin denetim

yerine getirmektedir. Vergi yargılaması hukuku, vergi uyuşmazlığının²⁴ yargı önüne getirilmesinden kesin hüküm²⁵ niteliği kazanıncaya kadar geçen aşamalarda uygulanacak usulleri, vergi yargı organlarının kuruluşunu, işleyiş şekillerini kurallara bağlayan hukuk dalıdır²⁶. “*Vergi yargılama hukuku, vergi yargı örgütünün ve işleyişi ile vergi yargılamasında izlenecek ilke, usul ve esaslar ile bunların uygulanmasıyla ilgili tüm konuları kapsar*”²⁷. Vergi yargılaması hukuku, kamu hukuku²⁸ disiplinidir ve vergi yargılaması hukukunda yürütülen yargılama faaliyeti devlet açısından bir görevdir²⁹.

Vergi yükümlüsü veya sorumlusu³⁰, vergi idaresi ile arasında olan uyuşmazlığın çözümü noktasında idari yollara hiç başvurmamış veya başvurusuna rağmen sonuç alamamışsa vergi yargısı önünde hakkını arayabilecektir. Hal böyle olunca vergi tarafları³¹ arasındaki uyuşmazlıkların incelenmesi suretiyle vergi kanunlarına uygun yargısal tasarruflar ile çözümlenmesi faaliyeti, vergi yargısının asli fonksiyonunu oluşturmaktadır. Bu asli fonksiyonla birlikte gerçekleşen iki çeşitli fonksiyondan bahsedilebilir. Vergi yargısı, hukuki içtihatlarla kanuni boşlukları

görevini ilke olarak Sayıştay yapmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.191-192; Yüce, **a.g.e.**, s.58; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.148-149.

²⁴ Vergi uyuşmazlığı; alacaklı olan devlet ile borçlu olan mükellef ve sorumlular arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ve vergiyi doğuran olaydan tahsile kadar her aşamada oluşan hukuki anlaşmazlıklardır. Verginin tarafları arasında kanunun yorumlanmasında, uygulanmasında, mükellefiyete ilişkin hususlarda, ceza işlemlerinde, borcun veya idari yaptırımların varlığı veya tutarı üzerinde ve diğer çeşitli hallerde bir anlaşmazlık söz konusu olabilir. Uyuşmazlığın temelinde taraflar arasında anlayış, görüş farklılığı ve kendi haklılıkları konusunda ısrar edilmesi vardır. Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.52.; Yüce, **a.g.e.**, s.81.

²⁵ Kesin Hüküm: “Kanuna uygun olarak verilen bir yargı kararının, olağan kanun yoluna başvurulmaması ya da olağan kanun yolları aşamalarından geçmesi sonrasında kesinleşmesi, artık değiştirilemez bir nitelik kazanmasıdır” Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.88-89.

²⁶ Yüce, **a.g.e.**, s.58-59.

²⁷ **A.e.**, s.59.

²⁸ Kamu Hukuku: “Devletin korunmasına, devletin düzenine, görevlerinin yapılmasına ve özel hukuka tabi olan bazı işlemleri dışında birey-devlet ilişkilerine ilişkin dal” olarak tanımlanabilir. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.17-18.

²⁹ **A.e.**, s.18.

³⁰ Vergi sorumlusu; kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte gerçek mükellefle olan bağı nedeniyle, kanunun gösterdiği durumlarda, verginin hesaplanarak kesilmesi, ödenmesi veya defter tutma, beyanname verme gibi diğer bazı işlemlerin yapılması mecburiyetinde olan üçüncü kişidir. Kırbas, **a.g.e.**, s.74.

³¹ Vergilendirme özü itibarıyla bir alacak-borç ilişkisi olduğundan bir tarafta vergi alacaklısı, bir tarafta vergi borçlusu bulunmaktadır. Vergi alacaklısı, vergilendirme ve tahsil yetkisine sahip devlettir. Vergi borçlusu ise vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur.

doldurmak ve karışık, belirsiz hükümler hakkında doğru ve tutarlı yorumlama getirmek suretiyle “tanzim fonksiyonu” olarak adlandırılan fonksiyonu yerine getirmiş olur. İkinci tali fonksiyon olan “hukuki güvenlik sağlama fonksiyonu” ile vergi yargısı; vergilendirme uygulamalarının hukuka uygunluğunu kontrol etmesi ile vergi yükümlüsü ve sorumlusu hakkında bir güvenlik sağlarken, yeri geldiğinde vergi idaresi içinde güvenlik sağlamaktadır³².

Genel olarak vergi yargısının konusu, vergilendirme ilişkisi kapsamında idare tarafından yapılan işlemler ve uygulanan idari mali yaptırımlardır. Vergi yargısı nezdinde görülen davalar ile söz konusu işlem ve yaptırımların hukuki denetimi yapılmaktadır³³.

Vergi yargılamasında yer alan vergi davaları deyimini ise; “*vergi, resim, harçlar, bunlara ait faiz ve cezalar yanında, kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi benzeri mali yükümlükleri ve bunların tümünün tahsilat aşaması ile ilgili*” uyuşmazlıkların görüldüğü davalar anlamında kullanabiliriz³⁴.

Ülkemizde “vergi yargısı” terimi kullanılırken başka ülkelerde vergisel uyuşmazlıkların çözümü için farklı terimler kullanılabilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’de “Financial Jurisdiction” veya “Fiscal Juidiction”, Almanya’da “Finanzielle gerichtbarkeit” veya “Steuerjusitz”, Fransa’da “La Juridiction Fiscale” terimleri karşımıza çıkmaktadır³⁵.

A. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

1864 yılından itibaren günümüze kadar kısa süreli kesintiler yaşansa da Türk hukuk tarihinde vergi uyuşmazlıklarının yasal yollarla çözümü her zaman mümkün olmuştur³⁶. Bu süreçte Türkiye’de vergi yargısının gelişimini Osmanlı

³² Aksoy, **a.g.e.**, s.91-94.

³³ Yüce, **a.g.e.**, s.109.

³⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004, s.35.

³⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, (“Vergi Yargısı”), İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.5.

³⁶ Cengiz Hatipoğlu, “Geçmişten bugüne Türk vergi yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXV, S.1, 2007, s.121.

İmparatorluğu dönemi, 1982 yılı öncesi ve sonrası Cumhuriyet dönemi olmak üzere ayrı kısımlarda ele almak gerekir.

1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğu döneminde Tanzimat'a kadar bir vergi yargısından bahsetmek mümkün değildir³⁷. Bu dönemde idari işler ve yargısal işler, teşkilat bakımından ayrılmayarak aynı şahıs veya kurullarca yerine getirilmekteydi³⁸. Günümüz Türk vergi yargısının geçmişi yaklaşık 150 yıl önceye dayanır. Vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli olan ilk yapılanma, 1864 yılında yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesi ile vilayet idare meclislerinin vergi uyuşmazlıklarını çözümü ile görevli kılınması ile başlamıştır³⁹. Cumhuriyet dönemine kadar olan süreçte genel olarak Fransız vergi yargısı sistemi etkisi altında kalınarak karma bir sistem uygulanmış, kanunlarda yargı merci gösterilmemiş ve dolaylı vergilere ait uyuşmazlıklar adli yargı mercilerinde; yargı merci gösterilmiş uyuşmazlıklar ise il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştay'da görülerek karar bağlanmıştır⁴⁰.

2. 1982 Öncesi Cumhuriyet Dönemi

1982 yılında İYUK'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar bağımsız bir vergi yargılaması hiç olmamıştır⁴¹. Cumhuriyet döneminde önceleri Tanzimat'tan kalan karma sisteme devam edilmiş fakat il ve ilçe idare meclislerin görevleri idari komisyona yüklenmiştir⁴². Bu dönemde, 1926 tarihli 755 sayılı Kazanç Vergi Kanunu ile vergi uyuşmazlıklarını çözmekle sorumlu vergi itiraz komisyonları kurulmasıyla modern vergi yargısı yönündeki gelişmelerinin ilk adımı atılmıştır⁴³. Akabinde bu komisyonların kararlarının incelenmesi için temyiz komisyonları kurulmasıyla Türkiye'de ilk bağımsız vergi yargısı kuruluşları teşekkül etmiştir⁴⁴.

³⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.103.

³⁸ Yüce, **a.g.e.**, s.78.

³⁹ Hatipoğlu, **a.g.m.**, s.92.

⁴⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.104.

⁴¹ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.68.

⁴² Yüce, **a.g.e.**, s.79.

⁴³ Aksoy, **a.g.e.**, s.104.

⁴⁴ Yüce, **a.g.e.**, s.80.

Bu komisyonlarda sadece kazanç vergilerine ilişkin uyuşmazlıklara bakılmaktaydı. Vergi yargısı konusunda esaslı ilk düzenleme 1939 yılında 3692 sayılı kanunla yapılarak komisyonların yapısında değişikliğe gidilmiş, gümrük ve pul vergileri hariç bütün vergilerden doğan uyuşmazlıklar komisyonların yetki kapsamına alınmış, itiraz ve temyiz usulleri birleştirilmiş, komisyonların kapsamı dışında kalan vergi uyuşmazlıkları hakkında diğer idari mercilerce görülüp karara bağlanan uyuşmazlıklara karşı başvurularda ise Danıştay yetkili kılınmıştır⁴⁵. Bu şekilde 1982 yılına kadar Türk vergi yargısı sistemi yapısına göre vergi uyuşmazlıkları; itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay komisyonları olarak üçlü bir yapı içerisinde çözülüyordu⁴⁶. Bu dönemde vergi mahkemesi isminde veya başka bir isimde bağımsız ilk derece yargılama makamı yoktu. Anayasa Mahkemesi de 27.06.1966 tarihli ve 1966/16-28 sayılı kararı ile itiraz ve temyiz komisyonlarının yargılama makamı olmadıklarına, mensuplarının yargıç sayılamayacağına hükmetmiş ama komisyonlarca verilen kararların yargısal nitelikte ve yargısal usullere göre verildiğine hükmetmiştir. Ancak kararın bu kısmına katılmak mümkün değildir zira komisyonlar, idareye bağlı ve idare çalışanlarından oluşmaktaydı ve faaliyetleri yargılama olarak nitelenemeyeceği gibi verdiği kararların da yargı kararı olarak nitelenmesi mümkün değildir⁴⁷.

3. 1982 Sonrası Cumhuriyet Dönemi

1982 yılına kadarki Cumhuriyet döneminde; hukuka uygunluk denetimi, bireylerin korunması, vergi kaybının önüne geçilmesi konuları başta olmak üzere önemli konularda ciddi sorunlarla karşılaşılıyordu⁴⁸. Bu nedenle 1982 yılında yapılan yargı reformu ile kapsamlı değişiklikler getirildi. Yargı reformu kapsamında 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK), 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari

⁴⁵ Kaşıkçı, **a.g.e.**, 69-70; Aksoy, **a.g.e.**, s.104-105.

⁴⁶ Hatipoğlu, **a.g.m.**, s.106.

⁴⁷ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.77.

⁴⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Hatipoğlu, **a.g.m.**, s.90 vd.; Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.48-49.

Yargılama Usulü Kanunu ile idari yargıda önemli değişiklikler yapılmış, vergi yargısı iki kademeli bir yapı şeklinde oluşmuş, vergi mahkemelerinin tek hakimli kararlarına karşı itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine, heyet olarak verilen kararlara karşı ise temyiz yolu ile Danıştay'a gidilmesi benimsenmiştir. 18.06.2014 tarihinde yayınlanan 6545 sayılı kanun ile vergi yargısı bu sefer üç kademli bir sistem olarak karşımıza çıkmıştır. Bölge idare mahkemesine itiraz başvurusu istinaf başvurusu olarak değiştirilmiştir. Bu son değişikliğe göre konusu belirli bir miktara kadar olan vergi mahkemesi kararları kesin kabul edilmiş, kesin olmayan kararlar için bölge idare mahkemesine istinaf yolu ile başvuru düzenlenmiş, bölge idare mahkemesinin konusu belirli bir miktarın üstündeki kararlarına karşı ise Danıştay'a temyiz başvurusu yapılması şeklinde düzenleme yapılmıştır⁴⁹. Bu değişikliklerle günümüzde vergi yargısı üç mercili ve duruma göre bir⁵⁰, iki veya üç aşamalı modern yapısına kavuşmuştur⁵¹.

B. Vergi Yargısının Türk Yargısı İçindeki Yeri

Hukukumuzda özel hukuk-kamu hukuku ve yargı ayrılığı sistemi geçerlidir. Bu kapsamda başta adli yargı, idari yargı olmak üzere farklı yargı kolları ve her bir yargı koluna ait ayrı hüküm ve temyiz mahkemeleri mevcuttur⁵². Ülkemizdeki yargı sistemi; anayasa yargısı (Anayasa Mahkemesi), adli yargı (adli yargı yerleri, Bölge Adliye Mahkemesi ve Yargıtay), idari yargı (idari yargı yerleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay), uyuşmazlık yargısı (Uyuşmazlık Mahkemesi), seçim yargısı (Yüksek Seçim Kurulu ve İl, İlçe Seçim Kurulları) teşkilatlarından oluşmaktadır. Bunların dışında, dayanağını Anayasa'nın 160. maddesinden alan

⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.192-194.

⁵⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesine göre dava açıldığı tarihte konusu belirli bir meblağın (2019 yılı için 6.000 Türk Lirası) altındaki vergi uyuşmazlıklarına ilişkin Vergi Mahkemesi kararları kesindir. Bu tür davalar için vergi yargısında tek aşamalı bir yapı söz konusudur.

⁵¹ Yüce, **a.g.e.**, s.80.

⁵² **A.e.**, s.77.

yüksek bir mali denetim organı⁵³ niteliğindeki Sayıştay, yargı yetkisine⁵⁴ dayanarak yaptığı yargılama faaliyeti nedeniyle hesap yargısı olarak kabul edilmektedir⁵⁵. Bu genel yargı sistemi içindeki vergi yargısının konumu ve bağımsızlığı doktrinde uzun yıllardan beri tartışılmaktadır. Bugün ülkemizdeki yapılanmaya bakıldığında, vergi yargısının ayrı ve bağımsız bir yargı sistemi olmadığı, idari yargı sistemi içinde örgütlendiği görülmektedir. Vergi yargısının ayrı ve bağımsız olması gerekip gerekmediği yönündeki tartışmalar bu çalışmanın kapsamında olmamakla birlikte, vergi hukukunun teknik ve kendine has özellikleri nedeniyle ayrı bir yüksek mahkemeye sahip olarak bağımsız bir vergi yargısı kurulması gerektiği yönündeki görüşümüzü belirtmek isteriz. Batıdaki uygulamalara baktığımızda ise Almanya’da bağımsız bir vergi yargısının mevcut olduğu, buna karşın Anglosakson hukuk sistemine sahip İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde idari rejim kabul edilmediğinden bir kısım özel komisyonlar dışında vergi uyuşmazlıklarında genel mahkemelerin görevli olduğu görülmektedir. Fransa’da ise idari rejim kabul edilmekle birlikte vergilere ilişkin uyuşmazlıkların bir kısmı idari yargının bir kısmının ise adli yargının görev alanı içinde olduğu görülür⁵⁶.

Kısaca, Türk hukukunda idari yargı içinde konumlanan vergi yargısında vergi uyuşmazlıkların çözümü kural olarak, bazı konularda Danıştay’a verilen yetki dışında ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemelerinde, temyiz incelemesi de Danıştay’da gerçekleşmekte olup istinaf başvurusu bölge idare mahkemeleri nezdinde yapılmaktadır. İstisna olarak Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak gördüğü davalarda mevcut olup bu davaların temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’dur. 2576 sayılı kanunun 1. maddesine göre, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin bu kanunla verilen

⁵³ Sayıştay’ın, Anayasa düzenlemesiyle merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına incelemek ve denetlemek görevi yargısal değil idari bir görevdir.

⁵⁴ Yukarıda yazılı denetimler sırasında mali iş ve işlemler üzerinde kanuna aykırı uygulamalar tespit edildiğinde Sayıştay tarafından bunlar hakkında hüküm kurulması yargısal niteliktedir.

⁵⁵ Yüce, **a.g.e.**, s.37.

⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.192.

görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemeler olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 6. maddesindeki

“Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler”

hükmü ile vergi mahkemelerinin hangi davalara bakacağı düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesi ilk derece mahkemesidir. Ayrıca vergi mahkemesi, Danıştay’a oranla genel, idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlenmiştir⁵⁹. Dolayısıyla özel bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, kendi kanunlarında bir hüküm bulunmaması halinde vergi mahkemesinin görev alanı dışında kalmaktadır⁶⁰.

Bu yasal düzenlemelere göre vergi mahkemesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar hakkında karar veren ve bu konuda genel yetkili, idari yargı kolu içinde yer alan birinci derece mahkemedir⁶¹. Vergi mahkemesi kararlarına karşı denetim, idare mahkemesi kararlarına karşı denetimin yapıldığı örgütsel yapı olan bölge idare mahkemesi ve Danıştay’da yapıldığına göre vergi yargısının bağımsız değil, idari yargının iş ayrımına dayalı bir bölümü olduğu nitelendirilmektedir⁶². Danıştay’a göre de idari yargılama hukukunda idare mahkemelerinin, idari yargının genel görevli yargı merci olduğu; vergi mahkemelerinin ise görev alanı kanunda sınırlı şekilde sayılan özel bir ilk derece mahkemesi olduğu ve ancak kanunda sayılan uyuşmazlık türlerini çözmekle görevli olduğu; bu husus göz önüne alındığında kanunla açıkça yetki verilmediği sürece

⁵⁹ Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.158.

⁶⁰ **A.e.**, s.159; Yüce, **a.g.e.**, s.30.

⁶¹ Yüce, **a.e.**

⁶² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.276.

idari dava niteliğindeki davalara vergi mahkemesinin bakmakla görevli olmadığı belirtilmiştir^{63 64}.

C. Vergi Davasının Hukuki Niteliği

Vergi davalarının hukuki niteliği olarak tam yargı davası mı olduğu yoksa iptal davası mı olduğu noktası tartışmalıdır⁶⁵. Konusunun rakamla ifade edilen miktarlar olması nedeniyle vergi davalarının tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yönünde doktrinde görüşler vardır. Ancak kanun koyucu, vergi davaları ile tam yargı davaları hakkındaki düzenlemelerde farklı hükümler getirmek suretiyle ayrı dava türleri olduğunu öngörmüştür.

“Sonuç olarak, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örneğin haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların ‘iptal davası’, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise, kural olarak, ‘tam yargı davası’ niteliğini taşıdığı söylenebilir. Bu nitelermeler kabul edildiğinde, vergi davalarının kuramsal yapısı, ‘iptal davası ağırlıklı karma model’ olduğu söylenebilir”⁶⁶.

⁶³ “İdari yargılama hukukunda, idare mahkemelerinin idari yargının genel görevli yargı merci olduğu, vergi mahkemelerinin ise özel görevli mahkemeler olması nedeniyle sadece kanunda sayılan uyuşmazlık türlerini çözmekle görevli olduğu hususu göz önüne alındığında, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından ocaktan çıkarılan madenin ocak başındaki fiyatından alınan devlet hakkını konu alan uyuşmazlığın, ... bir iptal davası olarak idare mahkemelerinde görülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.” Danıştay Başkanlar Kurulu, E.2015/252, K.2016/305, T.24/06/2016, (DD, S.144, 2017, s.54-56).

⁶⁴ DNŞ.4.D., E.1992/2977, K.1992/3687, T.15.09.1992, (DD, S.97, 1993, s.255-256); Aktaran, Selami Demirkol, Nihat Toktaş, M. Önder Tekin, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Ankara, Adil Yayınevi, 2001, s.663; “...Trafik para cezalarının tahsili amacı ile düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemi ile açılan davalara idare mahkemelerinin bakacağı ...” görüşüne yer verilmiştir.

⁶⁵ Bkz. Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.39/1, 1987, s.125-156.

⁶⁶ Ramazan Armağan, “Yönetmel Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı–İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C.II, S.1, 2015, s.142-143.

II. Re'sen Araştırma İlkesi Kavramı ve Kabul Nedenleri

A. Tanım

Re'sen araştırma ilkesine, çeşitli kaynaklarda yazarlar tarafından farklı isimler verilebilmektedir. Bunlar; “re'sen tahkik⁶⁷”, “re'sen hareket⁶⁸”, “re'sen inceleme”, “kendiliğinden araştırma⁶⁹”, “kendiliğinden inceleme⁷⁰”, “re'sen yargılama⁷¹” şeklindeki isimlerdir. Bu çalışmada, re'sen araştırma ilkesi terimi kullanılacak olup aslında aynı ilkeyi ifade eden diğer terimleri de kapsar şekilde kullanılmıştır.

Re'sen araştırma, “*kendi başına, kendiliğinden, bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın*” anlamındaki “re'sen” ve “*bir gerçeği ortaya çıkarmak için aramalarda bulunmak, sormak, soruşturmak*” anlamına gelen “araştırma” kelimelerinden oluşur⁷². Bu açıklamalardan hareketle “re'sen araştırma” kavramı, belli bir hususun gerçekliği, özelliği veya niteliklerinin ortaya konulması amacıyla, görevli makamlar tarafından kendiliğinden yapılan araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanabilir⁷³.

İYUK'un 20/1. maddesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar.*” düzenlemesi mevcuttur. Madde metninde “*her çeşit inceleme*” denilmekte ise de bunu hâkimin kendiliğinden yapacağı araştırmayı kapsayacak şekilde yorumlamak gerekir. Esasında “re'sen araştırma” ve “re'sen inceleme” terimleri arasında fark vardır⁷⁴. İnceleme kelimesi “*ele alınan bir konu ya da olayın özelliklerini ve ayrıntılarını inceden inceye anlamaya çalışmak, ilgili*

⁶⁷ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.80.

⁶⁸ Gürsel Özkan, “İdari Usul”, (“Usul”), **Danıştay Dergisi**, Yıl.30, S.101, 2000, s.20.

⁶⁹ Kırbaş, **a.g.e.**, s.214.

⁷⁰ A.Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 351.

⁷¹ Celal Erkut, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 2004, s.258.

⁷² **Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://www.sozluk.gov.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁷³ Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.52.

⁷⁴ Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.LV, S.2, 2006, s.69.

yasa ve kuralları ortaya çıkarmak ve birtakım sonuçlar elde etmek için yapılan yöntemli çalışma”⁷⁵ olarak tanımlanabilir. Araştırma kelimesi daha geniş bir tanıma göre “Bir gerçeği ortaya çıkarmak, bir sorunu çözümlemek ve eldeki verileri arttırmak için bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılarak yapılan düzenli çalışma”⁷⁶ anlamındadır. “Bu ayrıma göre, dosyanın tamamlanması ve kamu düzenine ilişkin hususlar, yani dava dosyasının incelenmesi ile yargıç tarafından anlaşılabilir olan hususlar, re’sen inceleme kapsamına girmektedir”⁷⁷. Örneğin İYUK’un 14/3. maddesinde düzenlenen görev, süre, yetki, tarafların ehliyeti, davanın konusu, idari merci tecavüzü, dava dilekçesinin kanuna uygunluğu, husumet gibi davanın açılmasından sonra hâkim tarafından yapılacak değerlendirmeler re’sen inceleme kapsamındadır. Danıştay vermiş olduğu kararlarda bu ön inceleme konuları ile mahkemelerin yargılama usulü kurallarına uyup uymadıklarına ilişkin konuları daima kamu düzeninden saymakta ve re’sen göz önünde tutulması gerektiğine hükmetmektedir⁷⁸. Bunun dışında, dava dosyasında olmasa ve hatta taraflarca ileri sürülmesi dahi maddi gerçeğe ulaşılması için diğer bilgi ve belgelere mahkeme tarafından ulaşılmaya çalışılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması gibi faaliyetlere re’sen araştırma adı verilmektedir⁷⁹. İnceleme ve araştırma terimleri arasında bu fark olsa dahi gerek Danıştay kararlarında gerek doktrinde re’sen araştırma terimi, re’sen inceleme terimi de kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Ayrıca bazı yazarlar re’sen araştırma ilkesi yerine doğrudan araştırma ilkesi terimini kullanmaktadırlar⁸⁰.

“Re’sen araştırmanın bir ilke olması ise, belli bir bilim veya konuda davranış kuralı ya da temel düşünce olduğunu gösterir”⁸¹. Yargılama usulü ilkesi

⁷⁵ A.Ferhan Oğuzhan, **Eğitim Terimleri Sözlüğü**, Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları, 1974, (Çevrimiçi) <http://www.sozluk.gov.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁷⁶ **A.e.**

⁷⁷ Ergün, **a.g.m.**, s.69.

⁷⁸ Danıştay kararları ve daha fazla bilgi için bkz. Erçetin Yorgancıoğlu, “Danıştay Yargılama Usulünde Re’sen İnceleme Yetkisi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I**, Ankara, Danıştay Başkanlığı Yayını, 1976, s. 229-231.

⁷⁹ **A.e.**

⁸⁰ Bkz. Sabri Coşkun, Mülgan Karyağdı, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001.

⁸¹ Kamile Türkoğlu Üstün, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.96.

olarak re'sen araştırma ilkesi, hâkimin, delillerin toplanması ile ilgili olarak tarafların talebine veya sunduğu delillere bağlı olmaksızın, kendiliğinden yaptığı tüm araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanabilir. Bu ilkeye göre mahkeme, davadaki her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapıp gerekli gördüğü bilgi, belge ve kayıtları ilgili mercilerden kendiliğinden isteyebilir⁸². Re'sen araştırmanın anlamı hâkimin delil araştırması yapabilmesidir⁸³. “*Dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında, mahkemenin de görevli olmasına re'sen araştırma ilkesi denir*”⁸⁴. İdari yargı yerleri ve bu kapsamda vergi yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek, olayın maddi yönünü tespit etmek konusunda tam yetki sahibi olup⁸⁵ tarafların bildirdiği maddi olay, sebep ve delillerle, hatta ihtilafsız hususlarla bağlı değildir. Vergi hâkimi, iddia ve savunmalarla ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygunluğunu; hatta taraflarca hiç ortaya konmasa bile olayları ve maddi unsurları serbestçe araştırabilir, kendiliğinden her türlü inceleme ve araştırmayı genişletip derinleştirebilir⁸⁶.

İdari yargılama hukuku ile medeni yargılama hukukundaki en büyük fark budur. Medeni yargılama hukukunda mahkeme, tarafların iddia, delil ve def'ileriyle bağlı iken re'sen araştırmanın ilkesinin geçerli olduğu idari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılama hukukunda dava bir kez açıldıktan sonra kendiliğinden yürüyerek sonuçlanır⁸⁷.

⁸² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.212.

⁸³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.80.

⁸⁴ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s.260.

⁸⁵ “İdari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak, olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilir ve maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler.” VDDK, E.1995/266, K.1996/38, T.26.01.1996, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁸⁶ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 3.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.20, Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı- İctihatlı- Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983, s.539.

⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.212.

Bir kamu hukuku dalı olarak kamu düzenini sağlamak ve korumak amacıyla olan vergi yargılama usulünde “re’sen araştırma ilkesi” geçerlilik kazanmıştır. Bu ilke, vergi yargısını yöneten hâkimin sahip olduğu bir yetki ve görevdir⁸⁸. Vergi yargılaması hukukunda bu ilkenin geçerli olması ile vergi hâkimi, taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini ortaya çıkarmak ve bunun için gereken bütün olayları ve ispat araçları olan delilleri yargılamaya getirmek ve incelemek zorundadır⁸⁹.

B. Hukuki Dayanak

Danıştay Kanunu ile Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununda re’sen araştırma esasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır⁹⁰. Yargılama usulü ilkesi olarak re’sen araştırma ilkesinin yasal dayanakları İYUK ve VUK’da düzenlenmiştir.

1. İYUK Düzenlemesi

Re’sen araştırma ilkesinin kaynağı İYUK’un “Dosyaların incelenmesi” başlıklı 20/1. maddesidir. Madde:

“Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.”

hükmünü içermekte olup bağlayıcı şekilde vergi hâkimini re’sen araştırma yapmakla görevlendirmiştir. Madde metninde doğrudan “re’sen araştırma ilkesi” tabiri kullanılmamış olsa da daha önce anlatıldığı üzere “*her türlü incelemeyi kendiliklerinden yaparlar*” ibaresi re’sen araştırma ilkesini ifade etmek içindir⁹¹.

⁸⁸ Aksoy, **Vergi Yargısı**, s.203.

⁸⁹ Kırbaş, **a.g.e.**, s.217.

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.212.

⁹¹ Ergün, **a.g.m.**, s.70.

Re'sen araştırma ilkesi, İYUK 14. maddesinde⁹² düzenlenen, hâkimin ilk inceleme görevini de kapsadığından bu maddeyi de re'sen araştırma ilkesinin İYUK'daki hukuki dayanaklarından biri olarak saymak mümkündür.

2. VUK Düzenlemesi

Mevzuatımızda, VUK'un 3/B. maddesinde yer alan “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*” hükmü vergi mahkemelerinin re'sen araştırma yetkisinin yasal bir dayanağıdır⁹³. İlk bakışta bu hüküm, sadece vergilendirme aşamasında vergi idaresinin maddi gerçeği araştırması amacıyla sahip olduğu bir görev ve yetki olarak gözükmekte ise de bu hüküm yargılama aşamasında da geçerlidir⁹⁴. Vergi idaresinin işlemleri, vergi yargısının hukuka uygunluk denetimine açık olduğundan, vergi idaresine tanınan re'sen araştırma yetkisinin vergi yargısını da kapsayacağı hususunda tereddüt yoktur⁹⁵. Vergi hâkimi, vergilendirme işlemine konu maddi gerçeği tespit ederken re'sen araştırma yapabilecektir. Hükme göre maddi gerçeği ortaya çıkarmakla görevlendirilen hâkimin, sadece tarafların sunduğu delillerle bağlı olmayacağı açıktır⁹⁶. Maddenin devamında düzenlenen delil serbestliği ilkesiyle birlikte maddi gerçeğe ulaşmak için hâkimin re'sen araştırma ilkesini kullanması gerekmektedir. Neticede VUK 3/B maddesinin de vergi yargılamasındaki re'sen araştırma ilkesinin yasal bir dayanağı olduğu kabul edilmiştir.

⁹² İYUK 14. maddesinin 3. fıkrasında “Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir” düzenlemesi mevcuttur. Bu düzenlemede vergi hakiminin dava açılması üzerine kendiliğinden yapacağı ilk incelemeler hükmüne bağlanmıştır.

⁹³ Karakoç, **a.g.e.**, s.87, İbiş, **a.g.e.**, s.54, Ergün, **a.g.m.**, s.70.

⁹⁴ Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, (yayımcı yok), 1989, s.73, Tuğçe Karaçoban, **Türk Vergi Usul Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi (Doktora Tezi)**, İstanbul, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.81.

⁹⁵ **A.e.**

⁹⁶ **A.e.**, s.70.

C. İdari Aşamada Re'sen Araştırma İlkesi

Kişi ve devlet arasındaki vergi ilişkisi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile başlar, bu olay nezdinde gerçekleşmiş kişi yükümlü statüsüne girer, idarece matrah tespit edilir, vergi tarh ve tahakkuk ettirilir, akabinde tahsilat aşamasına geçilir⁹⁷. Ana hatlarıyla vergilendirme süreci bu olmakla birlikte, bu şemaya uymayan işlemlerde söz konusu olabilir. Örneğin beyan usulünün uygulandığı vergilerde tarh ve tahakkuk işlemi birlikte gerçekleşir veya tahakkuku tarha bağlı vergilerde tahakkuk ve tarh aşamaları birbirinden ayrılmaz⁹⁸. Vergi idaresi; yükümlüyü, vergiyi doğuran olayı, matrahı maddi gerçeğe uygun olarak re'sen tespit ederken re'sen araştırma yetkisinin sağladığı araçlardan yararlanacaktır⁹⁹. Diğer bir deyişle vergilendirme işlemleri sürecini yöneten vergi idaresi de re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Vergi idaresi, vergi usulünü hukuka uygun yürütmek görevini; re'sen araştırma sonucunda ulaştığı bulgulara uygun olarak, hukuken kendi içinde kanıtlanmış şekilde vergiyi doğuran olayı, yükümlüyü ve vergi borcunu tespit ederek yerine getirebilir¹⁰⁰.

İdari aşamadaki işlemler, hukuka aykırılık iddiası ile dava konusu yapılırsa bu sefer vergi yargısı mercileri tarafından, vergi idaresinin vergi borcu ilişkisini ve maddi olayı hukuka uygun şekilde tespit edip etmediği araştırılacaktır¹⁰¹. Bu çalışmanın konusu da daha önce belirtildiği üzere yargı aşamasında söz konusu olan re'sen araştırma ilkesidir.

D. Kabul Nedenleri

Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin kabul edilmesinin nedenleri temelde üç tanedir. Esasen re'sen araştırma ilkesi, vergi hâkimi için bir ödev olduğu için fazladan bir yüküdür. Medeni yargılama hukukunda davayı taraflar

⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.89-90.

⁹⁸ **A.e.**, s.90.

⁹⁹ Karaçoban Güneş, **a.g.t.**, s.80.

¹⁰⁰ **A.e.**, s.3.

¹⁰¹ **A.e.**

yönetirken idari yargılama hukukunda davayı hâkim yönetir¹⁰². Birbirinden ayrılan ve birbirinin karşısında görünen bu iki yargılama ilkesi, yargılama aşamasında dava malzemesinin hâkim veya dava taraflarından hangisi tarafından getirileceği konusunda önem taşır. Medeni yargılama hukukunda kural olarak re'sen araştırma ilkesinin karşıtı olan taraflarca hazırlanma ilkesi uygulanır. Taraflarca hazırlanma ilkesi, mahkemenin, dava taraflarının iddia ve savunma dayanağı vakıalar ile bunlarla ilgili sunulan delillerle bağılı olması, kendiliğinden delil araştırması yapılamamasını ifade eder¹⁰³. Hâkim burada pasif konumda kalırken, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğı ceza ve idari yargılama alanlarında hâkim aktif konumdadır. *“Re'sen tahkik ilkesinin anlamı yargıcın da delil araştırması yapabilmesidir. Vergi yargılaması bu yönüyle de yargıca istisnai araştırma yetkisinin tanındığı hukuk usulünden ayrılır”*¹⁰⁴. Görüldüğü üzere medeni yargılama hukukunda taraflarca hazırlanma ilkesi kabul edilmişken, idari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin kabul edilme nedenleri üzerinde durulması gerekir.

1. İdarenin Hukuka Bağılılığını Sağlamak

İdarenin hukuka bağılı olması ancak idari eylem ve işlemlerin yargı denetimine bağılı olması ile gerçekleşir. İdarenin hukuka aykırı işlemlerinin yargılama yoluyla tespit edilmesi sonucu iptal kararı verilmesi ve bu işlemlerin geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılması, silinmesi “hukuka bağılı idare” oluşumunu sağlar¹⁰⁵. İdari işlemlerin yargı dışı denetim yolları da mevcuttur. Bunlar hiyerarşik denetim ve vesayet denetimidir. Ancak hiçbir yargı denetimi kadar etkili ve sağlıklı değildir¹⁰⁶. Davacı ile davalı arasındaki ihtilaf, yargılama ile çözüme kavuşturulurken idarenin yargısal denetimi de yapılmış olur. Bu şekilde idare, vergilendirme işlemlerini yaparken yasaya uygunluğu sağlamaya çok daha

¹⁰² Gözübüyük, **a.g.e.**, s.351.

¹⁰³ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 25.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s.336.

¹⁰⁴ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.80.

¹⁰⁵ Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.111.

¹⁰⁶ R.Cengiz Derdman, **İdari Yargının Genel Esasları**, 1.bs., İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004, s.13.

fazla dikkat edeceğinden vergilerin yasallığı esası da geçerli hale gelir¹⁰⁷. Dolayısıyla dava taraflarının hak ve menfaatleri korunurken yapılan hukuka uygunluk denetimi uzun vadede hukuk devletini sağlamaktadır¹⁰⁸. Bu denetimin en iyi ve sağlıklı şekilde yapılabilmesi için re'sen araştırma ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilkenin en önemli varlık nedeninin idarenin hukuka bağlılığını sağlayarak hukuk devletinin gerçekleşmesi amacı olduğu söylenebilir¹⁰⁹. İdarenin hukuka bağlı olmasıyla birlikte, idarenin tarafsızlığı ve saygınlığı da korunmuş olacaktır¹¹⁰.

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu düzenlenmiş, 125. maddesinde ise idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu hükme bağlanmıştır. Baskın güce ve yetkiye sahip devlet, en etkin biçimde ancak hukuk kuralları ile sınırlanabilir. Dolayısıyla egemen konumdaki devletin; vergilendirme, vergisel aykırılıkların tespiti, yaptırım uygulanması aşamalarında ana norm niteliği taşıyan Anayasa'da düzenlenen hukuk devleti ilkesi gereklerine uyması gerekir¹¹¹. İdarenin keyfi ve tek taraflı eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun kapalı olması, idareyi keyfi davranışlara yönlendirebilecek ve idarenin gelir odaklı bir yaklaşımla çok vergi toplamak amacıyla usulsüz ve kanunsuz vergilendirme işlemleri yapmasının önünü açacaktır. Aynı zamanda yargı yolunun kapalı olması, vergi uygulamalarının asıl maksadından ziyade idare tarafından cezalandırıcı olarak kullanılmasına sebep olabilir. Böyle bir durumda hukuk devleti ilkesi zedeleneceği gibi toplumun devlet otoritesine karşı güveni ve bağlılığı sarsılır. Bu bakımdan vergi yargısı, sadece davanın taraflarını değil kamuyu da ilgilendiren bir özelliğe sahiptir¹¹². Vergi yargısı, kamu hukuku dalı olup davanın taraflarından biri daima idaredir. Vergi yargılaması sayesinde idare, işlemlerini hukuka uygun yapmak zorunda kalacak, yapmasa dahi yargı tarafından bu işlemler iptal edilecektir. Re'sen araştırma

¹⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.188.

¹⁰⁸ Çırakman, **a.g.e.**, s.105.

¹⁰⁹ **A.e.**

¹¹⁰ Yahya Zabunoğlu, "Adil Yargılanma Hakkı ve İdari Yargı", **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir, 2000, s.157.

¹¹¹ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, ("Kaçakçılık")**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.2-3.

¹¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.212

ilkesinin geçerli olduğu yargılama usulünde hâkim, vicdani kanaatine¹¹³ göre karar verecek olup vicdani kanaatinin elde edilmesinde salt dava taraflarının göstereceği delillerle bağlı olması düşünülemez¹¹⁴. Re'sen araştırma yetki ve göreviyle donatılmış vergi hâkimi, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu geniş kapsamda denetleyebilecektir.

Danıştay'ın 2005 tarihli kararında¹¹⁵, yargı yerlerince idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun sağlıklı denetlenebilmesi için re'sen araştırma ilkesinin gerekli bir ilke olduğu vurgulanmıştır. Karara göre resen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada göz önüne alınması gereken kamu tenine ilişkin hususlarda mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da idari yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir ilkedir.

2. Taraflar arasındaki eşitsizliği dengelemek

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmasının bir diğer nedeni, tarafların eşit olmaması¹¹⁶ ve dolayısıyla bu eşitsizliğin dengelenmesinin gerekmesidir. Bu gerekliliğin hukuki kaynağı olarak; Cumhuriyet'in niteliklerinden biri olarak sosyal hukuk devletinin belirtildiği Anayasa'nın 2. maddesi, eşitlik ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 10. maddesi ve adil yargılanma hakkına ilişkin Anayasa'nın 36. maddesi gösterilebilir.

Kamu idaresi, tek taraflı eylem ve işlemleri ile şahısları vergi borcu sorumlusu yapmaktadır. İdare tarafından verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra bu vergi borcu ödenebilir veya süresi içinde ödenmezse yükümlünün mal varlıkları

¹¹³ Vicdani kanaat; maddi uyuşmazlığı çözecek makamın, muhakeme faaliyeti sonucunda, akıl rehberliğinde, hukukun usul ve esasları dışına çıkmadan, maddi olayın oluş biçimine dair ulaştığı, sübjektif şüpheden arınmış kanaattir. Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, s.105, 109.

¹¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.212.

¹¹⁵ DNŞ.12.D., E.2005/6399, K.2006/220, T.06.02.2006, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹¹⁶ Ergün, **a.g.m.**, s.72.

üzerinde haciz işlemi uygulanabilir. Dolayısıyla tahakkuk aşamasıyla birlikte başlayan işlemlerin, şahısların malvarlıkları üzerinde azaltıcı bir etkisi vardır. İdarenin vergi işlemlerini yapan maliye çalışanları bu konuda alanlarında uzman, hukuki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerdir. Yükümlüler ise yapılan vergilendirme işleminin hukuka uygun olup olmadığını tespit edecek yetkinliğe, uzmanlığa, teknik ve hukuki bilgiye sahip olmayabilirler.

Vergi yargılamasında çoğunlukla davacı konumunda özel veya tüzel kişi¹¹⁷, davalı konumunda ise idare vardır. Davalı idarenin elinde kamu gücü olup bu güce dayanarak eylem ve işlemi davacı kişiye karşı tek taraflı yapan taraftır. Ancak davacının elinde kamu gücü olmadığından bu eşitsizliğin göz önünde bulundurulması, bu eşitsizliğin en azından yargılama aşamasında dengelenmesi gerekmektedir¹¹⁸.

Re'sen araştırma yetki ve göreviyle donatılmış vergi hâkimi, vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu denetlerken sadece vergi yükümlüsünün bildirmiş olduğu iddia ve delillerle sınırlı kalmayarak, hukuki nitelendirme ve delilleri toplama işini kendiliğinden yapacak ve idare karşısında zayıf olan bireyin hukuki güvenliği etkin biçimde sağlanarak taraflar arasındaki eşitsizlik dengelenmiş olacaktır.

Vergi davasında taraflar arasındaki eşitsizliğin dengelenmesindeki diğer bir husus çoğunlukla idarenin elindeki bilgi ve belgelerin hâkimin müdahalesi ile toplanabilmesidir. Vergi davasının bir tarafı olan vergi yükümlüsünün ekonomik ilişkileri, diğer taraf vergi idaresinin ise yapmış olduğu işlemler, topladığı bilgi ve

¹¹⁷ Vergi mahkemesinde kimlerin davacı olabileceği VUK'un 377. maddesinde düzenlenmiştir: "Yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir."

¹¹⁸ Coşkun, Kayağdı, **a.g.e.**, s.99.

belgeler, hazırladığı rapor ve tutanaklar uyuşmazlığın çözümü için önemlidir. Hal böyle olunca, uyuşmazlığın çözülebilmesi konusunda gerekli olan delil niteliğindeki bilgi ve belgeler, çoğunlukla tarafların ve özellikle idarenin elinde bulunmaktadır. Bu bakımdan yargılamanın sağlıklı işleyebilmesi için gerekli, uyuşmazlık konusu bilgi ve belgelerin idareden temini amacıyla vergi hakiminin re'sen araştırma ilkesini uygulaması gerekecektir.

Esasen vergilendirme işlemine ilişkin tüm bilgi ve belgelerin, uygulamada yükümlü açısından bir zaaf olmaması açısından, idari aşamada yükümlüye verilmesi gerekir. VUK'un 35. maddesine göre, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin vergi ihbarnamesine; VUK'un 366. maddesine göre ise cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ceza ihbarnamesine eklenmesi zorunluluğu düzenlenmiştir. Ancak bu maddelerde, yükümlüye gönderilecek ihbarnameye, inceleme raporunun eklerinin de eklenmesi gerektiği yönünde bir açıklık yoktur. Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından 2014 yılında verilen bir kararda¹¹⁹, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi halini, işlemi hükümsüz kılacak

¹¹⁹ "İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameyle tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeniyle matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir". VDDK, E.2014/304, K.2014/563, T.18.06.2014, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Ekim 2019.

nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğuna hükmedilmiştir. VDDK'nın 2016 tarihli başka bir kararında¹²⁰ ise, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporunun idari aşamada yükümlüye tebliğ edilmediği durumlarda, bu raporun yargılama aşamasında dosyaya sunulurken davacı yükümlünün incelemesine ve karşı delil sunmasına olanak sağlanması halinde savunma hakkının kısıtlandığından bahsedilemeyeceğine hükmedilmiştir. Kanaatimce, vergi ve ceza ihbarnamelerine, inceleme raporlarıyla birlikte vergi işlemine dayanak ve idarenin elindeki diğer bilgi ve belgelerinde mutlaka eklenmesi gerekir. Bu şekilde yükümlü, hakkında yapılan işlemle ilgili aydınlanmış ve hukuken tatmin edilmiş olarak kanuni yollara başvurup başvurmama konusunda sağlıklı bir karar verebilecek, savunma hakkı bakımından da bir kısıtlamayla karşı karşıya kalmamış olacaktır.

3. Maddi Gerçeğe Ulaşmak

Medeni yargılama hukukunda kural olarak şekli gerçeğe yetinilmesine rağmen, ceza yargılaması hukukunda maddi gerçek araştırılmaktadır¹²¹. Ceza yargılaması hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır. Ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu yargılama usullerinde maddi gerçeklik re'sen araştırılır. Zira medeni

¹²⁰ “Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkan vermek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Dosyanın incelenmesinden, vergi tekniği raporu ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının, yukarıda nitelikleri belirtilen savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında Mahkemece uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle, ... yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerekmektedir.” VDDK, E.2016/401, K.2016/444, T.13.04.2016, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Ekim 2019.

¹²¹ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, Erol Güngör Yüksel, **Deliller Çapraz Sorgu ve İspat**, Ankara, Yayın Matbaacılık, 2008, s.2.

yargılama hukukunda geçerli taraflarca getirme ilkesi, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında yeterli değildir ve sadece tarafların kendi lehlerine sunduğu delillerle tam olarak maddi gerçeğe ulaşılması çok zordur¹²².

Geçmişte yaşanmış ve bitmiş bir olayın veya olaylar bütünü, onun belli parçalarını temsil eden vasıtalar yani deliller aracılığıyla bugün ortaya konulmuş haline “maddi gerçek” denir¹²³. “*Maddi gerçek, mantık yolu izlenerek, akıl tarafından şekillendirilerek, gerçekçi kanıt değerlendirmesiyle ortaya çıkarılabilir. Maddi gerçeğin mutlak gerçek olmama ihtimali vardır*”¹²⁴. Vergi hukukunda maddi gerçek maddi olayı kapsamaktadır. Vergi hukukunda maddi olay, kişilerin vergiye muhatap olmasına neden olan vergiyi doğuran olaydır, diğer bir deyişle verginin tarh nedenidir. Re'sen yapılacak araştırma, öncelikle tarh nedeninin gerçekleşip gerçekleşmediğinin, gerçekleşmiş ise matrahın doğru ve gerçek duruma uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacını taşır¹²⁵. Danıştay bir kararında¹²⁶; “... *Firma sahibinin oğullarını işletmeye ortak etmesi halinin hibe mi yoksa bir borç verme işlemi mi olduğunun incelenmesi suretiyle yeniden karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerektiği ...*” görüşüne yer vermiş, başka bir kararında¹²⁷ ise VUK’un 3/B maddesinden bahsederek “... *tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların ortaya konulması zorunludur ... Bu durumda davacının vergilendirme dönemindeki hukuki statüsü ve ... kurumlarca bir vergi tevkifatı yapıp yapılmadığı araştırılmadan ...*” mahkemece bir karar verilmesinin yerinde olmadığı görüşüne yer vererek dava konusu işlemin gerçek hukuki niteliğinin saptanması açısından ve vergiyi doğuran olayın yani maddi olayın ortaya

¹²² Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.111.

¹²³ Feyzioğlu, **a.g.e.**, s.68; Doğan Gedik, “Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi Üzerine Bir İnceleme”, **Yargıtay Dergisi**, S.3, 2004, s.300, 301.

¹²⁴ Parlar, Hatipoğlu, Yüksel, **a.g.e.**, s.3.

¹²⁵ Mehmet Sönmez, “Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi” Konulu Bildiri, Danıştay İdari Yargı Sempozyumu, Ankara, **Danıştay Yayınları**, No.83, Şubat 2013, s.241.

¹²⁶ VDDK, E.1987/18, K.1987/15, T.04.05.1987, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹²⁷ DNŞ. 4.D., E.2002/110, K.2002/3249, T.16.10.2002, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

çıkarılması için mahkemece inceleme ve araştırma yapılması gerektiğini vurgulamıştır. Hal böyle olunca sırf tarafların sunduğu delillerle bağlı olunması ve şekli bir inceleme yapılması durumunda maddi gerçeğe ulaşmak çok zor olacak ve idarenin hukuka bağlılığını sağlama işlevi ortadan kalkacaktır. Maddi gerçeğe ulaşmak vergi yargılaması hukukunun en temel ilkelerinden biri olduğundan, maddi gerçeğe ulaşmakla yükümlü tutulan vergi hâkiminin sadece tarafların sunduğu delillerle bağlı olması düşünülemez. Vergi hâkimi kaçınılmaz olarak re'sen araştırma yapacaktır¹²⁸. Medeni yargılama hukukunda şekli gerçeğe ulaşılması için araştırma yapılırken¹²⁹, vergi yargısında uyuşmazlığın çözümü için taraflar bildirmese dahi her delil ve belirtinin aydınlatılıp araştırılması, maddi gerçeğe ulaşılması gerekmektedir. Vergi hâkiminin re'sen araştırma yetki ve göreviyle donatılması ile buna dayanarak yapacağı inceleme ve araştırma sayesinde maddi gerçeğe ulaşma işlevi sağlanmış olacaktır.

Danıştay muhtelif kararlarında¹³⁰ maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için re'sen araştırma ilkesi gereği gerekli araştırma ve incelemenin mahkemece yapılması gerektiğini belirtmektedir.

¹²⁸ Ergün, **a.g.m.**, s.77.

¹²⁹ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010, s.72.

¹³⁰ "...idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler" VDDK, E.1995/209, K.1997/124, T.21.02.1997; (DD, S. 94, 1998, s.246-248); Benzer nitelikte DNŞ.9.D., E.2009/9364, K.2010/2639, T.26.05.2010, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.; "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile ilk derece yargı yerine verilen resen araştırma ve inceleme yetkisi son derece kapsamlıdır. İlk derece yargı yeri bu yetkisine dayanarak, tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek, maddi delil ve bulguların toplanması ve uyuşmazlığın maddi yönünün açığa çıkarılması için her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmek yükümlülüğündedir" gerekçesiyle tarafların, hatta 3. kişi konumundaki davacının eski işçisi elindeki dava konusuyla ilgili bilgi ve belgelerin getirtilerek mahkemece incelenmesi gerektiğini belirterek bozma kararı vermiştir. Bu karara göre vergi hâkiminin re'sen araştırma ilkesi gereği tarafların

Danıştay, 1992 tarihli bir kararında¹³¹ ise “bir İdari Yargılama Usulü kuralı olarak re’sen araştırma ilkesi, dava ile ilgili bir hususun idare veya kişi tarafından ortaya konulmadığı, ispat edilmediği gibi nedenlerin göz ardı edilmesini önler ve gerçeğin ortaya çıkmasını vecibesini yükler” ifadesiyle re’sen araştırma ilkesi sayesinde maddi gerçeğe ulaşılırken aynı zamanda bu konuda taraflardan kaynaklanan eksiklerin tamamlandığı ve davanın ispatsız kalması nedeniyle sonuca ulaşamamasının önüne geçildiği vurgulanmış ve bu durumun idari rejim gereklerinden bir olduğu ayrıca belirtilmiştir.

III. Re’sen Araştırma İlkesinin Kapsamı

İYUK’un 20. maddesi metnine göre, re’sen araştırma ilkesi kapsamı hakkında yapılan düzenlemeleri başlıklar halinde incelemeye çalışacağız.

A. Yetki Bakımından

İdari davalarda ve bu kapsamda vergi davalarında, re’sen araştırma ilkesi gereğince delillerin toplanmasında birinci derecede sorumlu yargılama mercii, ilk derece mahkemeleri olup istinaf aşamasında bölge idare mahkemeleri de bu yetkiyi gerektiğinde kullanır¹³². Danıştay ise sadece ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalarda bu yetkiyi kullanabilir.

İYUK’un 20. maddesi uyarınca re’sen araştırma yapma yetkisi Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerine aittir. Yargılama tek hâkimle yapılıyor ise bu hâkim tarafından, heyet halinde bir yargılama söz konusu ise heyet başkanı veya görevlendireceği üye hâkim tarafından re’sen araştırma yetkisi kullanılır¹³³.

beyanları ile yetinmeyerek, uyumsuzluğun maddi yönünün ortaya çıkarılması amacıyla bilgi edinme ve araştırma yollarına başvurması gerektiği belirtilmiştir. DNŞ.7.D., E.2000/8785, K.2002/1690, T.30.04.2002, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹³¹ DNŞ.3.D., E.1991/1396, K.1992/1089, T.18.03.1992, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹³² Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.128.

¹³³ Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, No.154, 1997, s.13.

İYUK'un 20. maddesinin ilk fıkrası 28.06.2014 tarihli 6545 sayılı yasanın 17. maddesi ile değişikliğe uğramıştır. Değişiklikten önce, kendiliğinden inceleme yetkisine sahip merciiler arasında “bölge idare mahkemeleri” sayılmıyordu¹³⁴. Ancak doktrin ve uygulamada; bölge idare mahkemesinin idari yargı teşkilatı içinde yer alması, idare ve vergi mahkemelerinin üstünde konumlanmış olması nedeniyle bu mahkemelerinde re'sen araştırma ilkesi ile bağlı olduğu belirtilmekteydi¹³⁵. 28.06.2014 tarihli değişiklik sonucu madde metnine bölge idare mahkemelerinin girmesiyle birlikte zaten doktrin ve uygulamada çözülmüş olan bu durum yasaya da yansımış oldu.

İstinaf kanun yolu, 6545 sayılı kanun ile idari yargı sistemine dahil olmuştur. İstinaf, sözlük anlamı olarak yeniden başlama¹³⁶ demektir. İlk derece mahkemesi olan idare ve vergi mahkemelerince verilmiş kesin olmayan nihai kararların maddi ve hukuki yönden vakıa denetiminin yapılması, yeniden incelenip karara bağlanarak hukuka aykırılıkların giderilmesi için bölge idare mahkemesi nezdinde başvurulana olağan kanun yoluna istinaf denmektedir¹³⁷. Nihai karar deyimi, yargı yerinin, dava konusu uyuşmazlığın esası hakkında verilen kararı ifade etmektedir¹³⁸. Belirli bir miktarı aşmayan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararlar hakkında ve ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz¹³⁹. Bir kısım davalar için kanun yolunun kapatılmış olmasını, Anayasa'nın “hak arama hürriyeti” başlıklı 36. maddesine¹⁴⁰ ve Avrupa İnsan

¹³⁴ İbiş, **a.g.e.**, s.61.

¹³⁵ Ergün, **a.g.m.**, s.73.

¹³⁶ <http://www.lugatim.com> (Çevrimiçi), 1 Mayıs 2019.

¹³⁷ Yüce, **a.g.e.**, s.234; Hüseyin Bilgin, **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvurusu Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.4.

¹³⁸ Özbacı, **a.g.e.**, s.527.

¹³⁹ Verildiği anda kesinleşen kararlar, olağan kanun yoluna başvurulamayan kararlar hakkında bilgi ve açıklama için bkz. Kaşıkçı **a.g.e.**, s.95-98 vd.

¹⁴⁰ İYUK'un 45/1 maddesine göre konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Ancak bu hüküm hak arama özgürlüğü ile bağdaşmaz. Anayasa'nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddesine göre, herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Vergi davasının uyuşmazlık konusu aynı nitelikte olsa dahi sırf miktarı farklı olduğu için kanun yolu olanağı tanımak veya tanımamak hak arama özgürlüğüne aykırıdır ve hukuken kabul edilebilir değildir. Anayasa Mahkemesi'nin 18.2.1971 tarih ve 1970/31 E. sayılı kararında vurgulandığı üzere -hakimlerde her insan gibi yanılabilir, yanlış

Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) “adil yargılanma hakkı” başlıklı 6. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen hak arama hakkına¹⁴¹ aykırı olduğunu düşünmekteyiz.

İstinaf müessesesi, İYUK'un 45. maddesinde 8 fıkra halinde düzenlenmiştir. Maddenin 4. fıkrası:

“Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde Bölge İdare Mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir”

hükmünü içermektedir. Madde gerekçesinde “*istinaf incelemesinde kural, ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki*

yorum yapabilir, hatalı ve hukuka aykırı kararlar verilebilir. Hukuka aykırılıkların zamanında giderilmesi için kanun yolları diye tanımlanan metotlara başvurulması olanağının benimsenmiş olması gerekir. O halde denebilir ki, kanun yollarına başvurulması olanağı, kişi haklarına ve topluma güvence sağlaması bakımından Anayasa'ya tam uygundur-. Elbette ki davaların sonsuza dek devam ettirilmemesi, aynı davanın başka mahkemelerde görülmemesi gibi haklı sebeplerle hukukta kesin hüküm gereklidir. Ancak bir uyuşmazlığı, miktar yönünden olduğu gibi çok basit bir ayrıma tabi tutarak ilk derece mahkemesi ile kesinleştirmek ve olağan denetim yollarını kapatmak hak arama hürriyetine ve adil yargılanma ilkesine aykırıdır. Vergi davaları özelinde bu haksızlık daha belirgindir. Zira idare tarafından tek taraflı işlemle tahakkuk ettirilmiş, duruma göre kamu gücüne dayanarak zorla tahsil edilmiş haksız bir vergi, kişilerin mülkiyet hakkının devlet eliyle doğrudan ihlal edilmesidir. Hukuk devletinde idarenin bu tür işlemleri, miktar gibi ayrımlara bağlı olmaksızın yargı organlarınca etkin biçimde denetlenmelidir. Kaldı ki, vergi davasındaki uyuşmazlık konusu miktar istinaf başvuru sınırı altında olsa dahi olayın sübjektif özelliğine göre hükmün yükümlüye daha ağır sonuçları olabilir. Örneğin dava konusu vergi nedeniyle yükümlünün vergi yapılandırması bozulmuş olabilir veya kararın kesin delil olma niteliği başka bir davada kullanılacak olabilir. İstinaf ve temyiz sınırı düzenlemesi, üst mahkemelerdeki iş yükü gerekçesiyle de kabul edilemez. İş yükünün bedeli kişilere ödetilemez. İş yükü mutlaka düşünülüyor ise sadece idare aleyhine verilen kararlara karşı miktar bakımından kanun yoluna başvuru sınırı koyulabilir. Davaların makul sürede sonuçlandırılması ve usul ekonomisinin sağlanması amacı da bu tür hükümlerin denetime tabi kılınmamasını gerektirmez, temel hak ve ilkelere feda edilemez. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2018 tarih ve E.2018/71 sayılı kararında 2 yıla kadar hapis cezalarını gerektiren suçlar ile buna bağlı adli para cezalarına ilişkin her türlü kararına karşı temyiz yolunun kapalı olmasını öngören kuralın bütünüyle iptaline karar verilmiştir. Anılan karar ceza hukukuna ilişkin olsa da vergi yargılaması hukukunun da kamu hukuku dalı olması, kamu otoritesiyle bireyin karşı karşıya olduğu bir yargılama türü olması ve mülkiyet hakkı gibi temel haklara ilişkin olması nedeniyle, iptal gerekçelerinin çoğunlukla vergi yargılamasında da geçerli olduğunu düşünmekteyiz. Anayasa Mahkemesi kararına göre hükmün denetlenmesini talep etme hakkına konulacak sınırlamaların temel hak ve hürriyetlere ilişkin Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen ölçütlere uygun olması gerekir.

¹⁴¹ AİHM'e göre mahkeme nezdinde hak arama yolunun hukuken kapatılmasını veya imkânsız kılacak şekilde sınırlandırılmasını AİHS'nin 6. Maddesinin ihlali olarak görmüştür. Airey/İrlanda, No:6289/73, T.9.10.1979, A 32, par.22; Deweer/Belçika, No:6903/75, T.27.2.1980, A 35, par.48-49; Kreuz/Polonya, No:28249/95, T.19.6.2001; (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 1 Ekim 2019.

eksikliklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak nihai kararın da istinaf mercii tarafından” verileceği belirtilmiştir. İstinafta, ilk derece mahkemesinin kararı hem hukuki hem de maddi yönden incelenmektedir. Bu nedenle istinaf mahkemelerine vakıa-olay mahkemesi de denir¹⁴². İstinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemesi İYUK’un 20/1. maddesi gereği re’sen araştırma yetkisine sahiptir. İstinaf incelemesi kural olarak evrak üzerinden yapılır. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesince tekemmül ettirilerek gönderilen dosyada yaptığı incelemede maddi vakıalar hakkında edinilen belge ve bilgileri yeterli bulmazsa bizzat ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve araştırma yapabilir. Bu şekilde bölge idare mahkemesi gerekli gördüğü evrakın gönderilmesini veya bilginin verilmesini taraflardan veya diğer yerlerden isteyebilir¹⁴³ veya hükmü veren mahkemeden veya başka bir yer vergi mahkemesinden istinabe yolu ile temin edebilir.

Bölge idare mahkemesinin, gerekirse delil tespiti veya keşif yapması, bilirkişi incelemesi yaptırması mümkündür. Bu tespit ve incelemeler, ilk derece mahkemesi kararındaki ve dosya içeriğindeki bilgi ve belgelerle birlikte değerlendirilir. Bunun sonucunda bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Kararda maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (İYUK m.45/3). İlk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunmazsa istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararı kaldırılarak esas hakkında yeni bir karar verilir. Bu karar, ilk derece mahkemesinin kararı olmayıp yeni bir karardır ve kural olarak temyiz edilebilir¹⁴⁴.

İstinaf mahkemesinin, miktarı veya değeri belirli bir meblağı geçen davalarda verdiği kararlara karşı ve Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri nihai kararlara karşı Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidilebilir. Danıştay, temyiz yolu açık bir davada hükmün, hukuka uygun olup olmadığı ve usul kurallarının doğru uygulanıp uygulanmadığı yönünde inceleme ve

¹⁴² Yüce, **a.g.e.**, s.234.

¹⁴³ Yüce, **a.g.e.**, s.235; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.317.

¹⁴⁴ Özbacı, **a.g.e.**, s.239; Yüce, **a.g.e.**, s.239; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.316.

tespit yapar. Temyiz merciinde, istinaf mahkemesinden farklı olarak vakıa değil mahkeme kararı incelenir yani dava konusu maddi vakıa tekrar incelenmez. Burada istinaf mahkemesinde olduğu gibi vakıa değil mahkeme kararı yargılanmaktadır¹⁴⁵.

Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesinde, İYUK madde 49/2’de sıralanan nedenlerin biri olması halinde yerel mahkeme kararı bozulur. Bu nedenler, a) görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) hukuka aykırı karar verilmesi, c) kararı etkileyecek nitelikteki usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır. Maddenin B bendinde düzenlenen “hukuka aykırı karar verilmesi” nedeni çok geniş kapsamlıdır. Bu bozma nedeni dava konusu yapılmış idari işlemle ilgilidir. Temyize konu kararı veren mahkemenin gerekli araştırmaları yapmamış olması, vakıanın yanlış nitelendirilmiş olması, maddi vakıaların yeteri kadar tespit edilmemiş olması, uyuşmazlık konusuna uygulanacak kanun hükmünün tespitinde veya yorumunda yanılğıya düşülmüş olması gibi bir hata ve eksiklik söz konusu ise ve bu eksiklik ile kararın sonucu arasında illiyet bağlantısı varsa bozma kararı verilecektir¹⁴⁶.

Acaba Danıştay, yerel mahkeme kararını incelerken, özellikle hukuka uygunluk noktasında re’sen araştırma yapabilecek midir? Danıştay, incelemesini dosyadaki bilgi ve belgelere göre yapar. Bölge idare mahkemesinde olduğu gibi Danıştay’ın kendiliğinden soruşturma yapması suretiyle esas hakkında karar vermesi söz konusu değildir. Bu durum Danıştay’ın yüksek dereceli bir içtihat mahkemesi olmasının neticesidir¹⁴⁷. Temyiz mahkemesi olarak Danıştay, istinaf mahkemesi gibi bir vakıa tahkikat mahkemesi değildir. Danıştay, davayı değil yargısal kararları irdelleyerek, kararlarda usul kurallarına riayeti ve uygulanan hukuk normlarının doğru ve yerinde olup olmadığını inceler. Bu inceleme sonunda hukuka aykırılık bulunursa karar bozulur fakat dava yeniden görülmez¹⁴⁸.

Her ne kadar İYUK’un 20/1 maddesinde, davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapacak mahkemeler arasında Danıştay sayılmış olsa da Danıştay,

¹⁴⁵ Yüce, **a.g.e.**, s.240; Özbacı, **a.g.e.**, s.224.

¹⁴⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.550.

¹⁴⁷ Kırbaş, **a.g.e.**, s.224.

¹⁴⁸ Yüce, **a.g.e.**, s.240.

önüne gelen her davada re'sen araştırma yapamayacaktır. Danıştay, temyiz incelemesi sırasında re'sen araştırma yapamaz, zira temyize konu kararı veren mahkemece ele alınmış veya alınmamış vakıa ve deliller araştırılıp hükme esas alınamaz, sadece temyize konu kararın hukuka ve usul kurallarına uygunluğu denetlenir¹⁴⁹. Danıştay'a verilen re'sen araştırma yetkisi sadece DK'nın 24. maddesine¹⁵⁰ göre ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için söz konusu olup Danıştay'ın temyiz mercii olarak görev yaptığı hallerde bu yetkiyi kullanması hukuken mümkün değildir¹⁵¹. Danıştay, temyiz incelemesine konu kararı veren mahkemece maddi vakıalar hakkında yapılan araştırma ve edinilen bilgiyi yeterli görmezse, re'sen araştırma yaparak maddi vakıalar hakkındaki eksikliği gidererek nihai karar veremez. Böyle bir durumda Danıştay bozma kararı verir ve bozma kararındaki esaslar çerçevesinde yeniden bir karar verilmek üzere dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Yoksa daha önce belirtildiği üzere Danıştay, İYUK'un 49. maddesinin 2. fıkrası gereği maddi olaylar hakkındaki varsa inceleme eksikliğini bizzat gidererek nihai hüküm kuramaz¹⁵². Bozma kararı sonrası, temyize konu kararı veren mahkeme gerekli inceleme ve soruşturmayı yaparak yeniden karar verir. Vergi mahkemesi, Danıştay'ın vermiş olduğu bozma kararına uymayarak önceki kararında ısrar edebilir. Bu ısrar kararı temyiz edilir ise bu sefer karar VDDK tarafından incelenir. VDDK tarafından verilen kararlara uyulması zorunludur¹⁵³.

¹⁴⁹ Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.129.

¹⁵⁰ İlgili kanun metni: "1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak; a) Bakanlar Kurulu kararlarına, b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar. 2. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar."

¹⁵¹ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.539-540.

¹⁵² Zahreddin Aslan, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, S.23-24, 2001, s.57.

¹⁵³ Kırbaş, **a.g.e.**, s.225.

İYUK 49. maddesinin 2/C fıkrasına göre “*Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması*” bir bozma nedenidir. Temyize konu kararı veren mahkemenin sahip olduğu re’sen araştırma yetki ve görevi de bir usul hükmüdür. Dolayısıyla temyiz incelemesine konu kararı veren mahkemece, bir usul hükmü olarak re’sen araştırmanın hiç kullanılmaması, eksik ya da hatalı kullanılması halinde bu durum, nihai kararı etkileyebilecek nitelikte ise C bendine göre bozma nedeni olacaktır. Aynı şekilde, re’sen araştırmanın hiç ya da gerektiği şekilde yapılmaması halinde, bu durum nihai kararın hukuka aykırı olması sonucunu doğurabilecektir ve maddenin B bendine göre yani hukuka aykırı karar verilmesinden dolayı da bir bozma nedeni olacaktır. Kısaca, mahkemece re’sen araştırma yetkisinin kullanımında yapılan bir hata, İYUK’un 49. maddesinin 2/B ve 2/C fıkrasına göre Danıştay için bir bozma nedenidir. Bu durumda, usul kurallarına aykırılık ile uyuşmazlık konusu işlemin hukuki dayanağı olan hükümler arasında iç içe geçmiş, birbirine çok yakın bir bozma nedeninin varlığından bahsedilebilir¹⁵⁴.

Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak karar vereceği dosyalarla ilgili re’sen araştırma yetkisi ise DK’nın “*evrak getirilmesi ve yetkililerin dinlenmesi*” başlıklı 49. maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin 1. bendindeki “*İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirtilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir*” düzenlemesi ile Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda re’sen araştırma yetkisini kullanarak gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri toplayabilecek, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat inceleme ve araştırma yapabilecektir.

Bununla birlikte DK’nın 61/2. maddesine göre Danıştay Savcıları, “*...ilgili yerlerden ... her türlü bilgileri isteyebilecekleri gibi işlem dosyalarını da getirebilirler*” ve bu yetkiyi Danıştay Başkanlığı aracılığıyla kullanırlar. Ancak

¹⁵⁴ Şener Özkan, **Vergi Yargılaması Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi (Yüksek Lisans Tezi)**, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.62.

burada belirtmek gerekirse, Danıştay savcılarının yetkileri son derece kısıtlı olup karara katılamazlar. Danıştay savcıları sadece Danıştay'ın temyiz aşamasındaki yetkileriyle sınırlı olmak üzere kendilerine havale edilen dosyalarda ve görüş niteliğinde bağlayıcı olmayan rapor hazırlamaktadırlar¹⁵⁵.

B. İstenecek Bilgi ve Belgeler Bakımından

Uygulamada, re'sen araştırma yöntemleri olarak birtakım bilgi ve belgelerin taraflardan veya dava dışı ilgili yerlerden istenmesi, dava konusuna ilişkin işlem ve sicil dosyaları ile uyuşmazlık konusu hakkında başka mahkemelerce verilen kararların getirilmesi önemli bir yer tutmaktadır¹⁵⁶.

Dosyanın incelenmesinden sonra, re'sen araştırma ilkesi kapsamında toplanacak bilgi ve belgeler, keşif ve bilirkişi incelemesi mahkemenin vereceği ara karar¹⁵⁷ ile yapılır. İYUK'un 20. maddesine göre hâkim, gerekli göreceği her türlü bilgi ve belgeyi gerek davanın taraflarından gerekse ilgili diğer yerlerden isteyebilecektir. Aynı maddenin 3. fıkrası¹⁵⁸ hariç bu konuda hâkime bir sınırlama getirilmemiş, maddi gerçeği bulmakla ve uyuşmazlık konusunu çözmekle görevli hâkime, delil araştırması yapılırken geniş bir yetki verilmiştir. İYUK'un 20. maddesinde istenecek olan bilgi ve belgelerin kimden istenebileceği yönünde bir sınırlama yapılmamıştır.

Re'sen araştırma kapsamında hangi bilgi ve belgelerin isteneceği, hâkimin takdirine bırakılmış olup hâkim bunları davanın taraflarından veya dava dışı ilgili yerlerden talep edebilecektir. Örneğin hâkim; davalı idareden davacının şahsi sicil

¹⁵⁵ A.e., s.29-30.

¹⁵⁶ Çınar Can Evren, "İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XII, Ankara, S.1-2, 2008, s.713.

¹⁵⁷ "Ara kararlar davanın ilerlemesine yönelik, mahkemenin davadan el çekmesini sonuçlamayan ve hükme etkili olabilecek kararlardır. Bu nitelikteki kararlara örnek olarak; bilirkişi atanması, belge ve bilgi istenmesi, keşif gibi kararlar verilebilir." Ara kararlar esasa ilişkin nihai karar niteliği taşımazlar. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.211.

¹⁵⁸ İYUK'un 20. maddesinin 3. fıkrasına göre; "Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. (Ek cümle: 10.6.1994 – 4001/10 md.) Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez."

ve işlem dosyasını isteyebilecek, davacıdan vergi kanunları ve ticaret kanunları gereği tutmakla yükümlü olduğu defter ve kayıtları, sözleşmeleri isteyebilecek¹⁵⁹, davayla ilgili başka mahkeme dosyasının celbini sağlayabilecek, gerekli görürse keşif yapabilecek, bilirkişi incelemesi yaptırabilecektir¹⁶⁰. Hâkim, bu şekilde re'sen araştırma ile dosyaya giren deliller ile maddi gerçeği ortaya çıkarmak ve uyuşmazlığı çözmek için kanaat elde edememişse aynı konuda tekrar tekrar incelemede bulunabilir, örneğin ikinci, üçüncü kez keşif yapabilir, bilirkişi incelemesi yaptırabilir¹⁶¹.

Danıştay 2007 tarihli bir kararında¹⁶² vergi mahkemesi tarafından sadece dosyada bulunan belgeler incelenerek karar verilmesini hatalı bulmuş, dosya kapsamından açıkça anlaşılan ve ilgili yerlerden istenmesi davanın aydınlatılması açısından zaruri olan bilgi ve belgelerin re'sen araştırma ilkesi gereği istenmemesini bozma gerekçesi olarak kabul etmiştir.

İYUK'un 20. maddesinde istenecek olan bilgi ve belgelerin kimden istenebileceği konusunda bir sınırlama yapılmamıştır. Davanın tarafları ise istedikleri veya ulaşamadıkları delillerin toplanmasını ancak hâkime talepte bulunmak suretiyle isteyebilir. Taraflardan biri, ilgili yerlerden herhangi bir belgenin dosyaya gelmesini istiyorsa, öncelikle kendisi bu belgeyi temin edip dosyaya koyabilir. Eğer taraf, istediği belgeyi kendisi temin edip dosyaya koyma imkanına sahip değilse bu belgenin ilgili yerden istenmesini hâkimden talep etmek zorundadır. Hâkim ise gerekli gördüğü takdirde bu belgeyi ilgili yerden isteyebilir, gerekli görmezse talep edilen bilgi ve belgeleri tarafların talebine rağmen

¹⁵⁹ Ergün, **a.g.m.**, s.81.

¹⁶⁰ Aslan, **a.g.m.**, s.57.

¹⁶¹ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.35.

¹⁶² “Tarhiyatın hukuka uygunluğunun denetiminin yapılabilmesi için re'sen araştırma ilkesi gereği, davacı şirketin yasal defter ve belgeleri ile, vergilendirmeye ilgisi ve uyuşmazlığın çözümünde etkisi tartışılmayacak olan mühür fekki tutanağı içeriği el defterleri ve diğer yazılı belgelerle jandarma birimleri ve DGM Savcılığı ve Sorgu Hâkimliğince alınan ifadelere ilişkin tutanakların ve şirket yetkilileriyle çalışanlarının akaryakıt kaçakçılığı suçundan yargılandığı dosyanın getirtilerek incelenmesi ve bu belgelerde yer alan bilgiler ve şirketin yasal defter ve kayıtları ve belgelerinde yer alan bilgiler birlikte değerlendirilerek karar verilmesi gerekir.” DNŞ.3.D., E.2006/3268, K.2007/3161, T.26.11.2007, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

istemeyebilir¹⁶³. İdari yargılamanın, HMK'dan ayrılan esaslı noktalarından birisi de budur. HMK'da tarafların usulüne uygun şekilde delil olarak bildirdikleri bilgi ve belgelerin toplanması kural olarak zorunlu iken İYUK'da böyle bir zorunluluk yoktur.

Bununla birlikte re'sen araştırma yapma yetkisinin hâkimde olması ve tarafların istediği bilgi ve belgeler ile bağlı olmaması vergi hâkiminin takdir hakkını keyfi kullanmasına neden olmamalıdır. Zira resen araştırma ve inceleme, vergi hâkiminin yetkisi olduğu kadar aynı zamanda görevidir. Dolayısıyla vergi hâkimi, incelediği dosya kapsamına veya tarafların talebine göre dava ile ilgili olarak istenmesinin gerekli olduğu anlaşılan bilgi ve belgeleri ilgili yerlerden istemekle görevlidir. Danıştay'ın konuya ilişkin uygulamaları da bu yöndedir. Danıştay bir kararında¹⁶⁴ tesis edilen bir idari işleme ilişkin olarak, o işlemin gerekçelerini

¹⁶³ Ergün, **a.g.m.**, s.73

¹⁶⁴ “İşlemin tesisinde izlenen yöntem nedeniyle konunun savunma hakkı ile ilgili boyutu üzerinde de durmak gerekir. Olayda davacı hakkındaki işleme dayanak yapılan ve uyumsuzluğun kanıtı olarak değerlendirilen raporlardaki suçlamalar idarece, işlemin tesisinden önce davacıya bildirilmediği gibi Mahkemenin de söz konusu belgeleri davacıya tebliğ etmeden karar verdiği anlaşılmaktadır. Oysa savunma hakkı 1982 Anayasasının 36/1.maddesiyle güvenceye bağlanmış olduğu gibi temel hak ve hürriyetlerle ilgili uluslararası sözleşmelerle de, bu hakkın tanınması ve kullanım yollarının açık tutulması güvenceye alınmıştır. Görülmeyene, bilinmeyene karşı iddia ve savunmada bulunmanın güçsüzlüğü hatta imkansızlığı açıktır. Hakkında, kimi suçlamalar nedeniyle ve bu suçlamalara dayanılarak özlük haklarını ihlal edecek biçimde işlem tesis edilecek ilgiye, idarenin işlemini gerekli kılan suçlama konularını önceden açıkça bildirerek savunmasını almasının idari işlemlere güveni ve hukuka uygunluk yönünden isabet oranını artıracak kuşkusuzdur. İdarenin bu yola gitmeden işlem tesis etmesi halinde ise mahkemenin, yasaların özel düzenleme hali hariç, ilgili belgeleri davacıya tebliğ edip savunmasını aldıktan sonra hüküm tesis etmesi adil ve hakça bir yargılamanın temel koşuludur. Bu evrede 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20.maddesinin 4.fıkrasında yer alan Getirtilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyalar taraf veya vekillerine incelettirilmez. hükmünün anlam ve kapsamına da değinmek gerekir. Fıkra söz edilen gizli kelimesiyle idarede de gizli olan ve yetkili memurların dışında hiç kimseye gösterilmemesi gereken belge ve dosyaların kastedildiğinde kuşku yer yoktur. Dolayısıyla idarenin gönderirken üzerine gizlidir kaydını koyması veya ek bir yazıyla gizli olduğunu belirtmesinin kendiliğinden o belge veya dosyaya gizlilik niteliğini kazandırmayacağı açık olduğundan Mahkemenin bu çerçevede gerekli incelemeyi re'sen yaparak belge ve dosyanın gizli olup olmadığını bizzat saptaması ve sonucuna göre usulü işlemleri yapması çağdaş hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Olayda, davacının bilgisi dışında ve savunma imkanı kısıtlanıp idarece tek taraflı olarak saptanan nedenlere dayanılarak hizmet sözleşmesinin feshinde belirtilen nedenlerle Anayasanın 36. ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 21. maddesine uyarlık bulunmamaktadır. Sonuç olarak; hakkında disipline veya cezai nitelikte herhangi bir soruşturma açılmayan ve hizmetine ihtiyaç olduğu yapılan ilandan anlaşılan davacının hizmet sözleşmesinin feshine dayanak tutulan belgelerin yargılama aşamasında Mahkemece adı geçene tebliğ edilerek bilgilendirilmesi ve savunması alındıktan ve buna göre gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra uyuşmazlığın çözülmesi gerekirken bu yola gidilmeden davanın reddedilmesinde hukuki isabet

açıklayan bilgi ve belgeler idareden talep edilmeden ve bunlar davacıya tebliğ edilmeden yapılan yargılamanın “adil” ve “hakça” olmayacağına hükmetmiş, hatta bu durumun Anayasa’nın 36/1 maddesinde düzenlenmiş ve uluslararası sözleşmelerle güvenceye alınmış savunma hakkının kısıtlanması niteliğinde olduğunu belirtmiştir. Danıştay başka bir kararda¹⁶⁵, dosya kapsamından açıkça anlaşılan ve ilgili yerlerden istenmesi davanın aydınlatılması açısından zaruri olan bilgi ve belgelerin re’sen araştırma ilkesi gereği istenmemesini bozma gerekçesi olarak kabul etmiştir. Başka bir kararda¹⁶⁶, yerel mahkemenin iki ara kararına rağmen bilgi ve belge talebini yerine getirmeyen vergi dairesinin haksız olduğu ifade edilmiştir. Karara göre Danıştay, iki ara kararına rağmen davalı vergi dairesince durumun açıklığa kavuşturulmaması veya yapılan işlemin kanuniliğini saptayan belgelerin mahkemeye ibraz edilmemesi karşısında davacı iddialarının doğruluğunun kabulünü gerekli görmüştür. Danıştay’ın konuyla ilgili bu şekildeki kararlarını; kişi hak ve özgürlüklerinin ön planda tutulması, mahkemenin ve idarenin keyfi karar ve davranışlarının önüne geçilmesi bakımından olumlu ve yerinde bulmaktayız.

C. Talepte Bulunulacak Kişiler Bakımından

Vergi hâkimi, re’sen araştırma yetkisini kullanırken ve maddi gerçeği tespit ederken gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri kimden isteyeceğini belirlemelidir.

görülmemiştir”, DNŞ.5.D., E: 1990/4297, K: 1991/1099, T.06.06.1991; (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁶⁵ “Tarhiyatın hukuka uygunluğunun denetiminin yapılabilmesi için re’sen araştırma ilkesi gereği, davacı şirketin yasal defter ve belgeleri ile, vergilendirmeye ilgisi ve uyuşmazlığın çözümünde etkisi tartışılmayacak olan mühür fekki tutanağı içeriği el defterleri ve diğer yazılı belgelerle jandarma birimleri ve DGM Savcılığı ve Sorgu Hâkimliğince alınan ifadelere ilişkin tutanakların ve şirket yetkilileriyle çalışanlarının akaryakıt kaçakçılığı suçundan yargılandığı dosyanın getirilerek incelenmesi ve bu belgelerde yer alan bilgiler ve şirketin yasal defter ve kayıtları ve belgelerinde yer alan bilgiler birlikte değerlendirilerek karar verilmesi gerekir”, DNŞ.3.D., E.2006/3268, K.2007/3161, T.26.11.2007, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁶⁶ “...iki ara kararına rağmen davalı vergi dairesince durumun açıklığa kavuşturulamayışı ve yapılan işlemin kanuniliğini saptayan belgelerin mahkemeye ibraz edilmemesi karşısında davacı iddialarının doğruluğunun kabulü gerekli görülmüştür” DNŞ.9.D., E.1972/436, K.1973/1977, T.16.10.1973, (DD, S. 14-15, 1975, s. 425).

İYUK 20/1 maddesine göre, bu tür bilgi ve belgeler taraflardan istenebileceği gibi ilgili diğer yerlerden de istenebilir.

Vergi hâkiminin önündeki uyumsuzlukta, davacı tarafın elinde dava konusu ile ilgili pek çok bilgi ve belge bulunabilir. Türk vergi sistemi, yükümlünün beyanı esasına dayalıdır. Özellikle bu şekilde beyana dayalı vergisel işlemlerde aktif özelliği olan davacı yükümlünün elinde muhasebe kaydı, defter, fatura gibi belgeler vardır¹⁶⁷. Davacının, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları kapsamında tutmakla ve saklamakla yükümlü olduğu defter ve kayıtlar bulunmaktadır. Ayrıca davacının üçüncü kişilerle yaptığı varsa sözleşmeler davada önem arz edebilir¹⁶⁸. Aynı şekilde davalı vergi dairesinin elinde de davacıya ait sicil dosyası, şahsi işlem dosyası bulunmakta ise bunların celbi gerekecektir. Dolayısıyla, re'sen araştırma kapsamında öncelikle dava taraflarından talepte bulunulacaktır.

Mahkeme tarafından talep edilmesine rağmen davacı tarafından defter, kayıt ve belgeler sunulmaz ise bu durum susma hakkı kapsamında değerlendirilebilir. Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar çalışmanın son bölümünde yapılmıştır.

Fakat hâkimin re'sen araştırma yetkisi kapsamında yapabileceği inceleme sadece davanın tarafları ile sınırlı değildir. Hâkim, davanın taraflarından yeteri kadar bilgi ve belge elde edemediği ve karar vermek için yeterli kanaate varamadığı durumlarda, gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri ilgili diğer yerlerden isteyebilir¹⁶⁹. İlgili diğer yerler kavramı ile anlatılmak istenen, davayla ilgili bilgilere sahip olan ve fakat davanın bir tarafı olmayan merci ve kişilerdir¹⁷⁰.

Mahkeme, bu şekilde, bilgi ve belge talebini davanın tarafları dışındaki üçüncü kişilere yöneltmişse, ancak bu talep yerine getirilmişse ne gibi sonuçlar ortaya çıkacaktır. Zira İYUK madde 20/2'deki *“taraflardan biri ara kararın icaplarını yerine getirmediği takdirde bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir”*

¹⁶⁷ İbiş, **a.g.e.**, s.62.

¹⁶⁸ Ergün, **a.g.m.**, s.74.

¹⁶⁹ Evren, **a.g.m.**, s.715; Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.13.

¹⁷⁰ **A.e.**

hükmü sadece taraflarla ilgili bir düzenlemedir. Buna rağmen dolaylı olarak yaptırımlar yine de söz konusudur. Mahkeme kararını kasten uygulamayanlar hakkında adli yargıda tazminat davası, üçüncü kişi kamu kurumu ise idari yargıda tam yargı davası açılabilir¹⁷¹. Ayrıca ihmal veya kasıt nedeniyle görevi kötüye kullanma¹⁷² suçlamasıyla savcılığa suç duyurusunda bulunulabilir.

D. İhtilafsız Konular Bakımından

Medeni yargılama hukukunda taraflar arasında ihtilaf (çekişme) olmayan konularda hâkim tarafında kural olarak ayrıca bir araştırma yapılmaz. İhtilafsız konunun doğruluğu kabul edilir. Medeni yargılama hukukunda kamu yararı ön planda önce taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözülmesi amaçlanır. Bu nedenle taraflar arasında ihtilafı olmayan, her iki tarafça kabul edilen konularda hâkim artık gerçekte ne olduğu ile ilgilenmeyecek, bunların doğruluğunu kabul edecektir. Örneğin, davacının dava dilekçesinde iddia ettiği bir vakıa, davalı tarafından cevap dilekçesinde kabul edilirse artık bu vakıa taraflar arasında ihtilafsız olarak kabul edilecek ve bu konuda mahkemece bir araştırma yapılamayacaktır.

Öte yandan vergi yargılaması hukukunda durum farklıdır. Vergi yargılaması hukukunda kamu yararı ön plandadır ve idarenin hukuka uygun davranması amaçlanmaktadır. Vergi hâkimi, re'sen araştırma yetki ve görevini kullanarak maddi gerçeğe ulaşmakla yükümlüdür¹⁷³. Yargı yolu ile idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğu denetimi yapılırken öncelikle taraflar arasındaki ihtilafı konular çözümlenecektir¹⁷⁴. Vergi hâkimi, taraflar arasında ihtilafsız bir konu olsa da davayı sağlıklı bir biçimde sonuçlandırabilmek için o konuda re'sen araştırma

¹⁷¹ Evren, **a.g.m.**, s.715.

¹⁷² Türk Ceza Kanunu'nun Görevi Kötüye Kullanma başlıklı 257. maddesi: “(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

¹⁷³ Özkan, **a.g.t.**, s.47.

¹⁷⁴ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.19.

yapabilir¹⁷⁵. Gerçekten de özellikle davacı taraf, yapılan bazı işlemlerden habersiz olmasına rağmen görünüşte karşı tarafla anlaşmış görünebilir ve o hususun çekişmeli olup olmadığını dahi bilemiyor olabilir¹⁷⁶.

Danıştay bir kararında¹⁷⁷, fiili envanter sonucu ile mevcut emtia ve faturaların uyuşmadığı bir olayla ilgili yerel mahkemece verilen hükümde, davada kaydi envanter ile ilgili bir iddia bulunmaması hususuna dayanılmasını hatalı bulmuştur. Anılan kararda, vergi hâkiminin ihtilafli olmayan konuları re'sen araştırabileceği, tarafların hiç değinmedikleri olayların ve maddi unsurların dahi araştırma kapsamına girmesi gerektiği vurgulanmıştır. Buna göre hâkim, İYUK'un 20. maddesindeki re'sen araştırma yetkisine dayanarak, taraflar arasındaki ihtilafsız konularda dahi re'sen araştırma yapabilir, hatta ihtilafsız konuların aksini kabul ederek buna göre hüküm kurabilir. Bu konuyla ilgili bir Danıştay kararında¹⁷⁸ bir kimyasal maddenin tarife cetvelinin hangi pozisyonuna girdiği konusunda taraflar arasında bir ihtilaf olmasa dahi, bu konudaki gerekli incelemenin idari yargı hâkimi tarafından re'sen yapılması gerektiğini hükme bağlamıştır.

Vergi hâkiminin, taraflar arasındaki ihtilafsız konularda dahi re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde araştırma yapabilme yetkisi sınırsız kabul edilemez. Taraflar arasındaki ihtilafsız konu, maddi gerçeğe ulaşılması bakımından gerekli görülmezse, araştırılmasına ve ispatına ihtiyaç duyulmaz¹⁷⁹. Dolayısıyla ihtilafli veya ihtilafsız olsun bir konu hakkında re'sen araştırma yapılacaksa, o konunun maddi gerçeğe ulaşmak için önemli ve gerekli olması hususu, görünürde bir sınırlamadır. İhtilafsız olan konunun kamu düzenine ilişkin olmaması da bir sınır

¹⁷⁵ Ergün, **a.g.m.**, s.75.

¹⁷⁶ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.19.

¹⁷⁷ “İdari Yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri gibi maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler”. DNŞ.3.D., E.1997/1803, K.1998/1997, T.28.03.1998, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁷⁸ “... tarife cetvelinin hangi pozisyona girdiği hakkında gerekli inceleme, taraflar arasında hiçbir uyuşmazlık bulunmasa dahi, idari yargı hakimi tarafından re'sen yapılmalıdır” DNŞ.7.D., E.1974/2160, T.19/11/1974, (DD, S.18-19, s.454-455).

¹⁷⁹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat (Doktora Tezi)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.58.

olarak kabul edilmektedir. Ayrıca ihtilafsız bir konuda araştırma yapılırken, davanın makul sürede ve en az masrafla sonuçlandırılması anlamına gelen usul ekonomisi ilkesine riayet edilmesi gerektiği de başka bir sınırlandırmadır¹⁸⁰.

Burada değinilmesi gereken diğer bir husus; kanaatimizce bir davada yükümlü lehine olan ve davalı idarece yargılama öncesinde veya yargılama sırasında kabul edilerek ihtilafsız hale gelmiş bir konu hakkında mahkemece artık bir araştırma yapılmaması, ihtilafsız konunun doğruluğunun kabul edilmesi gerektiğidir. Bu gerekliliğin nedenleri; vergi yargılamasında yükümlünün idare karşısında korunması amacı ve öncelikli hedefin idarenin denetlenmesi olması, usuli kazanılmış hakkın¹⁸¹ söz konusu olması, güçlü olan idarenin kendi aleyhine sonuç doğuracak bir konuyu kabul etmesi halinin bu konunun gerçekten doğru olduğuna karine teşkil etmesi olarak gösterilebilir. Nitekim Danıştay kararları incelendiğinde vergi yükümlüsü veya sorumlusu lehine olan ihtilafsız konuların doğruluğu kabul edilerek hüküm kurulmuş, bunların yine de araştırılması gerektiği yönünde bir gerekçe belirtilmemiştir. Örneğin Danıştay karar içeriklerinde; kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibe tabi tutulmasının yasaya aykırı bulunduğu¹⁸², taahhüt hesabının ilgili resmi makamlarca kapatıldığı taraflar arasında ihtilafsız olduğundan diğer uyumsuzluk esaslarının incelenmesi¹⁸³, yapılan

¹⁸⁰ İbiş, **a.g.e.**, s.99.

¹⁸¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu usuli kazanılmış hakkı şöyle tanımlamıştır. “Bir davada mahkemenin veya tarafların yapmış oldukları bir usul işlemi nedeniyle taraflardan biri lehine, dolayısıyla diğeri aleyhine doğan ve gözetilmesi zorunlu olan hakka, usuli kazanılmış hak denilir” Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E.2017/2096 E. K.2017/89, T.03.05.2017, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁸² “...ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibe tabi tutulmasında yasal isabet görülmediği ...” DNS.9.D., E.2009/1023, K.2018/1, T.11.12.2018 (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁸³ “... taahhüt hesabının ilgili resmi makamlarca kapatıldığı taraflar arasında ihtilafsız olup, uyumsuzluğun esasını, dahilde işleme izin belgesi sahibi olan bir şirketin temsilci vasıtasıyla yurt içinden temin ettiği hammaddenin dahilde işleme rejimi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunun oluşturduğu...” VDDK, E.2017/656, K.2018/54, T.07.02.2018, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

vergi incelemesinde şirketin dönem karı elde etmediği ihtilafsız olduğundan diğer uyuşmazlık esaslarının incelenmesi¹⁸⁴ şeklinde saptamalarda bulunulmuştur.

E. Hukuki Nitelendirme Bakımından

İYUK'un 3. maddesinin 2/B fıkrasına göre idari dava açılırken dava dilekçesinde, davanın konu ve sebeplerinin yazılı olması gerekmektedir. Dava dilekçesinde, dava konusu uyuşmazlığın hukuki sebepleri ile hukuki nitelendirilmesi de yapılacaktır¹⁸⁵. Bu noktada dava çeşidine göre iptal nedenleri, tazminatta haklılık unsurları, salınan veya istenen verginin hukuksal kurallara aykırı olup olmadığı gibi haklılık nedenleri ve hukuksal dayanaklar tartışılır¹⁸⁶. Madde hükmü gereği dava dilekçesinde hukuki nitelendirmenin bulunması zorunlu ise de hâkim bu hukuki sebep ve nitelendirme ile bağlı değildir. Vergi hâkimi önündeki uyuşmazlığı çözerken, maddi olaya uygulanacak hukuk metnini ve ilkesini de kendiliğinden belirlemek zorundadır¹⁸⁷. Vergi hâkiminin, dava konusu maddi olayı tespit ederken (olay nitelemesi) sahip olduğu re'sen araştırma yetkisi ve serbestisi, bu olayın hukuki sonucunun tespiti (sebeplik ikamesi) bakımından da vardır¹⁸⁸.

Medeni yargılama hukukunda da HMK'nın 119. maddesinin 1/G maddesi gereği dava dilekçesinde dayanan hukuki sebeplerin yazılı olması gerekmektedir. Ancak aynı maddenin 2. bendine göre bu husus dava dilekçesinin zorunlu bir unsuru değildir. Dava dilekçesinde hukuki sebepler hiç gösterilmemiş, eksik gösterilmiş ya da yanlış gösterilmiş olabilir. Hâkim, davacının hukuki

¹⁸⁴ “Uyuşmazlıkta ise, şirketin incelenen 2009 dönemi dahil olmak üzere (2004 hesap dönemi hariç) dönem karı elde etmediği ihtilafsızdır” DNŞ.4.D., E.2016/1423, K.2017/7661, T.21.11.2017, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

¹⁸⁵ Özkan, **a.g.t.**, s.34.

¹⁸⁶ Coşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s102.

¹⁸⁷ Celal Karavelioğlu, **Değişiklik–Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, C.I, 5.bs., (yayımcı ve yayım yeri yok), 2001, s.40.

¹⁸⁸ Özbacı, **a.g.e.**, s.378.

nitelendirmesi ile bağı olmayıp dava konusu maddi olaya uygun hukuk kuralını, kendiliğinden araştırıp tespit ederek uygulamakla yükümlüdür¹⁸⁹.

Adli yargı yerleri gibi idari yargı yerleri de tarafların bildirdikleri hukuki durum ve hukuki nedenlerle bağı olmaksızın uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak ve bu olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve neticede hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler¹⁹⁰. Bu yönüyle medeni yargılama hukuku ile idari yargılama hukuku benzerlik göstermekle birlikte maddi vakıaların araştırılması açısından farklılık göstermektedir. Vergi hâkimi maddi vakıaları da kendiliğinden araştırıp belirlemekle yükümlüdür. Oysa medeni yargılamada hâkimin kural olarak bu yönde bir kendiliğinden araştırma yetkisi bulunmayıp, tarafların bildirdikleri maddi vakıalar ile bağıdır. Vergi hâkimi, maddi vakıaya uygulanacak hukuk kuralını tespit edebilmek için öncelikle re'sen araştırma yetkisi ile maddi gerçeği tespit edecek daha sonra buna uygulanacak hukuk kuralını tespit ederek hukuki nitelendirmeyi yine kendiliğinden yapacaktır.

Nitekim Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1995 tarihli bir kararında¹⁹¹;

“Madde hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak, olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilir ve maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler”

görüşü belirtilmek suretiyle vergi hâkiminin olayın maddi yönünün tespiti ile birlikte hukuki nitelendirme yapma konusunda da tam bir serbestîye sahip olduğu hükme bağlanmıştır.

¹⁸⁹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.282.

¹⁹⁰ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.538-539.

¹⁹¹ VDDK, E.1995/312, K.1997/162, T.06.03.1997, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

IV. Re’sen Araştırma İlkesi ile İlişkili Vergi Yargılaması Hukuku İlkeleri

Vergi yargılaması hukuku ilkeleri genel olarak idari yargılama hukuku ilkeleri ile aynıdır¹⁹². Bu ilkeler, davanın başlamasından kesin hüküm verilinceye kadar yargılamanın usul ve esaslara ilişkin temel kurallardır¹⁹³.

Vergi yargılamasında uyulması gereken usul ve esaslara ait ilkelerden bazıları; çalışmanın konusu olan re’sen araştırma ilkesi, kamuya yararlılık ilkesi, adil yargılanma ilkesi ve unsurları olan makul sürede yargılanma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi, delil serbestisi ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesidir. Bu çalışmada, re’sen araştırma ilkesi ile yakın ilişki içinde bulunan bu ilkelerden bahsedilecek olup vergi yargılamasındaki tüm ilkeler bunlardan ibaret değildir. Toplu yargılama usulü ilkesi, kıyas yapmama ilkesi gibi başkaca ilkeler de mevcuttur.

A. Kamuya Yararlılık İlkesi

Bir kamu hukuku dalı olan vergi yargılaması hukukunda, kamu hukukunun uygulanması ve kamu düzeninin sağlanması amaçlanır¹⁹⁴. Vergi yargısı, idarenin hukuka bağlılığını gerçekleştirmek suretiyle dava taraflarını aşarak tüm toplum menfaatlerini ilgilendirdiği için kamu düzeni ile doğrudan ilişkilidir¹⁹⁵. Sadece taraflar için değil herkes için hüküm–sonuç doğuran vergi yargısı bu bakımdan “objektif” niteliklidir¹⁹⁶. Vergi hukukunun bu objektif niteliğinden kaynaklanan kamuya yararlılık, kamu hukukunun özelliği gereği en temel ilkedir¹⁹⁷.

¹⁹² Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler” **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap Çeşitli İdare Hukuku Konuları, 1-4 Mayıs 1990, (“Düşünceler”)**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1992, s. 66.

¹⁹³ Mehmet Batun, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım Dergisi**, 2010, S. 206, s. 258.

¹⁹⁴ Yüce, **a.g.e.**, s.59.

¹⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.191; Çırakman, **a.g.e.**, s.105.

¹⁹⁶ Armağan, **a.g.m.**, s.129.

¹⁹⁷ İbiş, **a.g.e.**, s.43.

İdari yargı ile vergi yargısının temel ve yönlendirici ilkesi kamuya yararlılık ilkesidir¹⁹⁸. Hatta doktrinde diğer tüm ilkelerin, kamuya yararlılık ilkesinden türediği belirtilmektedir. Bu bakımdan diğer tüm vergi ilkelerinin yorumlanmasında, kamuya yararlılık ilkesi bağlamında değerlendirme yapılması gerekmektedir¹⁹⁹.

Devlet otoritesi karşısında zayıf olan bireyin korunması, idarenin yaptığı eylem ve işlemlerin bağımsız yargı kontrolünde olmasını gerektirir. İdari eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması ve bireylerin güçlü olan idareye karşı korunması vergi yargısının esas işlevidir. Ayrıca toplum içinde ekonominin sağlıklı ve verimli işleyebilmesi için diğer bir deyişle kamuya yararlılığın sağlanabilmesi için vergilendirmenin usul ve yasalara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Kamusal adaletin sağlanması işlevi de olan vergi yargılaması, hukuk devletinin vazgeçilmez öğelerinden biridir. İdarenin gerçekleştireceği vergi işlemleri konusundaki hak ve yetkileri, Anayasa ve yasalarda ayrıntılı şekilde düzenlenmiş, çerçevesi çizilmiştir. İdarenin gerçekleştirdiği vergilendirme işlemi ile bireyin, özellikle mal varlığı hakkı doğrudan etkilenmektedir. Vergilendirme sürecinde hak ve özgürlükleri etkilenen, çoğu zaman zarar gören bireylerin en önemli güvencesi yargı yolu olacaktır. Dolayısıyla vergi yargısının ve bu yargılama faaliyetlerinde uygulanacak ilkelerin önemi daha da artmaktadır²⁰⁰.

Bahsedildiği üzere idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi başta vergi yargılaması içinde yapılmaktadır. *“Vergi yargısının bu kamusal niteliği, re’sen araştırma ilkesi de dâhil olmak üzere diğer tüm vergi yargılaması ilkelerinin yorumlanmasında kamuya yararlılığın ön planda tutulmasını gerektirmektedir”*²⁰¹. Sonuç olarak kamuya yararlılık ve re’sen araştırma ilkeleri birbirleriyle bağlantılıdır²⁰².

¹⁹⁸ Yüce, **a.g.e.**, s.70.

¹⁹⁹ Kumrulu, **a.g.e.**, s. 83.

²⁰⁰ **A.e.**, s.84.

²⁰¹ Ergün, **a.g.m.**, s.84.

²⁰² Özkan, **a.g.t.**, s.22.

B. Adil Yargılanma İlkesi

1. Hukuki Dayanak

Yargının ortaya çıkışından itibaren var olan adil yargılanma ilkesi milletlerarası geçerli bir metinde, tarafları bağlayıcı kurallar niteliğiyle ve bir sözleşme hükmü kimliğiyle AİHS’de ifadesini bulmuştur²⁰³.

Adil yargılanma ilkesinin hukuki dayanağı, Türkiye’nin de taraf olduğu AİHS’nin 6. maddesidir. Adil yargılanma hakkı başlıklı AİHS 6. maddesi,

1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

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

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

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

²⁰³ Zabunoğlu, a.g.e., s.314-320.

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

hükmünü içermektedir. Adil yargılanma hakkını tanımlayan ve düzenleyen bu madde, pek çok hak ve ilkeyi barındıran genel bir madde olup yargılamanın hakkaniyete uygun, adil şekilde yapılmasını amaçlar²⁰⁴.

15.07.2003 tarihinde yapılan değişiklikle İYUK'un 53/1 maddesine (1) bendinin eklenmesiyle, AİHS'in İYUK'taki ilk yansıması görülmüştür²⁰⁵. Yargılanmanın yenilenmesi başlıklı madde ile *"Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması"* yargılanmanın yenilenmesi nedeni sayılmış²⁰⁶, bu şekilde, idari yargıda verilen bir hüküm hakkında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne (AİHM) yapılan başvuru neticesi hak ihlali kararı verilmesi halinde, yargılamanın yenilenmesi yolu açılmıştır²⁰⁷. Aynı bendin devamına 25.07.2018 tarihinde *"veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi"* ibaresi eklenmek suretiyle, AİHM'ye başvuru konusu hüküm hakkında sadece hak ihlali kararı değil, dostane çözüm veya tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi halinde de yargılamanın yenilenmesi mümkün hale gelmiştir.

Adil yargılanma terimi, 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile Anayasa'nın 36. maddesinin değiştirilmesiyle Anayasamıza girmiştir. *"Hak Arama Hürriyeti"* başlıklı 36. maddesi, *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. (1) Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan*

²⁰⁴ Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s.2-4.

²⁰⁵ İbiş, **a.g.e.**, s.74.

²⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.191.

²⁰⁷ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.191.

kaçınmaz” hükmünü içermekte olup adil yargılanma ilkesinin diğer bir hukuki dayanağıdır.

2. İdari Yargıda AİHS’nin Uygulanması

AİHS’nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinin idari yargıda ve bu kapsamda vergi yargısında geçerli olup olmayacağı sorusu akla gelebilir. Zira maddenin 1. fıkrasındaki “medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar” ve “cezaî alanda kendisine yöneltilen suçlamalar” ifadeleriyle adil yargılanma isteme hakkının, medeni hak davaları ve ceza davaları için sınırlı tutulduğu anlaşılmaktadır. İdari davalar, disiplin hukuku, anayasaya aykırılık iddiaları gibi konular kural olarak madde kapsamı dışında tutulmuştur²⁰⁸. Ancak burada hemen belirtilmelidir ki, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve AİHM vermiş olduğu kararlar ile maddedeki “medeni hak” ve “suçlama” deyimlerini geniş yorumlayarak, kamu hukuku alanı da dahil olmak üzere pek çok alandaki uyuşmazlıkları madde kapsamına sokmuştur²⁰⁹. AİHM; medeni hak kavramını, klasik anlamdaki özel hukuk uyuşmazlıklarını aşar şekilde yorumlamış, AİHS’nin 6. maddesinin, özel nitelikteki hak ve görevlere ilişkin her türlü yargılamayı kapsayacağı, uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak mevzuat ve yetkili yargı organı niteliğinin önemli olmayacağına karar²¹⁰ vermiştir²¹¹. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve AİHM; kamusal yönü ağır basan, medeni hak ve görev kapsamı dışında kalan vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkları da madde kapsamına dahil ederek, bu uyuşmazlıkların çözümünde adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğini incelemiştir²¹². Dolayısıyla, AİHS’nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı, idare ile birey arasındaki uyuşmazlıkların çözümü için idare ve vergi mahkemelerinin önüne gelen davalarda da geçerlidir. Bu davalarda hâkim,

²⁰⁸ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, 10.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.266.

²⁰⁹ *A.e.*, s.266-267. Konuyla ilgili kararlar için bkz. *A.e.*, s.267.

²¹⁰ Ringeisen/Avusturya, 16.7.1971, A 13, par.94. Konuyla ilgili diğer kararlar için bkz. *A.e.*, s.270.

²¹¹ *A.e.*, s.270.

²¹² *A.e.*, s.272. Konuyla ilgili Avrupa İnsan Hakları Komisyonu kararları, K.X./Avusturya, 8.7.1980, no.8903/80, s.246, Van Sydow/İsveç, 12.5.1987, no.11464/85, s.85; AİHM kararları, Salabiaku/Fransa, 7.10.1988, A 141; Aktaran, *a.e.*, s.272.

Anayasa 90. maddesinin son fıkrası gereği, AİHS 6. maddesine uymak ve uygulamakla yükümlüdür.

3. Adil Yargılanma Hakkı Unsurlarının Re’sen Araştırma İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

AİHS’nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının temel unsurlarından, re’sen araştırma ilkesi ile yakından ilgili susma hakkı, aleni duruşma yapılması, tanık dinlenilmesinde hak eşitliği konularına çalışmanın sonunda ayrı bir başlık altında değinilmiştir. Bunların dışında makul sürede yargılanma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi aşağıda değerlendirilmiştir.

a) Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Makul sürede yargılanma hakkı, usul ekonomisi ilkesinin bir ögesidir ve bu nedenle ikisini birlikte aynı başlık altında değerlendireceğiz.

Usul ekonomisi kavramında sürenin yanında ekonomik boyutta mevcut olup yargılamanın en az masrafla yapılmasını da kapsar. Usul ekonomisi hukuk dilinde çabukluk ve ucuzluk ilkesi olarak da adlandırılır²¹³. Usul ekonomisi bütün hukuk dallarında geçerli bir ilkedir. Nedeni ise kaynağını özel kanunlardan değil Anayasa’dan almasıdır.

Anayasa’nın 141. maddesi son paragrafındaki “*Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir*” şeklindeki düzenlemesi açık bir ifade ile yargı yerlerini usul ekonomisi ilkesine uymakla görevlendirmiştir. Bu ilke re’sen araştırma ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır²¹⁴. Maddedeki, davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılması hükmü, AİHS’nin 6. maddesindeki davaların makul süre içinde bitirilmesi hükmü ile aynı doğrultudadır. Buna göre davaların zaman içinde uzayıp gitmemesi, sürüncemede bırakılmaması ve bunun sağlanması için devletlerin çare bulması, mahkemelerini buna göre

²¹³ Kumrulu, **a.g.e.**, s. 98.

²¹⁴ **A.e.**, s.99.

düzenlemesi mecburdur²¹⁵. Sözleşme metninde geçen makul süreden kasıt davaların en hızlı şekilde sonuçlandırılması değildir. Her olayın kendine özgü farklılıkları olduğu için AİHM makul süreye ilişkin mutlak bir süre belirlememiş, makul sürenin hesabında her somut olayın özelliklerinin ayrıntılı olarak değerlendirilmesini; dava konusu niteliğinin ve şikayetçi ile yargılama makamları tutumlarının göz önüne alınmasını birer kriter olarak kararlarında²¹⁶ belirtmiştir²¹⁷.

İdari yargılama usullerinin özelliklerinden biri basit ve az masraflı oluşudur. İdari yargılamada re'sen araştırma ilkesinin uygulanması, yargılamanın az masraflı oluşunu sağlamaktadır²¹⁸.

Vergi yargılamasında da tarafların tüm talep ettikleri delilleri toplamakla yükümlü olmayan hâkim, çabukluk ve ucuzluk ilkesini, diğer bir adıyla usul ekonomisi ilkesini daha kolay yerine getirebilir. Vergi hâkimi, alanında uzman olduğu için önündeki olayda sadece gereken delilleri toplayacak, yargılama sonucunu etkilemeyecek ancak zaman ve masraf gerektirecek diğer delillerin toplanmasından ise vazgeçecektir.

Burada bahsedilmesi gereken bir konu bilirkişilik müessesesidir. Re'sen araştırma ilkesi gereği vergi hâkimi bilirkişi incelmesine yapılmasına kendiliğinden karar verebilir. Vergi davalarının teknik yönünün yüksek olması nedeniyle sıkça bilirkişiye başvurulmaktadır fakat bu husus çabukluk ve ucuzluk ilkesinden sapma niteliğindedir²¹⁹. Danıştay'ın bir kararında²²⁰ bu durum vurgulanmakta, yorumu ve

²¹⁵ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s.284. Konuyla ilgili örnek AİHM kararları: Tutsa/İtalya, 27.02.1992, A 231-d, par.57; Francesco Lobardo/İtalya, 26.11.1992, A-240-b, par.23. bkz. **a.e.**

²¹⁶ Buchholz/Almanya, 6.5.1981, A 42, par.49, Foti et autres/İtalya, 10.12.1982, A 117, par.58, K.B./Avusturya, 28.3.1990, A 175, par.54. Bu ve benzer nitelikteki kararlar için bkz. **a.e.**, s.285-287.

²¹⁷ **A.e.**, s.285-286; İnceoğlu, **a.g.e.**, s.373.

²¹⁸ Gözübüyük, **a.g.e.**, s.353.

²¹⁹ Sadık Kırbaş, **Vergi Yargısında Kanıtlama, Selim Kaneti'ye Armağan, ("Kanıtlama")**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996, s.193.

²²⁰ "Yargılama hukukunda bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel ve teknik bilgiyi yargıca sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden, görülmekte olan davada bilirkişiye başvurulabilmesi, uyumsuzluğun özel ve teknik bilgi gerektiren bir yönünün bulunmasına bağlıdır. Yorumu ve çözümünü hâkime ait bulunan konularda bilirkişiye başvurulması, bilirkişilik müessesesinin açıklanan amaç ve tanımına uygun düşmeyeceği gibi usul ekonomisi olarak adlandırılan davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılacağı yolundaki Anayasa

çözümü hâkime ait bulunan konularda bilirkişiye başvurulmasının ayrıca usul ekonomisine aykırı olduğu belirtilmektedir. Bu konuda ayrıntılı açıklamalarımızı sonraki bölümlerde bulunan “bilirkişi raporu” başlığı altında yapacağız.

Netice olarak vergi hâkimi, kaynağını AİHS’den ve Anayasa’dan alan makul sürede yargılanma hakkı ile kamuya yararlılık ilkesini birlikte göz önünde bulundurmalıdır. Vergi hâkimi, re’sen araştırma yetkisi çerçevesinde kendiliğinden bilirkişi incelemesi yaptırması gibi delillere başvururken, bu faaliyetler görünüşte makul sürede yargılanma hakkı ve usul ekonomisi ilkesinden sapma niteliğinde olsa bile maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasının vergi yargılaması hukukunda daha öncelikle bir amaç olduğunu dikkate almalıdır.

b) Silahların Eşitliği İlkesi

AİHM’e göre adil yargılama yapılabilmesi için silahların eşitliği ilk ve önemli bir kuraldır. Buna göre mahkeme önündeki hak ve yetkiler bakımından taraflar arasında tam bir eşitliğin gözetilmesi ve tüm yargılama sürecinde korunması yani taraflar arasındaki mücadelenin eşit silahlarla yapılması gerekir²²¹.

Usuli eşitlik olarak da adlandırılan silahların eşitliği ilkesi, ceza yargılaması dışında, medeni yargılama ve idari yargılama usullerini de ilgilendirir²²².

Vergi yargısında re’sen araştırma ilkesinin kabul nedenlerinden olan taraflar arasındaki eşitsizliği dengelemek amacının gerçekleşmesi için mutlaka silahların eşitliği ilkesinin sağlanmış olması gerekir. Bu ilke, dava taraflarının maddi ve hukuki yönden eşit konumda olmasını ve aralarında hakkaniyete uygun bir dengenin kurulacak biçimde yargılama usul kurallarının düzenlenmiş olmasını gerektirir²²³. Bu ilkeye aykırı bir durumun, yargılamada fiilen ve gerçekten adil

hükmüne de aykırılık teşkil eder” DNŞ.3.D., E.2004/2011, K.2005/2014, T.27.09.2005, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

²²¹ Gözübüyük, Gölçüklü, **a.g.e.**, s.291. Karar için bkz. **A.e.**; Delcourt/Belçika, 17.1970, A 11, par.28; Monnel ve Morris/İngiltere, 2.3.1987, A 115, par.62 ve son.

²²² İnceoğlu, **a.g.e.**, s.220.

²²³ Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.114.

yargılanma hakkına aykırılığı oluşturup oluşturmadığını her somut davanın kendi özellikleri içinde değerlendirilmesi gerekir²²⁴.

Silahların eşitliği ilkesinin sağlanması için taraflar arasında denge kurulması gerektiği belirtmiştik. Bu denge, çelişmeli yargılama yapılmasıyla da yakın ilişki içindedir²²⁵. Çelişmeli yargılama ilkesi, davada tarafların, karşı tarafın sunduğu delil veya dosyada yer alan mütalaalar hakkında bilgi sahibi olması ve bunlarla ilgili yorum yapma olanağına sahip olması anlamındadır²²⁶. Vergi hâkiminin sahip olduğu re'sen araştırma yetkisi kapsamında toplanan deliller, tarafların bilgisine sunulup beyan için süre verilerek silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesine işlerlik kazandırılmalıdır²²⁷. İdari bir soruşturma sonucu davacının memuriyetine son verilmesine ilişkin bir davada davacı, hakkında hazırlanan soruşturma dosyasını inceleyemediğini iddia etmiştir. DİDDK vermiş olduğu kararda,

“AİHM kararlarında belirtildiği üzere adil yargılamanın en önemli gereklerinden biri olarak, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından davanın tarafları arasında tam bir eşitlik gözetilmeli (silahların eşitliği), buna bağlı olarak da toplanan deliller hakkında taraflara görüş bildirme olanağı tanınmalıdır ... Yargılama usulü hukukunda amaç, davaya dayanak yapılan tüm belge ve delillerin tarafların bilgisine sunulması suretiyle gerçeğin ortaya çıkması ve bu suretle hukukun üstünlüğünün sağlanmasıdır. Taraf ve vekillerine incelettirilmeyen belge ve dosyaya dayanılarak karar verilmesi, davacılara gerçek anlamda iddiasını kanıtlama hakkı tanınmadığını gösterdiği gibi adalete de gölge düşürmektedir ... idari aşamada dahi kişilerin bilgi ve belgelere erişmelerinin bir hak olarak kabul edilmek suretiyle yasal güvenceye kavuşturulduğu, bu hakkın ancak Yasada belirtilen hallerde sınırlanabileceği anlaşılmakta; bilgi edinme hakkı demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereği olarak kabul edilmektedir ... 2577 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ve bu maddede yapılan değişiklik birlikte değerlendirildiğinde, maddede öngörülen istisnai durum haricinde davacılara işlemin dayanağı olan her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme ve bu belgeleri inceleyebilme olanağının tanınması gerektiği sonucuna varılmıştır ... Davacılar ancak soruşturma raporunda yer verilen maddi olayı, tanık ifadelerini, inceleme yapanın görüş ve kanaatini, işlemin hukuki dayanağını, soruşturmacının önerilerini açık ve etraflı bir biçimde öğrenme suretiyle adil yargılanma hakkını

²²⁴ İncoğlu, **a.g.e.**, s.221.

²²⁵ **A.e.**

²²⁶ **A.e.**

²²⁷ İbiş, **a.g.e.**, s.90.

kullanabilecektir. İncelenemeyen bir soruşturma raporuna karşı iddia ve savunmada bulunmak zor, hatta imkansızdır.”

görüşüne yer vermek suretiyle, İYUK’un 20. maddesindeki gizliliğe ilişkin istisnai durum hariç, mahkemece re’sen araştırma yetkisi kullanılarak temin edilen soruşturma dosyasındaki tüm bilgi ve belgelerin davacıya incelettirilmesi suretiyle karşı görüşlerinin alınması gerektiği, aksi durumun silahların eşitliği ilkesine ve bu bağlamda adil yargılanma hakkına aykırı olduğu ifade edilmiştir.

Vergi yargılaması özelinde, İYUK’un 16/5. maddesine göre “*Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir*” hükmü gereği, mahkeme tarafından talep edilmemiş olsa bile dava konusu vergisel işlem dosyasının, idare tarafından dosyaya sunulması zorunludur. Bu dosya içeriğinde tanık beyanları, inceleme raporları, yükümlüden veya üçüncü kişilerden elde edilmiş belge ve kayıtlar bulunabilir. Bunlar dosyaya girdikten sonra, davacının bunları inceleyip görüş ve kanaatlerini bildirmesi, hatta varsa karşı delillerini sunması için uygun bir sürenin verilmesi, silahların eşitliği ve çelişmeli yargının sağlanması açısından yerinde olacaktır.

Ayrıca çalışmanın diğer bölümlerinde bahsedileceği üzere, vergi yargısında kural olarak duruşma yapılmaması, tanık dinlenmesinin sınırlandırılmış olması hususları vergi yükümlüsü ve sorumlusu aleyhine silahların eşitliği ilkesine aykırı olup bu nedenle vergi yargısındaki taraflar arasındaki eşitsizliğin giderilmesi amacı da tam olarak sağlanamamaktadır.

Vergi yargısındaki silahların eşitliği ilkesine aykırı uygulama ve yasal düzenlemeler, mahkemenin objektif tarafsızlığını da olumsuz yönde etkilemektedir. AIHM’e göre bu durum adil yargılanma hakkının ihlalidir²²⁸. Objektif tarafsızlık, mahkemenin bir kurum olarak hak arayan kişilerde güven ve tarafsızlık yönünde bıraktığı izlenimdir. Bunun için mahkeme görünümünün

²²⁸ Piersack/Belçika, 1.10.1982, A 53, par.30; De Cubber/Belçika, 26.10.1984, A 86, par.24; Hauschildt/Danimarka, 24.5.1989, A 154, par.45; Bunlar ve benzer nitelikteki diğer kararlar için bkz. Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s.282.

tarafsız olması, ayrıca tarafsızlık için gereken ve aksi yöndeki şüpheleri ortadan kaldıran tedbirlerin alınmış olması zorunludur²²⁹. Bu bakımından vergi yargısı ile taraflar arasındaki eşitsizliği dengeleme işlevi yerine getirilirken öncelikle mahkemenin kendi tarafsızlığına ilişkin her türlü tedbirin gerek yargılama aşamasındaki uygulamalarla gerekse yasal düzenlemelerle alınmış olması gerekir.

C. Delil Serbestisi İlkesi

4. Genel Olarak

Delil serbesti ilkesi, bir uyuşmazlık çözülürken önceden saptanmış ve sınırlandırılmış delillerin söz konusu olmaması, uyuşmazlığın özelliğine göre her türlü delille ispatlama yapılabilmesinin mümkün olmasıdır²³⁰. Vergi yargılaması hukukunda kural olarak delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. *“Bu serbesti aynı zamanda vergi yargılamasının özünde bir kamu hukuk dalı olmasından kaynaklanmakta olup, kamu hukukuna ilişkin tüm yargılama dallarında delil serbestisi ya da diğer deyişle serbest delil ilkesi geçerlidir”*²³¹.

Bu ilke, hukuki kaynağını VUK’un 3. maddesinden almaktadır. VUK’un 3. maddesinin B fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olayın²³² ve buna ilişkin

²²⁹ A.e.

²³⁰ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVIII, S.3-4, 2014, s.517-518; Karakoç, **a.g.e.**, s.266.

²³¹ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi, (“Arama”)**, İstanbul, Ethemler Yayınları, 2007, s.179.

²³² Vergiyi doğuran olay; vergi ilişkisini başlatan, vergilendirme işleminin sebep unsurudur. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.89. VUK’un 19. maddesinde düzenlenmiştir: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” hükmü ile genel olarak hangi olgunun gerçekleşmesi ile vergi alacağının meydana geleceği belirlenmiştir. Özel olarak ise hangi somut olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağının doğacağı kanunlar ile düzenlenir. Bu olay vergilendirilecek konunun niteliğine göre çeşitli nitelik ve görünümle ortaya çıkar. Kaneti, **a.g.e.**, s.107. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazancın elde edilmesi, Emlak Vergisi Kanunu’na göre bir taşınmaza malik olunması, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na göre bir malın karşılıksız intikali, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’na göre bir malın teslimi vergiyi doğuran olaydır. Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olay; bir fiil, işlem, durum veya bunların karışımı olabilir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki kanunların uygulanması gerekir. DŞ.13.D., E.1974/2354, K.1975/3463, T.20.11.1975, (DD, S.22-23, s.547-548); “... vergiyi doğuran olay hangi anda gerçekleşmişse, o anda yürürlükte olan yasanın uygulanması gerekir”. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin tespitinin yanında zamanının da belirlenmesi gerekir.

işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bu durumun her türlü delille ispatlanabileceği ancak yemin ve olayla ilgisi açık ve tabi olmayan tanık ifadesinin delil olarak kullanılamayacağı, ayrıca ispat yükünün; ekonomik, ticari, teknik icaplara uymayan ve normal veya olağan olmayan bir durumu iddia eden tarafta olduğu hükme bağlanmıştır.

Delil serbestisi ilkesinin, VUK'un 3. maddesinin B fıkrasındaki dayanağının yanı sıra İYUK'un 20. maddesinde yer alan re'sen araştırma ilkesi de vergi yargısında delil serbestisi ilkesinin kabul edildiğini göstermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, delillerin sayıca sınırlandırılmasına engel olarak delil serbestisi ilkesine zemin hazırlamaktadır²³³. Vergi hukukunda esas olan vergiyi doğuran olayın yani maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve bu olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasıdır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için delil türlerinde sınırlandırma yapılmaksızın her türlü delilden faydalanılması gerekmektedir²³⁴. Çünkü vergilendirmenin kaynağı olan ekonomik gerçeklerin anlaşılması gerekliliği, delil serbestisi ilkesini bir araç olarak zorunlu kılar²³⁵.

Ayrıca VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 6. bendinde yer alan düzenleme de delil serbestisi ilkesinin bir başka yasal dayanağıdır. VUK'un "Re'sen vergi tarhi" başlıklı 30. maddesinin 2. fıkrasının 6. bendindeki "*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa*" düzenlemesindeki "delil" ifadesine bir sınırlama getirilmemiş olması, kanundaki istisnalar dışında her türlü delilden yararlanılabileceğini diğer bir deyişle delil serbestisi ilkesinin varlığını göstermektedir.

Bu ilke, taraflar kadar re'sen araştırma yetkisiyle donatılmış vergi hâkimine de kolaylık sağlayacaktır. Zira re'sen araştırma ilkesinin yargılama hukukunda uygulanış amacına tam olarak ulaşılabilmesi için vergi hâkiminin delil serbestliği

²³³ Karakoç, **a.g.e.**, s.260.

²³⁴ Ergün, **a.g.m.**, s.84

²³⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.79.

ilkesi çerçevesinde araştırmalarını yapabilmesi gerekir²³⁶. Bu çerçevede yapılan araştırmada bir delille ispat edilen durumun aksi ancak aynı değerde bir delille ispatlanabilir²³⁷. Danıştay bir kararında²³⁸ usulünce tutulmuş gider pusulalarının gerçek olmadığının tanık beyanı ile ispatlanamayacağına hükmetmiştir.

Delil serbestisi ilkesinin benimsenmesi ile vergi kaçırılmasının ve dolayısıyla idarenin ekonomik kayba uğramasının önüne geçilmesi de hedeflenmiştir. Zira vergiyi doğuran olayla ilgili işlemler vergi idaresi dışında üçüncü kişiler arasında gerçekleşir ve ancak çerçevesi geniş tutulan bir delil sistemi ile ispatlanarak, işlemlerin gerçek mahiyeti tespit edilir. Yükümlüler ise hukuki haklarını kullanırken daha özgür davranarak, ispat külfeti kendisinde ise bu ilkeden yararlanabilir²³⁹. Bu şekilde delil serbestisi ilkesi, vergilendirme işleminin her iki tarafının da elini güçlendirmektedir. Vergi idaresi, vergi kaçakçılığının önüne geçmek, yükümlülerin eylem ve işlemlerinin gerçek amacını, niyetini tespit etmek için; yükümlüler ise idarenin işlemlerinin hatalı olduğunu, kendi kayıt ve beyanlarının doğru olduğunu delil serbestisi ilkesi ile daha rahatça ispatlayabilecektir²⁴⁰. Bu hususla birlikte, vergilendirme esnasında vergi idaresi veya yargılama esnasında vergi hâkimi, delil serbestisi ilkesine göre vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarırken, kamunun ve vergi yükümlüsünün menfaatler

²³⁶ Özkan, **a.g.t.**, s.25.

²³⁷ “Fiili envanter tarihinden bir yıl sonra noterde alınan ifadeler inceleme tutanağı ile yapılan tesbitleri geçersiz kılamaz” DNŞ.7.D., E.1990/5851, K.1992/1486, T.06.05.1992 (DD, S.86, 1993, s.272).

²³⁸ “... gider pusulasının, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtianın satın alan ile satanın adlarıyla ve adreslerini ve tarihi ihtiva edeceği ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshasının işi yapana veya malı satana verileceği belirtilmiş olup tarhiyatın nedeni olan gider belgeleri üzerinde silinti kazıntı vesair şekilde tahrifat olduğu saptanmayan ve işin kaçırıldığı belirtilerek ve miktarı da yazılarak üzerinde imza ile kabullenilmiş olan gider belgelerinin muhteviyatına aykırı ifadeler bu belgelerin geçerliliğini ortadan kaldıramaz.” DNŞ.4.D., E.1985/2254, K.1985/2971, T.18.11.1985; Aktaran, Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.281.

²³⁹ Neslihan Alkam Görkem, **Türk Vergi yargı Sisteminde Delil (Yüksek Lisans Tezi)**, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.38.

²⁴⁰ Karataş Durmuş, **a.g.m.**, s.518.

dengeğini korumalı, vergi kaybının önlenmesi amacı uğruna vergi yükümlüsünün hukuki haklarını zedelememelidir²⁴¹.

5. Delil Serbestisi İlkesi Kısıtlamaları

Delil serbestisi ilkesi ile tüm biçimsel sınırlar kaldırılmış olsa da bazı istisnalar mevcuttur²⁴². Bu istisnalar VUK 3. maddesince getirilmiştir. Bu düzenleme bir taraftan delil serbestisi ilkesini kabul etmiş olsa da buna birtakım sınırlamalar getirmeyi amaçlamıştır²⁴³. Bunlar yemin ve tanık delilidir. Maddeye göre vergi yargılamasında yemin delil olarak kullanılamaz. Ayrıca vergilendirmeyi doğuran olayla açık ve tabii ilişkisi olmayan tanık beyanı da delil olarak kullanılamaz. Yemin ve tanık deliline ayrıntılı olarak üçüncü bölümde değinilecektir. Bu istisnalar, vergi hukukunun diğer bir önemli ilkesi yazılılık ilkesinin bir sonucudur.

Delil serbestine VUK tarafından getirilen diğer bir sınırlama 227–257 maddeleri arasında düzenlenmiş olup belge tutmanın zorunlu olduğu olay ve işlemler, ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilir. Elbette bu belgelerin sahte²⁴⁴ veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge²⁴⁵ olmaması gerekir. Vergi yükümlüleri; daha az vergi ödemek, haksız menfaat elde etmek veya usulsüz harcamaları usule uygun hale getirmek amacıyla bu tür sahte veya yanıltıcı belgeler

²⁴¹ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LI, S.1-4, 1985, s.480.

²⁴² Güneş, **a.g.m.**, s.481.

²⁴³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.137.

²⁴⁴ Sahte belgenin tanımı 28 no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin D bölümünde yapılmıştır. Tanıma göre sahte belge: “vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlemelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır. Buna göre, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belgeler"dir. Bu çerçevede; 1. Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, 2. Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler, 3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.”

²⁴⁵ Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı da aynı tebliğin aynı bölümünde yapılmış olup tanıma göre: “şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası "tahrif" suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir.”

kullanabilirler²⁴⁶. Böyle bir durumda vergilendirme işlemi VUK 227–257 maddeleri arasında düzenlenen belgelere göre değil VUK 30. maddesine göre diğer deliller dikkate alınarak re’sen yapılacaktır. Bununla birlikte vergi ziya-ı cezası ve adli cezalar söz konusu olabilecektir.

Ayrıca İYUK’un 20/3 maddesinde düzenlenen gizli belgeler, delil serbestisi ilkesine getirilen bir başka sınırlama olarak değerlendirilebilir. Maddeye göre yargılama esnasında mahkeme tarafından istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Delil serbestisine getirilen bu sınırlama çalışmanın ikinci bölümünde “Devletin Güvenliğine İlişkin Sınırlamalar” başlığı altında incelenecektir.

Bu istisnalar göz önüne alındığında tam anlamıyla bir delil serbestisinden bahsetmek mümkün değildir²⁴⁷. Bu önemli sınırlandırmaların varlığı karşısında “kısıtlanmış delil serbestisi” ifadesinin kullanılması daha doğru olacaktır²⁴⁸.

Medeni yargılama usulü hukuku, kural olarak tarafların kişisel haklarının korunmasını sağlama amacına yönelik düzenlenmiş ve tarafların en az hâkim kadar yargılamaya egemen olmasını benimsemiştir. İdari yargıda ise sadece hâkimin egemen olduğu, bu bağlamda “re’sen yargılama” usulünün kabul edildiği bir yargılama rejimi söz konusu olup re’sen araştırma yetkisine sahip hâkimin, hukukun ne olduğunu belirleme yetkisini kısıtlayacak hiçbir usulü düzenlemenin uygulanabilir olmadığını ifade etmek gerekir²⁴⁹.

²⁴⁶ Tabi ki sahte ve yanıltıcı belge kullanma fiilini sadece bu nedenlere bağlamak doğru değildir. Hatta bunlardan daha önce gelen nedenlerin varlığı söz konusudur. Kaşıkçı’ya göre “tarihi geleneklerin de etkisi ile oluşan kültür ve eğitim eksikliği, kötü ekonomik koşullar ve bunların şekillendirdiği toplumsal vergi bilincinin düşük olması vergi suçluluğunun temel nedenidir. Bu temel ve belirleyici nedenler dışında kalan nedenler ise vergi suçlarının oluşumuna ikinci derecede etki eden nedenlerdir”. Kaşıkçı, **Kaçakçılık**, s. 30-31.

²⁴⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s.111.

²⁴⁸ Kumrulu, **a.g.e.**, s.129.

²⁴⁹ Erkut, **a.g.e.**, s.258.

Re'sen araştırma, hâkimin her araştırmayı mutlaka kendi yapması, kendi duyuları ile sonuca ulaşması, sadece yazılı olanlara itibar etmesi değildir. Hâkim, delil boyutuna ulaştığını takdir ettiği her türlü bulguyu tanık, ihbar vd. dahil, delil serbestisi ilkesine göre hükmüne esas alabilmelidir²⁵⁰.

Delil serbestisine getirilen sınırlamalar, esasında doğrudan re'sen araştırma ilkesine getirilen sınırlamalardır. Vergi hâkimi, re'sen araştırma yetkisine dayanarak delil toplarken, delil serbestisine getirilen yukarıda açıklanan sınırlamalara bağlı kalmak durumunda olacaktır. Ancak yine de hâkim, Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasına göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalara, kanunlarda aynı konuda farklı hükümler getirilmiş olsa da uymak zorundadır. Bu kapsamda AİHS'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı gereği hâkim, eğer delil serbestine getirilen bir sınırlamanın, önündeki somut davada adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde olduğu kanaatine varırsa, Anayasa hükmü gereği bu sınırlamaya tabi olmaksızın delili değerlendirebilecek ve hükme esas alabilecektir kanaatindeyiz.

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlandırmalara yönelik eleştirilerimiz, bu ilkenin sınırsız bir şekilde kullanılacağı anlamına da gelmemelidir. Vergi hâkimi, yargılamaya taraflarca veya re'sen araştırma sonucunda getirilen delillerin gerçekten olayı ispat için gerekli özellikleri taşıyıp taşımadığı değerlendirmelidir. Ceza yargılaması hukukunda delillerin bazı özellikleri taşıması gerektiği belirtilmektedir²⁵¹: “i) Deliller gerçekçi olmalıdır. ii) Deliller akılcı olmalıdır. iii) Deliller olayı temsil edici olmalıdır. iv) Deliller sağlam ve güvenilir olmalıdır. v) Deliller elde edilebilir olmalıdır. vi) Deliller ispat bakımından önemli olmalıdır. vii) Deliller kanuna (hukuka) uygun olmalıdır”. Bu tür deliller ile hâkimdeki şüphe ortadan kalkar ve hâkim olay hakkında kanaat elde ederse artık ispat yapılmış sayılır²⁵². Kanımızca vergi yargılaması hukukunda da delillerin aynen bu özelliklere sahip olması gerekir.

²⁵⁰ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142.

²⁵¹ Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s.1328-1333.

²⁵² **A.e.**, s.1334.

D. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağı VUK'un 3. maddesinin B fıkrasındaki “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüdür. Bu ilke ilk defa 1909 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nda (RAO) düzenlenmiştir²⁵³. Ekonomik yaklaşım, “*vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır*”²⁵⁴. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum şeklidir ve kapsamına maddi olayın tespit edilmesi ile hukuk kuralının yorumlanması girdiğinden bir üst kavram olarak kullanılır. Üst kavram olan ekonomik yaklaşım ilkesinin tanımından da anlaşılacağı üzere iki alt unsuru bulunmaktadır. “Ekonomik irdeleme”; vergiyi doğuran olayın, ekonomik özelliğine ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesine denilir. Ekonomik gerçekler göz önüne alınarak vergiyi doğuran olayın belirlenmesi ise “ekonomik yorum” anlamına gelmekte olup ekonomik yorum karar aşamasında yapılır²⁵⁵. Bu şekilde vergi normları ve vergiyi doğuran olay saptanıp nitelendirilirken, mevzuattaki hukuki tanımlamalardan ve biçimlerden soyutlanarak iktisadi öze inilmektedir.

Bu ilke ile kişilerin mali gücüne göre vergilendirme yapılırken, bu durumun, bazı kişiler tarafından özel hukuk işlemleri kullanılarak bertaraf edilmesinin engellenmesi ve vergilendirme eşitliğinin sağlanması amaçlanmaktadır²⁵⁶. Bu şekilde mali güç temelinde genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri temin edilmeye çalışılır. Ayrıca vergi hukuku uygulamalarının gerçek ekonomik faaliyetler ve

²⁵³ Birinci Dünya Savaşından yenik çıkan Almanya'daki yeni ekonomik koşullar ve ihtiyaçlar için, ayrıca vergi hukukun medeni hukuktan bağımsızlaşma çabaları nedeniyle hazırlanan vergi usul kanunu'nda vergi kanunlarının ekonomik olarak yorumlanması kabul edilerek ekonomik yaklaşım ilkesi ortaya çıkmıştır. Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları (Doktora Tezi)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.35-45.

²⁵⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.27.

²⁵⁵ **A.e.**, s.27.

²⁵⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.34.

sonuçlar üzerinde gerçekleşmesi sağlanarak vergi politikası etkinliğinin sağlanması ve kişilerin mülkiyet hakkının, kamu otoritesinin vergilendirme yetkisi karşısında güvenceye alınması amaçlanmıştır²⁵⁷.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağı olan VUK 3/B maddesinin başlığı her ne kadar ispat olsa da ispat kuralından ziyade ekonomik yaklaşım yorumuna ilişkin kural içermekte olup bu kurala göre vergi doğurucu işlemin sadece dış dünyadaki görünüşleri değil ekonomik anlam ve mahiyetleri de göz önünde bulundurulacaktır²⁵⁸. Bu doğrultuda 143 no'lu VUK Genel Tebliği'nde, vergi uygulamalarında olayın, gösterildiği şekilde değil de gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiği ifade edilmiştir²⁵⁹. Danıştay kararlarında bu husus desteklenmiş²⁶⁰, vergilendirmede tespit edilmesi gereken

²⁵⁷ Gökçay, a.g.t., s.443-444.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.27.

²⁵⁹ Secahattin Vural, “Kasa Hesabının Ters Bakiye ve Olağanüstü Yüksek Bakiye Vermesinin Vergisel Sonuçları”, **Vergi Raporu Dergisi**, S.117, Haziran 2009, s.84

²⁶⁰ “Olayda, şirket aktifine kaydedilen ... değerindeki deniz aracıyla, iki yılda altı kez kiraya verilerek toplam ...lira gezi bedeli tahsil edilmiş ise de; devamlılık arz etmeyen bu faaliyetin gerçek mahiyetinin ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığı gibi, yapılan tespitler karşısında, söz konusu yatın ticari faaliyette kullanıldığı iddiası da, iktisadi, ticari ve teknik icaplara ve normal ve mutad duruma uymadığından; aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” DNŞ.7. D., E.2005/574, K.2005/2452, T.13.10.2005; “Olayda; davacı tarafından dökme likit petrol gazı için öngörülen oran üzerinden vergisi ödenerek ... Petrol Ürünleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine 1.319.700 kilogram gaz satın alındığının ve davacı Şirketin kayıtlarına intikal ettirilmediğinin karşıt inceleme ile sabit olması; denetim elemanınca, kayıt dışı bırakılan tüm alışların değil, yükümlü lehine hareket edilmek suretiyle, dökme ve otogaz olarak yapılan kayıtlı satışların oranları dikkate alınarak yapılan hesaplama sonucu, kayıt dışı bırakılan LPG'nin otogaz olarak satılan miktarı tespit edilerek, bu miktar üzerinden re'sen tarhiyat yapılması karşısında, davacının alışlarını kayıt dışında tutarak gizlemeye çalıştığı LPG'yi dökme gaz olarak sattığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına aykırı olacağından, başka bir ifadeyle; alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha kârlı olan otogaz olarak satıldığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olacağından ve davacı tarafından, normal ve mutad duruma uygun olmayan alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yukarıda açıklanan 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, otogaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına özel tüketim vergisi tarh edilmesi işleminde mevzuata aykırılık görülmemiştir.” DNŞ.7. D., E.2008/5507, K.2009/3054, T.17.06.2009; “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 692'nci maddesine göre, çek bir ödeme vasıtasıdır. Aynı Kanunun 707'nci maddesine göre de, çek, görüldüğünde ödenir; buna aykırı her hangi bir kayıt yazılmamış hükmündedir. Bu yasal hükümler karşısında; görüldüğü gün ödenmesi gereken çekin, vade tarihi keşide tarihinden çok sonraya rastlayan bir alacağı temin etmesine hukuken ve maddeden olanak yoktur. Normal ve mutad olan bu durumun aksinin, borçlu ile aralarında imzalanan teminat sözleşmesi veya protokolü ile davacı tarafından kanıtlanması, Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan 3'üncü maddesinin hükmü gereğidir. Bu bakımdan; davacı ile borçlu arasında imzalanan teminat sözleşmesi veya protokolü bulunup bulunmadığı davacıdan sorularak, varsa, getirtilip

vergiyi doğuran olayın dış dünyadaki görünümünü sağlayan biçimsel işlemlerin değil, bu işlemlerle tevsik edilmeye çalışılan olay ya da ilişkinin gerçek hukuksal niteliğinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Eğer bir olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk mevcut ise vergilendirmede biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılması VUK 3/B maddesindeki yasal düzenlemenin gereği olduğu vurgulanmıştır. Buna göre vergi hâkimi, önüne gelen olayda görünüşteki biçim ile gerçek içeriğin bağdaşmadığı kanaatine varırsa, vergilendirme işleminde biçimsel görünüşün arkasındaki gerçek içeriğin tespit edilip buna göre işlem yapılıp yapılmadığı sonucuna göre karar verecektir. Vergi hâkimi medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmadan, işlemlerin ekonomik yaklaşımla yorumlanıp nitelendirilmesi ile işlemin gerçek ekonomik yönünü göz önüne almalıdır²⁶¹.

Vergi yükümlülükleri ve sorumluları, yaptıkları bir özel hukuk işlemi ile bir iktisadi sonucu elde etmeyi amaçlarlar. Ancak bazı durumlarda bu özel hukuk işlemini, olağan biçim ve kullanımı dışında kötüye kullanmak suretiyle başka biçim ve nitelikte yaparlar. Bu sayede bu özel hukuk işlemini vergilendirme konusu dışına çıkararak vergi kaçırmayı amaçladıkları zaman bu tür sözleşmelere “peçeleme sözleşmeleri” denir²⁶². Böyle bir durum söz konusu ise vergi idaresi ve yargısı, vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz

incelenmesinden sonra davanın bu kısmı hakkında karar verilmesi gerektiğinden; mahkeme kararının bu yapılmadan verilen hüküm fıkrası, noksan incelemeye dayalı bulunmaktadır.” DNŞ.7. D., E.2000/4407, K.2003/3458, T.09.06.2003; “Dava konusu olayda davacı tarafından bir kişiye birbirini izleyen yıllarda borç para verilmesi, davacı tarafından faizsiz kullandırma, borç alan kişi tarafından da Türk lirası cinsinden faizsiz kredi açma şeklinde gösterildiğine göre; anılan muamelelerin normal ve mutad duruma uygunluğunun ortaya konması uyuşmazlığın çözümü için önem kazanmaktadır. Döviz alım satımı işi yapan kişiye, davacının karşılıksız olarak borç para vermesi; alan kişinin de kredi kullandırarak borç para alması; yani, mali durumu borçlanmayı gerektiren kişinin başkasına kredi açması ekonomik ve ticari icaplara aykırı olduğu gibi; herhangi bir sözleşme ile kanıtlanamayan bu tür bir iddianın normal ve mutad olana uygunluğu da söylenemez.” DNŞ.7. D., E.2001/759, K.2005/2272, T.05.10.2005; Benzer nitelikte diğer kararlar: VDDK E.1994/332, VDDK E.1994/355, DNŞ.7. D., E.2002/4457, DNŞ.7. D., E.2001/2956, DNŞ.7. D., E.1998/3614, DNŞ.7. D., E.1996/3981, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

²⁶¹ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.31, Temmuz 1992, s.42.

²⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.28; Kaneti, **a.g.m.**, s.51.

önüne almalıdır²⁶³. Danıştay bir kararında²⁶⁴, “... Vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun olmasının vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına engel oluşturmadığı ...” görüşüne yer vermek suretiyle bir faturanın şeklen geçerli olsa bile içeriğinin gerçek olup olmadığının araştırılabileceğini ve bu araştırma neticesi ortaya çıkan sonuca göre vergi indiriminde varsa bir haksızlığın tespit edilebileceğini belirtmiştir.

Peçeleme sözleşmelerine; bir kişinin bağış yaparken, bağış miktarlarını kanunda gösterilen üst limitin altında birkaç parça halinde yaparak vergiden muaf tutmaya çalışması hali örnek olarak gösterilebilir. Başka bir örnekte ise, karı – koca arasındaki asıl amaç bir gayrimenkulün satışı veya bağışı iken alım-satım veya intikal gibi vergileri ödemekten kaçınmak için örneğin taraflar arasında ölünceye kadar bakma sözleşmesi yapılarak daha az vergiyle veya hiç vergi ödenmeden gayrimenkulün kendi aralarında intikal ettirilme olayı gösterilebilir. Danıştay bu tür olaylara ilişkin verdiği kararlarda²⁶⁵, vergi kaçırma amacına yönelik peçeleme sözleşmesinin söz konusu olduğu, görünüşteki işlem ne olursa olsun vergi hukukunda işlemin ekonomik yönünün önemli olduğu ve asıl içeriğe göre vergilendirme işlemi yapılmasının hukuka uygun olacağına hükmetmiştir²⁶⁶.

Ancak idare ve yargı organları tarafından peçeleme sözleşmelerinin belirlenmesi ve ispatlanması her zaman çok kolay değildir. Böyle bir durumda ispat yükünün, görünürdeki işlemin aksini iddia eden taraf yani idarede olduğu unutulmamalıdır. İdare, bu şekilde bir peçeleme sözleşmesinin var olduğunu iddia

²⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.28.

²⁶⁴ VDDK, E.1996/160, K.1996/306, T.18.10.1996, (DD, S.93, 1997, s.130-134); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.73.

²⁶⁵ “...818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 511. maddesinde düzenlenen ölünceye kadar bakma akdine dayalı vaki intikallerin ivazlı bir intikal sayılması halinde, veraset ve intikal vergisi dışında kalacağı, ancak; Medeni Kanun’ un 315. hükmü karşısında sözü edilen sözleşmeye dayanılarak iktisap edilen taşınmazın intikalinin aralarında yakın akrabalık bağı bulunanlar arasında vaki olması halinde ivazlı bir intikal olarak kabulü mümkün bulunmadığından veraset ve intikal vergisi kapsamında sayılarak vergilendirilmesi gerekeceği...” DNŞ.7.D., E.1985/64, K.1987/2, T.13.01.1987 (DD S.68-69, sy.480), “kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen gelirin dahi vergilendirildiği vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup...medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz” DNŞ.4.D., E.1977/1196, K.1978/7, T.10.01.1978 (DD S.32-33, sy.363).

²⁶⁶ Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.28-29.

ediyorsa, vergi incelemesi esnasında dinlenen tanıklar dahil ve ancak yemin hariç delil serbestisi ilkesine göre türlü delili ortaya koyabilecektir. Vergi hâkimi de re'sen araştırma yetkisi ile ortaya konan bu delilleri ve gerekli gördüğü diğer delilleri araştıracaktır²⁶⁷.

Re'sen araştırma ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesinin yakın ilişkin içinde olması kaçınılmazdır. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunun uygulanmasında olay ve işlemlerin gerçek ekonomik niteliğinin kavranması olduğuna göre mahkemenin sadece tarafların sundukları delillere bağlı olması düşünülemez. Mahkeme, tarafların sunduğu delillerle veya iddia ve savunma beyanlarıyla bağlı olmaksızın, ihtilafsız konularda dahi delil serbestisi dahilinde yaptığı araştırmalar sonucunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yapacaktır ve bu şekildeki bir araştırma sonucu dava konusu olay ve işlemin gerçek ekonomik niteliğine ulaşabilecektir. Bu bakımdan re'sen araştırma ilkesi, ekonomik gerçekliği belirleme amacı içinde bir anlam kazanmaktadır²⁶⁸. Aynı zamanda re'sen araştırma ilkesinin ortaya çıkardığı sonuçlar sayesinde ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanabilirlik kazanmaktadır. Bu şekilde vergi kanunlarının, kişiler arasındaki muvazaalı işlemlerle veya medeni hukuk sözleşmelerindeki şekil serbestisinden yararlanmak suretiyle etkisiz hale getirilmesi önlenecektir.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin olmaması halinde, re'sen araştırma ilkesi de işlevsiz kalacaktır. Zira hukuki şekillere sıkı sıkıya bağlı olunması ve özel hukuk işlemine konu olayın her şartta doğruluğunun kabul edilmesi halinde zaten yargı organınca araştırılacak fazla bir şey kalmamaktadır. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesi, re'sen araştırma ilkesine kaynaklık eden ve işlerlik kazandıran ilkelerden biridir²⁶⁹.

²⁶⁷ A.e., s.27.

²⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.207; Karakoç, a.g.e., s.116; Akkaya, a.g.e., s.74; Gümüşkaya, a.g.t., s.29.

²⁶⁹ Karakoç, a.g.e., s.117.

Genel olarak vergi yargısı ile idarenin hukuka uygunluk denetimi yapılarak keyfi davranışlarının önüne geçilmesi, daha çok vergi toplanması için yapılacak hukuk dışı işlemlerin önlenmesi, idare karşısında zayıf konumda olan bireylerin korunması amaçlanmıştır. Buna karşın ekonomik yaklaşım ilkesi ile vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulmak için muvazaalı işlemlere, peçeleme sözleşmelerine yönelen kişilerin gerçek işlemleri tespit edilerek vergi kaybının önüne geçilmesi bir amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda ekonomik yaklaşım ilkesine işlerlik kazandıran re'sen araştırma ilkesi, vergi kaybının engellenmesinde aktif bir rol oynamaktadır.

Danıştay'ın konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda²⁷⁰ idari yargı yerlerinin olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilme yani re'sen araştırma yetkisine sahip olduğu ve vergilendirme konusu işlemin gerçek mahiyetinin bu kapsamda yapılacak bir araştırma ile tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi hâkimi re'sen araştırma yetkisi ile ekonomik yorum ve ekonomik irdeleme yöntemleriyle hukuki işlemin altında yatan somut gerçeği araştırırken verginin kanuniliği ilkesini de göz önünde bulundurmak zorundadır. Zira verginin

²⁷⁰ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20.maddesinin birinci bendinde, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla İdari Yargılama Usulü Hukukunda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Madde hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler...özel hukuk ve vergi hukuku ilişkileri söz konusu olduğunda vergilendirme işlemlerinde vergi hukukunun kendi kuralları esas tutulur. Başka bir anlatımla özel hukuka göre tanımlanmış geçerli bir durum, vergi hukukunda farklı mütalaa edilebileceği gibi özel hukuk açısından geçersiz sayılacak işlemler bazı vergisel sonuçlar doğurabilir. ... Bu durumda, Medeni Kanun'a göre resmi senetle gösterilen bedel üzerinden bir gayrimenkulün tapuda tescil yoluyla iktisabı geçerli sayılsa dahi gayrimenkulü satım akdinin unsurlarından biri olan satış bedelinin vergi hukuku açısından tapuda gösterilen bedel olarak kabulü her zaman zorunlu değildir. ... Vergi Mahkemesince, gayrimenkulün satın alma tarihinde gerçek rayiç değerinin araştırılarak yükümlünün iktisap bedeli ile satış bedeli arasında elde ettiği gerçek değer artışı gelirini saptamak için iktisap değerini gerçek miktarı itibarıyla belirlemek üzere VUK 3 ve İYUK 20'nci maddesi uyarınca araştırma yapılması zorunludur ...” DNŞ.3.D., E.1990/2057, K.1990/3199, T.21.11.1990, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

kanuniliği ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesi arasında ince bir çizgi vardır. Özü Anayasa'ya²⁷¹ dayanan kanunilik ilkesinden kasıt kısaca vergilerin kanunla konulması, kaldırılması, azaltılması ya da artırılmasıdır. Bu ilke, vergi hukukunun temel ve esas ilkelerinden biridir ve hukuk devleti olmanın başlıca gereklerindendir. Dolayısıyla vergi hâkimi, re'sen araştırma yetkisi kapsamında araştırma yaptıktan sonra ekonomik yaklaşım ilkesi gereği yorum yaparken, o konu hakkındaki kanuni düzenlemeleri öncelikli olarak göz önünde bulundurmalıdır. Zira vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsenmiş olması, bunun keyfi bir şekilde kullanılacağı anlamına gelmez²⁷². Bu nedenle kanunun ortaya koymuş olduğu sınırları aşan biçimde yorum yapmak, kıyas²⁷³ ve kanun boşluğu doldurma²⁷⁴ gibi yollara başvurmak mümkün değildir²⁷⁵. Kanunda açık hüküm bulunmadıkça, ekonomik yaklaşımın sınırını aşarak kıyas yoluyla hükümlerin genişletilmesine, kanunun lafzının ve amacının ötesine geçilmesine izin verilmemesi gerekir. Amaçsal yorum²⁷⁶ ve ekonomik yaklaşımın sınırı kıyas yasağı ile belirlenmektedir. Kıyas sonucu idare veya yükümlü lehine sonuç çıkması da yasağın geçerliliğini etkilememektedir²⁷⁷.

²⁷¹ Anayasa'nın 73. maddesi: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."

²⁷² Mustafa Ağdur, "Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, 2010, S.215, s.145.

²⁷³ "Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır." "Vergi hukukunda, özel hukukta olduğunun tersine yargıcın hukuk yaratma yetkisi yoktur. Yargıç, vergi yasalarını özü (ruhu) ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni vergi muaflik ve istisnaları yaratamaz. Vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasam süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir." Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.29.

²⁷⁴ "Kanun boşluğu, 'hukuki bir soruna pozitif hukuk kurallarının bir çözüm göstermemesi' biçiminde tanımlanabilir. Vergi kanunlarının uygulanmasında, karşılaşılan olayla ilgili bir hükmün bulunmaması halinde bir 'kanun boşluğu'ndan söz edilir. Vergi hukukunda 'kanunsuz vergi olmaz' ilkesinin geçerliliği, boşluk doldurma imkanını ortadan kaldırır." Bkz. Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2001, s.77-78.

²⁷⁵ Fethi Heper, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 4.bs., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2006, s.40.

²⁷⁶ "Amaçsal yorum yönetimde yasa ile ulaşılmak istenen sonuçlar, amaçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilir." Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.24.

²⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.32-33.

V. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları

Vergi hâkiminin sahip olduğu re'sen araştırma yetkisinin sınırsız olarak kullanılması düşünülemez. Aksi durum, bu yetkinin kullanılmasında keyfiliğe yol açabileceği gibi yetkinin amacını aşan ve işlevselliğini ortadan kaldıran sonuçlara sebep olabilecektir. Dolayısıyla hukuk düzenimizdeki diğer ilke ve kurallara göre re'sen araştırma ilkesinin sınırlarının belirlenmesi gerekir.

A. Yerindelik Denetimi Yasağı

Vergi hâkiminin sahip olduğu re'sen araştırma yetkisinin önemli bir sınırı, bu yetki kullanılırken idarenin eylem ve işlemlerinin yerindeliliğinin denetlenememesidir. Zira yargısal denetim, idari işlemlerinin hukuka uygunluğu ile sınırlıdır⁴⁰⁰.

Anayasa'nın 12.09.2010 tarihli değişikliğe uğrayan 125. maddesinin 3. paragrafında⁴⁰¹ ve buna uygun olarak düzenlenen İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasında⁴⁰² yerindelik yasağı düzenlemesine ilişkin hükümler mevcuttur.

Her iki madde metninde geçen “yerindelik denetimi” kavramı Danıştay'ın bir kararında⁴⁰³ *“Yetki şekil neden, konu ve amaç unsurları açısından hukuka uygunluk denetimi yapıldıktan ve işlem hukuka uygun görüldükten sonra, yerindelik alanına girilmesi, aynı hukuksal durumda olan kişiler için yönetsel işlem ile ilgili ve yönetimin yerine geçerek yönetsel eylem ve işlem niteliğinde karar verilmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanımda yerindelik; idarenin kendi takdir yetkisi

⁴⁰⁰ Evren, **a.g.m.**, s.720.

⁴⁰¹ Anayasa'nın 125. maddesinin 3. paragrafına göre: “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.”

⁴⁰² İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasına göre: “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, 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 veremezler.”

⁴⁰³ DNŞ.5.D., E.1985/596, K.1986/1084, T: 23.10.1986, (DD, S.66-67, 2017, s.255).

içinde kamu hizmeti gereklerini değerlendirmesi, kamu düzenine göre her olayın somut özellik ve şartlarına göre yapılması o an ve o durum için en uygun davranışın seçilmesi halidir⁴⁰⁴.

Her iki madde metninde geçen diğer bir kavram “takdir yetkisi” ise “*kamu görevlileri için, hukuk tarafından onlara resmi olarak bazı durumlarda kendi vicdani kanaat ve iradelerine göre başkalarının vicdani kanaati veya düşünceleri tarafından sınırlanmaksızın hareket etme iktidarı veya hakkı*”⁴⁰⁵ demektir.

Danıştay bazı kararlarında⁴⁰⁶ takdir yetkisi ile yerindelik kavramlarını eş anlamlı kullanmıştır. Ancak bu iki kavram arasında farklar vardır. Birincisi; takdir yetkisi, işlem konusu olayda bir kez kullanılıncaya sona eren ve idari işlemten bağımsız bir yetki iken yerindelik, idari işlem sonucu ortaya çıkan, az çok devamlılık gösteren bir yetkidir. İkinci olarak; takdir yetkisi, idarenin serbest karar alanını, yerindelik ise bu alan içinde kalınmak suretiyle verilen kararın konusunu oluşturur⁴⁰⁷.

Netice olarak mahkeme, idarenin yerini alacak nitelikte yerindelik kararı veremez. İdarenin eylem ve işleminin, uygulanması gereken bir eylem veya işlem olup olmadığına karar veremez. Mahkeme, hukuka aykırı bulduğu idari işlemi iptal edecek ya da tam yargı davası ise idareyi tazminat ödemeye mahkûm edecektir⁴⁰⁸. İdare hukukunda hâkim, idarenin sahip olduğu takdir yetkisinin kullanımını değil idari faaliyetin yasal olup olmadığını denetler ve bu nedenle doktrinde idare hâkiminin yerindelik hâkimi değil yasallık hâkimi olduğu ifade edilir⁴⁰⁹.

Ancak vergi davaları bakımından bu ilkenin sınırlarını ortaya koymada bazı belirsizlikler vardır⁴¹⁰. Yukarıda yazılı Anayasa ve İYUK maddeleri ile idari eylem

⁴⁰⁴ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.136.

⁴⁰⁵ Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s.19.

⁴⁰⁶ DNŞ.8.D., E.1986/683, K.1987/371, T.24.09.1987; (DD, S.70-71, 1988, s.436-438).

⁴⁰⁷ Kaya, **a.g.e.**, s.180. Ayrıntılı bilgi için bkz. A.e., s.179-186.

⁴⁰⁸ Yüce, **a.g.e.**, s.71

⁴⁰⁹ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.136.

⁴¹⁰ Özbalcı, **a.g.e.**, s.70.

ve işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasaklanırken vergi mahkemesince matrahın saptandığı durumlarda ne olacaktır?⁴¹¹ Vergi hâkiminin, matrahı tespit ettiği veya verginin iadesine karar verdiği durumlarda idari eylem ve işlem niteliğinde bir karar söz konusudur⁴¹². Ancak VDDK tarafından konuya ilişkin verilmiş bir kararda, yerel mahkemenin bu tür kararlarının sözü edilen yasağı ihlal eder nitelikte olmadığına ilişkin gerekçeler belirtilmiştir. Kararda⁴¹³

“... Taraflar arasında uyuşmazlık doğuran tarhiyat, yükümlünün defter ve belgelerinde gösterdiği doküma tezgahı fiyatlarının, ticaret ve sanayi odasınca bildirilen fiyattan düşük gösterilmesi nedeniyle uygulandığından, yükümlünün ticaret ve sanayi odasınca fiyatları bildirilen tezgahların, imal ve satışı yapılan tezgahlara teknik, fonksiyonel ve ekonomik açıdan benzemediği için tarhiyata bu fiyatların esas alınamayacağına ilişkin iddialarının doğruluk derecesi yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılmaksızın sonuca ulaşılması ve bu tür incelemenin yargı yerinin idarenin yerine geçmesine yol açacağı görüşüyle verilen direnme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır ...”

görüşüne yer vermek suretiyle, vergi mahkemesince tarhiyata ilişkin fiyatların bilirkişi marifetiyle tespit edilerek matrahın ne olduğunun belirlenmesinin, yerindelik konusunda re’sen araştırma yetkisine getirilen sınırlamaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Neticede belirtmek gerekirse, Anayasa ve yasal düzenleme gereği yargı tarafından idarenin eylem ve işlemlerine yönelik yerindelik denetimi yapılması yasak olduğundan, vergi hâkimi re’sen araştırma yetkisini kullanırken, bu yasağı göz önünde bulunduracak, yerindelik sınırının dışında kalmaya dikkat edecek, hukuka uygunluk denetimiyle bağlı kalacaktır. Ancak vergi yargılaması özelinde vergi hâkimi, vergisel işlemin diğer idari işlemlerden farklı niteliğini ve yapısını göz önüne alarak, yukarıda yazılı VDDK kararı ışığında somut olayı değerlendirmelidir.

⁴¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.197.

⁴¹² Kumrulu, **a.g.e.**, s.299.

⁴¹³ VDDK, E.1995/209, K.1997/124, T.21.02.1997, (DD, S. 94, 1998, s.246-248).

B. Taleple Bağlılık

Dava açılırken bildirilen talep sonucu, dava dilekçesinin önemli bir unsurudur. Davacı neye karar verilmesini istiyorsa dava dilekçesinde bu hususu talep sonucu olarak yazmalıdır⁴¹⁴.

Taleple bağlılık, medeni yargılama hukukunda açık olarak geçerli kılınmış bir ilkedir. Zira bu ilke HMK'nın 26. maddesindeki "*Hâkim, tarafların talep sonuçlarıyla bağlıdır; ondan fazlasına veya başka bir şeye karar veremez. Duruma göre, talep sonucundan daha azına karar verebilir*" ifadesiyle açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca hâkim her bir talep hakkında ayrı ayrı karar vermelidir.

Vergi yargılaması hukukunda ise hâkimin, bu talep sonucu ile bağlı olup olmadığı tartışmalıdır⁴¹⁵. Re'sen araştırma yetkisine sahip hâkim, tarafların talep etmediğine veya talebinden fazlasına hükmedebilecek midir?⁴¹⁶

Mahkemenin taleple bağlı kılınması, hâkimin re'sen araştırma yetki ve görevine sahip olması ve vergi davasının objektif niteliğine uygun düşmez⁴¹⁷. Hatta, İYUK'da ıslah müessesesi kabul edilmeden önce dahi tam yargı davalarında taleple bağlılık ilkesinin yumuşatıldığı, hâkimin taleple bağlı olmayacağı yönünde içtihadı birleştirme kararı vardı⁴¹⁸. Karara göre tam yargı davalarında, davanın açıldığı tarihte zarar miktarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda bu ilke uygulanmamalıdır. Bu içtihadı birleştirme kararına, vergi uyuşmazlıklarını

⁴¹⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.283.

⁴¹⁵ Özkan, **a.g.t.**, s.40.

⁴¹⁶ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.43.

⁴¹⁷ Kumrulu, **a.g.e.**, s. 87, 89.

⁴¹⁸ "... açıklanan nedenlerle içtihadın, kamu görevlilerine ilişkin mevzuattan doğan uyuşmazlıklarda, İdari Yargılama Usulü Kanununun 3/d maddesinde yer alan "tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın dava dilekçesinde gösterileceği" yolundaki hükmün, ancak bunun mümkün olduğu, yani zarar miktarının hesaplanabileceği durumlar için uygulama alanı bulunduğu, kamu görevlilerini ilgilendiren mevzuat dolayısıyla zararın tespit edilememesi nedeniyle uyuşmazlık konusu miktarın dilekçede gösterilmemiş olmasının iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılmasını engellemeyeceği, dolayısıyla zarar miktarının tespitinin mümkün olmadığı hallerde dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktar gösterilmeden tam yargı davası açılabileceği görüşüne dayanan Beşinci ve İkinci Mürettep Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine ... karar verildi." Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu (DİBK), E.1983/1, K.1983/10, T.29.12.1983, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

içeren vergi davaları açısından bakarsak, davanın açıldığı tarihte zararın belirlenmesi mümkün değilse taleple bağlılık ilkesi uygulanmamalıdır⁴¹⁹. Aksi yönde yani idari yargılama hukukunda taleple bağlılık ilkesinin esas olması gerektiği, bu ilkenin re'sen araştırma ilkesine feda edilmemesi gerektiği görüşü de bulunmaktadır⁴²⁰.

Bu ilkeyle ilgili diğer bir konu, hâkimin, feragat talebi ile bağlı olup olmayacağıdır. Çekişmeli yargıda HMK'nın 24. maddesi gereği tasarruf ilkesi geçerli olup taraflar dava konusu hakkında serbestçe tasarrufta bulunabilirler ve davaya son verebilirler. Feragat işlemi de davaya son veren bir işlemdir⁴²¹. HMK'nın 307. maddesine göre feragat, davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. İYUK'un 31. maddesinde feragat konusunda HMK hükümleri uygulanır denilmek suretiyle idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargılamasında da feragatin geçerli olduğu kabul edilmektedir.

Taleple bağlılık ilkesi uyarınca da hâkim, davacının feragat beyanı ile bağlıdır. Davacı, yasa ile kendisine tanınan talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçme hakkını kullanırsa, hâkimin bu konuda bir takdir yetkisi olmayacak, sadece feragat beyanının şeklen uygunluğunu denetleyebilecektir. Davalının kabulüne ihtiyaç duymayan feragatten sonra hâkim davayı sona erdirecektir⁴²². Danıştay kararlarına⁴²³ göre de mahkeme, feragat beyanının, gerçekten feragat anlamında olup olmadığı ve kanuni şekilde yapılıp yapılmadığı saptamasıyla

⁴¹⁹ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.44.

⁴²⁰ Zabunoğlu, **a.g.e.**, s.97.

⁴²¹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.505.

⁴²² Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.44.

⁴²³ "...dava konusu uyuşmazlığın feragat nedeniyle son bulduğunu tespit etme görevi ise mahkemeye ait bulunmaktadır. Mahkeme, bu görevi sadece davacının feragat beyanının gerçekten feragat olup olmadığını ve kanunun öngördüğü şekilde yapılıp yapılmadığını araştırmak suretiyle yerine getirmekle yükümlüdür. Mahkemenin, davacının beyanının gerçekten feragat olduğunu ve kanunun öngördüğü şekilde yapıldığını tespit etmesi durumunda, davadan feragat nedeniyle uyuşmazlığın son bulduğuna karar vermesi gerekmektedir." Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK), E.2003/967, K.2004/640, T.17.06.2004, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019. Aynı yöndeki başka bir karar: DNŞ.8.D., E.2011/9473, K.2012/2389, 15.05.2012, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

yetinecek ve bu saptamanın olumlu olması halinde feragat nedeniyle uyuşmazlığın sona erdiğine dair hüküm kuracaktır.

Danıştay 2011 tarihli bir kararında⁴²⁴, bireysel hakkın ihlalinin ziyade kamu yararını yakından ilgilendiren iptal davalarında; yürütmeyi durdurma veya iptal kararı verildikten sonra davacıya davadan feragat etme hakkı tanınmasının, kamu yararı ve idarenin yargısal denetimi yoluyla hukukun üstünlüğünün sağlanması amacına uygun düşmediği belirtilmiştir⁴²⁵. Örneğin bir genel tebliğin veya sirkülerin iptali davasında, yürütmeyi durdurma veya iptal kararı verildikten sonra davadan feragat edilmesinin kamu yararı gereği kabul edilmemesi gerekir⁴²⁶.

Temyiz aşamasında davadan feragat edilip edilmeyeceği yönünde Danıştay'ın farklı kararları vardır⁴²⁷. Danıştay 1995 tarihli bir kararında⁴²⁸, temyiz aşamasında feragatin kabul edilmesi gerektiğine hükmederken, 1996 tarihli bir kararında⁴²⁹ ise temyiz veya kararın düzeltilmesi aşamasında feragatin mümkün

⁴²⁴ “Bireysel hakların ihlaline dayanan iptal davalarında davacının herhangi bir kısıtlama olmaksızın davadan feragat edebileceğinde duraksama bulunmamaktadır. Buna karşılık, düzenleyici işlemlere karşı ve kamu yararını yakından ilgilendiren konularda açılan iptal davalarında, işlemin yürütmesinin durdurulması veya iptali kararı verildikten sonra davacıya davadan feragat etme hakkının tanınması, kamu yararıyla ve idarenin yargısal denetimi yoluyla hukukun üstünlüğünü sağlama amacıyla bağdaşmamaktadır.” DNŞ.10.D., E.2011/7268, K.2012/3343, T.05.07.2012.

⁴²⁵ “İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesi ile atıf yapılan, 6100 sayılı Kanunun 447'nci maddesi dolayısıyla aynı Kanunun 310'uncu maddesinde, feragat ve kabulün hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabileceği; 311'inci maddesinde, feragat ve kabulün, kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğuracağı belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, ... Noterliğince onaylanan ... vekâletnameyle, davacı Şirket tarafından vekil tayin edilen ve davadan feragat yetkili kılınan davacı vekilleri tarafından verilerek ... Vergi Mahkemesi kayıtlarına geçen dilekçe ile, Mahkemenin ... sayılı dosyasında görülen davadan feragat edildiğinin belirtildiği anlaşılmıştır. Bu nedenle, mahkeme kararının bozulmasına, davacı vekillerinin ... Vergi Mahkemesinde kayıtlara geçen dilekçesi göz önünde bulundurulmak suretiyle istem hakkında karar verilmek üzere dosyanın ... Mahkemesine gönderilmesine, karar verildi” DNŞ.7.D., E.2011/3105, K.2012/3131. T.14.06.2012; (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁴²⁶ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.45-46.

⁴²⁷ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 10.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s.353.

⁴²⁸ Kararda, davacının temyiz incelemesi aşamasında davadan feragat etmesi halinde, feragatin kesin hükmün tüm sonuçlarını doğuracağını ve temyiz edildiği için henüz kesinleşmeyen idare mahkemesi kararının bu nedenle bozulması gerektiğine karar vermiştir. DİDDK, E.1995/765, K.1995/742, (DD, S.91, 1996, s.527).

⁴²⁹ “Her ne kadar davacının feragat etme hakkı dava açma hakkının da doğal bir sonucu ise de idarenin yargısal denetiminin gerçekleştirildiği idari yargıda, davanın karara bağlanmasından sonraki aşamada temyiz veya kararın düzeltilmesi isteminin incelenmesi sırasında davacıya davadan feragat etme hakkının tanınması, yapılmış olan yargısal denetimin geçersiz sayılması sonucunu doğuracaktır. Bunun da idarenin faaliyetlerinde hukuka uygunluğunun sağlanması

olmadığına hükmetmiştir. Danıştay 2018 tarihli kararında⁴³⁰, mahkemece karar verildikten sonra şekle ve esasa uygun yapılmış feragat beyanına göre karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Davadan feragat, davacının kendisi tarafından veya yetkili temsilcisi tarafından yapılabilir. Davacının idare olduğu durumlarda feragat etme yetkisinin kimde olduğu sorusu akla gelebilir⁴³¹. 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ile Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 11. maddesine göre, hukuk birimlerinin, uyuşmazlığın bu şekilde sonlandırılmasında maddi ve hukuki sebeplerle kamu menfaati bulunduğu yönündeki görüşü üzerine, bakanlıklarda bakan, diğer idarelerde üst yönetici feragat etmeye yetkilidir. Maddenin 2. bendinde bu yetkiye sahip olanlar ve sınırlamalar düzenlenmiştir⁴³². Vergi mahkemesinde hangi hallerde idarenin davacı olabileceği VUK'un 377. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. Bu madde hükmü ile 659 sayılı KHK'nın 11. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergi idaresinin davacı olduğu davalarda vergi dairesi

amacıyla dolayısıyla kamu yararıyla bağdaşmayacağı açıktır.” DNŞ.10.D., E.1995/5846, K.1996/6434, T.30.10.1996; (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁴³⁰ “Her ne kadar Mahkeme tarafından 06/11/2013 tarihinde karar verilmiş ve karar verildikten sonra davacılar vekilinin, kanunda öngörülen şekle ve esasa uygun olarak davasından açık bir irade ile beyanda bulunarak feragat etmiş ise de; taraflar arasında uyuşmazlığı sona erdiren bu beyanın dikkate alınarak feragat nedeniyle davanın sona erdirilmesi gerekmektedir.” DNŞ. 15.D., E.2014/5671, K.2018/6044, T.26.06.20108; (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁴³¹ Çağlayan, **a.g.e.**, s.353.

⁴³² 659 sayılı KHK 11/2. maddesi: “a) Tutara ilişkin olmayanlar ile 1.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (1.000.000 Türk Lirası dahil) hukuk biriminin görüşü alınarak, ilgili harcama yetkilisinin teklifi üzerine üst yönetici, b) 1.000.000 Türk Lirasından fazla olanlardan 10.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (10.000.000 Türk Lirası dahil), hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonunun görüşü alınarak, üst yöneticinin teklifi üzerine ilgili bakan, Milli Savunma Bakanlığında Müsteşarın teklifi üzerine Bakan, c) 10.000.000 Türk Lirasından fazla olanlarda Cumhurbaşkanlığı yetkilidir. Bakan ya da üst yönetici bu yetkisini sınırlarını açıkça belirlemek suretiyle alt kademelere, münhasıran taşra birimlerinin iş ve işlemleriyle ilgili olup illerde valilik, ilçelerde kaymakamlık onayına bağlanan iş ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda vali ve kaymakamlara devredebilir.”

başkanı, belediyenin davacı olduğu davalarda belediye başkanı veya yetkilendirdikleri kişiler feragat hakkını kullanmaya yetkilidirler.

Vergi davasından feragat edilmesi halinde, bu dava konusu ile ilgili vergi kaçakçılığı suçu iddiasıyla görülmekte olan bir ceza davası olması halinde, vergi davasındaki feragatin bu ceza davasına etkisi sorunu ortaya çıkmaktadır. Genel olarak vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirine olan etkisi çalışmanın son bölümünde değerlendirilmiştir. Burada feragat konusu ile ilgili kısaca değinmek gerekirse; ceza mahkemesi, önündeki vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir kamu davasında, aynı vakıya ilişkin vergi mahkemesinde görülen bir davada feragat sonucu verilmiş bir kararla bağlı değildir kanaatindeyiz. Ceza mahkemesi yargılamasına devam ederek, suçun maddi ve manevi unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunu başka delillerle araştırarak, nihayetinde vicdani kanaate göre karar verecektir. Ayrıca hukuka aykırı bir yasal düzenleme olduğu kanaatimiz olsa da VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, aynı fiilden dolayı yapılan yargılamalarda verilen kararlar, birbirleri ile çelişse dahi birbirlerini bağlamadığı hüküm altına alınmıştır. Bu yasal düzenleme ancak yükümlü/sanık lehine olmak üzere uygulanabilir ve bu hüküm karşısında da vergi mahkemesinde davacının feragat etmesi hali, ceza mahkemesini bağlamayacaktır.

C. Devletin Güvenliğine İlişkin Sınırlama

Re'sen araştırma ilkesinin diğer bir sınırı İYUK'un 20. maddesinin 3. bendinde düzenlemiştir. Anılan maddede *“istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir”* hükmü mevcuttur.

Bu madde ile savunma hakkı ve adil yargılanma hakkı kısıtlandığı için getirilen sınırlama açık ve net⁴³³ olarak belirtilmiştir.

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi vardır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için yeterli düzey ve ağırlıkta olan (istisnaları olsa da tanık beyanı ve yemin delili hariç) her türlü bilgi ve belge, kimin elinde olursa olsun delil niteliğindedir⁴³⁴. Bu madde hükmü ile getirilen sınırlama hâkimin re'sen araştırma yetkisine ve delil serbestisi ilkesine getirilmiş bir sınırlamadır.

İYUK'un 20. maddesi 3. fıkrasına göre istenilen bilgi ve belgelerin Devletin güvenliğine, yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleri ile yabancı devletlere de ilişkinse Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya ilgili bakan gerekçesini belirterek bu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. 2575 sayılı DK'nın 49. maddesinde de benzer bir hüküm bulunmakta olup maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkra göre idari yargı yerlerince gerekli görülen her türlü bilgi ve belgenin istenebileceğine dair düzenlemeye istisna getirilerek istenilen bilgi ve belgelerin Devletin güvenliğine ve yüksek menfaatlerine veya Devlet güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere ilişkinse ilgili makamın gerekçesini bildirmek suretiyle istenilen bilgi ve belgeyi vermeyebileceği hüküm altına alınmıştır. İYUK ve DK'daki iki hüküm arasındaki fark, istenilen bilgi ve belgeyi vermeme yetkisine sahip olan makam hakkındadır. İYUK madde 20/3'te "Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan" ifadesi kullanılmışken, DK madde 49/2'de sadece "ilgili makam" denilmekle yetinilmiştir. Ancak temel hak ve özgürlüklere kısıtlama getiren bu maddenin belirsiz olması kabul edilemez, dolayısıyla DK'da geçen "ilgili makam" ifadesinden aynen İYUK'ta olduğu gibi sadece "Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan" makamlarının anlaşılması gerekir⁴³⁵.

⁴³³ Özkan, **a.g.t.**, s.67.

⁴³⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s.106-107.

⁴³⁵ Mahmut Ceylan, **İdari Yargıya Hâkim Olan İlkeler**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2017, s.147.

İYUK madde 20/3'teki "... devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise ..." ifadesi muğlaktır. İdarenin, belgeleri gönderirken üzerine "gizlidir" kaydı koyması doğrudan o belgeye gizlilik niteliği kazandırmayacaktır⁴³⁶; mahkemenin bizzat söz konusu belgenin gizli olup olmadığını saptaması gerekecektir. İdarenin bu taleple mahkemeye müracaat ederek gizlilik kararı alması gereklidir. Aksi halde idarenin kendiliğinden hareket ederek bu tür bilgi ve belgelerin gönderilmeyeceğini beyan etmesi mahkemeye olan bir güvensizlik anlamına gelir⁴³⁷.

İYUK madde 20/3 kapsamındaki bilgi ve belgelerin verilmemesi gizlilik esasından kaynaklanır. Ancak bu durumda bile idare mahkemesi tarafından dava sonunda bir karar verilmesi zorunda olduğundan, idari yargılama usulü açısından gizliliğin kendine has bir özellikte olduğu söylenebilir⁴³⁸. Maddedeki düzenlemenin devamı "*Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.*" hükmünü içermektedir. Hâkim, İYUK madde 20/3 düzenlemesiyle artık elinde olmayan belgelerden hareketle bir sonuca varmak durumunda olmayıp bundan doğacak her türlü sonuca idare katlanmak zorunda kalacaktır⁴³⁹. Konuyla ilgili Danıştay tarafından verilen kararda⁴⁴⁰

"...idarenin savunmasında dava konusu işlemin bazı bilgi ve belgelere dayanak olarak tesis edildiği belirtilmekle birlikte bu bilgi ve belgeleri 2577 sayılı Kanunun 20/3 maddesi uyarınca mahkemeye vermemesi durumunda artık mahkemenin verilmeyen bilgi ve belgelere dayalı olarak yapılmış olan savunmaya göre karar vermesine hukuken olanak yoktur. Böyle bir durumda mahkemenin verilmeyen bilgi ve belgelere dayalı olarak yapılmış savunma

⁴³⁶ DNŞ.5.D., E.1990/4297, K.1991/1099, T.06.06.1991 sayı ve tarihli kararında; "fıkra söz edilen "gizli" kelimesiyle, idarede de gizli olan ve yetkili memurların dışında hiç kimseye gösterilmemesi gereken belge ve dosyaların kastedildiğinde kuşku yer yoktur. Dolayısıyla, idarenin gönderirken üzerine "gizlidir" kaydını koyması veya ek bir yazıyla gizli olduğunu belirtmesinin kendiliğinden o belge veya dosyaya gizlilik niteliğini kazandırmayacağı açık olduğundan, Mahkemenin bu çerçevede ve gerekli incelemeyi re'sen yaparak belge veya dosyanın "gizli" olup olmadığını bizzat saptaması ve sonucuna göre usuli işlemleri yapması, çağdaş hukuk devleti olmanın bir gereğidir" ifadelerine yer verilmiştir; Aktaran, Aslan, **a.g.m.**, s.54.

⁴³⁷ Evren, **a.g.m.**, s.719.

⁴³⁸ Karavelioğlu, **a.g.e.**, s.41.

⁴³⁹ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.25-26.

⁴⁴⁰ DNŞ.5.D., E.1996/1345, K.1996/2819, T.25.09.1996; Aktaran, İbiş, **a.g.e.**, s.95.

hariç dosyada yer olan bilgi ve belgeleri esas olarak ulaşacağı kanaate göre karar vermesi gerekmektedir”

hususı ifade edilmiş, mahkemeye gizlidir denilerek verilmeyen belgelere göre hüküm kurulamayacağı, verilmeyen bu belgelere dayanarak idarece yapılan savunmanın geçerli olmayacağına hükmedilmiştir.

Vergi yargılaması hukuku özeline baktığımızda ise, re’sen araştırma ilkesine getirilen bu sınırlamanın uygulamada yer almadığı görülmektedir. Çünkü Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 6. maddesine göre vergi davasının konusu tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıklardır. Hal böyle olunca tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin herhangi bir bilgi ve belgenin somut hayatta, İYUK’un 20. maddesinin 3. fıkrası hükmünde düzenlenen gizlilik ilkesi kapsamında olabileceği düşünülemez⁴⁴¹.

D. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi Yasağı Bakımından

Yargılama sonunda doğru ve adil bir karar verilmesi gerektiği kadar bu kararın makul bir sürede verilmesi beklenir. Medeni yargılama hukuku dalında bunu sağlamanın bir aracı olarak tarafların iddia ve savunma sebeplerini hep birlikte beyan etmeleri zorunlu tutulmuştur⁴⁴².

“Bu çerçevede davacı, davalının rızası olmaksızın iddiasını genişletemez veya (mahiyetini değiştiremez (HMK m.141). Uygulamada buna iddiayı (davayı) genişletme ve değiştirme yasağı denilmektedir”⁴⁴³. Aynı kapsamda, “davalı, davacının açık muvafakati olmaksızın savunmasını genişletemez veya (mahiyetini) değiştiremez (HMK m.141). Uygulamada buna (davacı bakımından geçerli

⁴⁴¹ Özkan, **a.g.t.**, s.68.

⁴⁴² Karakoç, **a.g.e.**, s.274.

⁴⁴³ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.293.

bulunan, “iddiayı genişletme ve değiştirme yasağı”na paralel olarak) “savunmayı genişletme ve değiştirme yasağı” denilmektedir⁴⁴⁴.

Medeni yargılama hukukundaki iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağına ilişkin usul ve esaslar HMK’nın çeşitli maddelerinde ayrıntılı düzenlenmiş⁴⁴⁵ olup ayrıca bu yasağı yumuşatıcı önemli istisnalar ve kurallar getirilmiştir. Yasağın, karşı tarafın açık muvafakati ile aşılabilmesi (HMK m.141/1), muvafakat olmasa bile ön inceleme duruşmasına mazeretsiz katılmayan karşı tarafın yokluğunda yapılabilmesi (HMK m.141/2), ıslah (HMK m.176 vd.), talep artırımı (HMK m.107/2), kısmi dava (HMK m.109/1) gibi müesseselerin kabul edilmesi bunlardan bazılarıdır. Çünkü medeni yargılamada bile katı şekil kuralları uygulanarak biçimsel gerçekliğe ulaşılmasının yanında maddi gerçeğe ulaşarak adaletin sağlanması önemli bir amaç olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁴⁶.

İddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı idari yargı ve vergi yargısında da yer bulmuş olup dayanağı İYUK’un 16/4 maddesidir. Maddenin ilk cümlesi *“Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler”* hükmünü içermektedir.

Ayrıca İYUK’un 21. maddesine göre dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, ancak süresinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkeme tarafından kanaat getirilirse kabul edilir. Bu madde ile de re’sen araştırma ilkesine bir sınırlama getirildiği görülmektedir.

İddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağını düzenleyen İYUK’un 16. maddesinin 4. fıkrası ile süresi dışında ibraz edilmeyi şarta bağlayan İYUK’un 21. maddesi; vergi yargılamasında önemli bir ağırlığı olan re’sen araştırma ilkesine bir sınır oluşturduğu gibi kendi aralarında tezat, çelişki ve ters yönlü bir ilişki ortaya çıkarmaktadır⁴⁴⁷. Kanun koyucunun bu tür düzenlemeler

⁴⁴⁴ A.e., s.311.

⁴⁴⁵ Ayrıntı bilgi için bkz. Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.293 vd., s.311 vd.

⁴⁴⁶ Ejder Yılmaz, “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.3-4, 1983, s.24.

⁴⁴⁷ İbiş, **a.g.e.**, s.96, 105-106.

getirmesinde, re'sen araştırma ilkesinin dayanağı olan kamuya yararlılık ilkesinden ziyade çabukluk ilkesini tercih etmesi etken olabilir⁴⁴⁸. Vergi yargısında, idarenin hukuka bağlılığının sağlanması, idare karşısında zayıf konumda olan yükümlünün korunması gibi önemli kamusal yararlar ön planda olduğu için re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş olup vergi hâkimi katı bir biçimselliğe düşmeden bu tür re'sen araştırma ilkesini sınırlayıcı maddeleri olabildiğince yumuşak yorumlamalı ve uygulamalıdır ki vergi yargılaması asli amacına ulaşabilsin⁴⁴⁹. İYUK'un 21. maddesi düzenlemesinin, hâkime tanınan re'sen araştırma yetkisi ile çatışması nedeniyle madde hükmünün uygulanmasında, anılan yetki karşısında esnek davranılması gerekir⁴⁵⁰. Bu kapsamda vergi hâkimi, özellikle sonradan sunulan belgelerle ilgili olmak üzere eğer bu belge, maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla önemli bir delil niteliği taşıyorsa, İYUK'un 21. maddesine göre belgenin süresinde sunulmasının imkânsız olması şartına bağlı olmaksızın re'sen araştırma yetkisine dayanarak belgeyi delil olarak kabul edecektir⁴⁵¹. Eğer sonradan verilen belge uyuşmazlığın maddi yönüne ilişkin bir niteliğe sahip değilse, İYUK'un 21. maddesi hükmünün uygulama kapsamına girecektir. Bu kapsamda hâkim, ancak bu belgenin süresinde ibraz edilmesini engelleyen bir durumun varlığını araştırması sonunda, süresinde verilmesinin imkansızlıktan ileri geldiği kanaatine varırsa belgenin kabulü ile diğer tarafa tebliğine karar verecektir. Bunun gibi davaya etkisi olmadığı kolaylıkla anlaşılan ve davayı uzatmak amacıyla verildiği belli olan belgelerin de kabul edilmemesi gerekir⁴⁵².

Ancak eğer sonradan ibraz edilen belgeler, dava konusu uyuşmazlığın hukuki yönüne ilişkin ise İYUK'un 21. maddesindeki kural uygulanmayarak hiçbir şart aranmaksızın kabul edilecektir. Çünkü madde kapsamına sadece vakıalar ve maddi sebeplere ilişkin belgeler girmektedir. Taraflarca hukuki duruma ilişkin beyan ve belgelerin sonradan da ibraz edilmesi mümkündür. Zira hukuki durumları

⁴⁴⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s.281.

⁴⁴⁹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.28-29.

⁴⁵⁰ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.554.

⁴⁵¹ Karakoç, **a.g.e.**, s.282.

⁴⁵² Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.554.

araştırmak ve bunlara ait belgeleri toplamak hâkimin re'sen araştırma yetkisi kapsamında her zaman yapılması gereken bir iştir⁴⁵³.

2013 tarihinde İYUK'da yapılan değişiklikten önce, tam yargı davalarında ıslah müessesesi mümkün değildi. İdari yargıda taleple bağılılık kuralının katı şekilde uygulanması, davanın başlangıç tarihi ile sonuçlandığı tarih arasında geçen sürede talep edilen tazminat miktarında meydana gelen azalmaların da karşılıksız kalması sonucunu doğuruyordu⁴⁵⁴.

Değişiklikten önce İYUK'un 31. maddesinde, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK) hangi hükümlerinin uygulanacağına ilişkin göndermenin sınırlı sayıda yapıldığı, bunların içinde ıslah müessesesinden veya iddia ve savunmanın değiştirilmesinin mümkün olduğu hallerden bahsedilmediği için Danıştay, idari yargıda ıslahın⁴⁵⁵ mümkün olmadığı yönünde kararlar vermektedir⁴⁵⁶.

6459 sayılı Kanunun 4. maddesiyle 11.04.2013 tarihinde İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkrasına eklenen cümle ile artık tam yargı davalarında ıslah yapılması yasal olarak mümkün hale gelmiştir⁴⁵⁷. Madde gerekçesine⁴⁵⁸ bakıldığında bu yasal düzenlemenin, AİHM'in devletin sorumluluğuna ilişkin tazminat davalarında davacıların, yargılamanın yavaş işlemesinden doğan

⁴⁵³ A.e., s.553.

⁴⁵⁴ Elvin Evrim Özcan, "İdari Yargılama Hukukunda Islah, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.92, 2011, s.234.

⁴⁵⁵ "Islah, tarafların birinin yapmış olduğu bir usul işlemini tamamen veya kısmen düzeltilmesine denir. Mesela, davacı, dava dilekçesinde bazı vakıaları (olay ve olguları) yazmayı unutmuştur: dava dilekçesini (davasını) sonradan ıslah ederek, unuttuğu o vakıayı (yeniden vereceği) dava dilekçesine yazabilir." Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.531. Ayrıntılı bilgi için bkz. **A.e.**, s.531 v.d.

⁴⁵⁶ Özcan, **a.g.m.**, s.228.

⁴⁵⁷ İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkrasının ilk cümlesi devamına eklenen cümleyle göre: "Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir."

⁴⁵⁸ 6459 sayılı Kanunun 4. Maddesi gerekçesi: "AİHM, devletin sorumluluğuna ilişkin tazminat davalarında, davacıların yargılamanın yavaş işlemesinden doğan zararlarını ortadan kaldıracak yeterli bir çözüm bulunmadığı yönünde ülkemiz aleyhinde ihlal kararları vermektedir. Düzenlemeyle, idari yargıda açılan tam yargı davalarında talep edilen tazminatın daha yüksek olduğunun dava devam ederken anlaşılması durumunda, davacıya talep edilen miktarı artırma hakkı verilmemesinin adil yargılama hakkının ihlali olarak kabul edilmesi sebebiyle, nihai karar verilinceye kadar ıslah suretiyle talep edilen tazminat miktarını artırma hakkı tanınmaktadır."

zararlarını ortadan kaldıracak yeterli bir çözüm bulunmadığı yönünde ülkemiz aleyhine ihlal kararları vermiş olmasının etkili olduğu görülmektedir. Zira tam yargı davalarında dava dilekçesi ile talep edilen tazminat miktarının aslında daha yüksek olması gerektiği hususu, yapılan yargılama esnasında anlaşılabilir. Bu durumda davacıya tazminat talebini arttırma imkânı verilmeden dava dilekçesindeki daha az tutara hükmedilmesi zorunluluk olursa adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olur. Madde gerekçesinde, AİHM'in bu tür ihlal kararları yer almış ve nihai karar verilinceye kadar ıslah suretiyle talep edilen tazminat miktarını arttırma hakkı tanındığı ifade edilmiştir.

E. Takdir Yetkisi ve Keyfilik Yasağı

Kanunda sınırları net olarak belirlenmiş birtakım hükümler, tüm olaylara uygun olmayabileceği gibi somut olayın ihtiyaçlarını da karşılamayabilir. Bu durumda hükmü uygulayan hâkime belli konularda takdir yetkisi verilebilir. Belirli bir hukuki ilişkinin şartları ve sonuçları göz önüne alınarak, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak kaydıyla uygulama konusunda ve durumun gereklerine göre hâkime seçenek sunulmasına hâkime takdir yetkisi verilmesi denmektedir⁴⁵⁹. Takdir yetkisi ancak bu konuda açık bir hükmü içeren kanunla verilebilir. Hâkime takdir yetkisi tanınan hallerde, uyuşmazlıkla ilgili yapılacak re'sen araştırmada sadece takdir yetkisinin verildiği sınırlar ve kapsam dahilinde hareket edilmelidir.

Ayrıca vergi hakiminin sahip olduğu re'sen araştırma yetkisinin aynı zamanda bir ödev olmasından dolayı, hâkimin keyfî davranmaması gerektiği sınırlaması getirilmiştir⁴⁶⁰. Re'sen araştırma yetkisine getirilen bu sınırlama Danıştay kararları ile oluşmuştur. Bu kararlara göre, re'sen araştırma ilkesinin hâkime vermiş olduğu geniş araştırma yetkileri aşılıp keyfiyete dönüşmeden

⁴⁵⁹ Uluatan, Methibay, **a.g.e.**, s.78-79.

⁴⁶⁰ Ergün, **a.g.m.**, s.79-80.

diğer ilkeler çerçevesinde uygulanması gerektiği belirtmiştir⁴⁶¹. Hâkim bu yetkisini, hukukun genel ilkeleri kapsamı ve hukuk mantığı içinde kullanmalıdır⁴⁶².

Bu sınırlamanın Danıştay içtihatları ile oluştuğunu belirtmiştik. İlgili Danıştay kararında⁴⁶³;

“her ne kadar, idari yargıda resen araştırma ve inceleme ilkesi geçerli ise de bu olgu mahkemece araştırmaların keyfi şekilde yürütülebileceği anlamına gelmez. ... Vergi Mahkemesince re’sen araştırma ve inceleme yapılırken yukarıda açıklandığı şekilde kanunda gösterilen bir araştırma yapmaksızın yükümlüye tuz satan kişinin sözlü olarak ifadesine başvurulmasında isabet görülmemiştir”

görüşüne yer verilmiştir. Benzer nitelikte başka bir karara göre⁴⁶⁴;

“idari yargı yerlerine geniş bir resen araştırma yetkisi tanınmış olup, ... bu yetkinin varlığı, inceleme aşamasında idarenin yasaca inceleme yapmaya yetkili kılınan elemanları tarafından yapılması gerekirken yapılmamış bulunan tespitleri, dava aşamasında mahkemenin davalı idareye yaptırması sonucunu doğurmaz. Gerçeğin saptanmasını güçleştirecek noksan incelemeye dayalı bir tarhiyat dava konusu olduğunda, mahkemenin dava aşamasındaki söz konusu noksanlığı bu şekilde gidermeye çalışması yargı denetimini aşan bir uygulama”

olduğu ifade edilmiştir. Başka bir kararda⁴⁶⁵ ise Danıştay “*duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, ancak duruşma yapmaksızın taraflardan birinin çağrılması suretiyle bilgisine başvurulmasını mümkün kılacak bir hükme yer verilmemiştir*” şeklindeki gerekçeyi belirterek kanunda düzenlenmeyen usulün mahkemece re’sen araştırma ilkesi adı altında keyfi şekilde uygulanamayacağını karara bağlamıştır⁴⁶⁶.

Danıştay bu ve benzeri kararları ile hâkime geniş bir yetki veren re’sen araştırma ilkesinin; keyfilikten uzak, kanunda gösterilen usullere bağlı kalınarak,

⁴⁶¹ Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.178-179.

⁴⁶² Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, (“Uygulama”)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001, s.57, Aktaran, Evren, **a.g.m.**, s.718.

⁴⁶³ DNŞ.3.D., E.1989/1724, K:1990/3422, T.12.12.1990, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁴⁶⁴ VDDK, E.2000/347, K.2001/198, T.20.04.2001, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁴⁶⁵ DNŞ.3., E.1989/452, K.1989/2340, T.25.10.1998, (DD, S.78-79, 1990, s.176-177).

⁴⁶⁶ Özkan, **a.g.t.**, s.69.

yargı denetimini aşmadan kullanılması gerektiğini belirtmek suretiyle bu ilkenin sınırlarını çizmiştir.

Vergi hâkiminin re'sen araştırma yetkisine sahip olması ve bu yetkiyi keyfilikten uzak kullanması gerekliliği, tarafların da keyfi bir hareketsizlik içinde olacağı sonucunu doğurmaz ve tarafların mahkemeye yardımcı olma ödevini sona erdirmez⁴⁶⁷. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında dava taraflarının önemli bir katkısı olabileceği bir gerçektir. Hâkim, tarafların delillerini ve görüşlerini sunma konusunda taraflara yeterli olanağı sunmalı ve hüküm vermeden önce tüm iddia ve savunmaları göz önüne almalıdır. Bu şekilde verilecek hüküm, iddia ve savunma ile çelişkisiz, onları cevaplandıran ve tarafları tatmin edici nitelikte olacaktır⁴⁶⁸. Ancak tarafların davaya katkısı ve mahkemeye yardımcı olma ödevi, hâkimin de re'sen araştırma konusunda gevşek davranmasına neden olmamalıdır⁴⁶⁹.

⁴⁶⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s.263.

⁴⁶⁸ Kunter, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s.20.

⁴⁶⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.263.

İKİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ BAĞLAMINDA DELİL ÇEŞİTLERİ VE İSPAT YÜKÜ

I. Delil Çeşitleri

A. Genel Olarak

Hukuk sisteminde genel olarak delili, “*ispatı gerekli olan vakıaların vuku buldukları (veya bulmadıkları) hususunda hâkimde kanaat yaratmak için başvurulacak araçlar*”⁴⁷⁰ şeklinde tanımlayabiliriz. HMK’nın 187. maddesinde delil, davanın çözümüne etkili olabilecek çekişmeli hususların ispatı için başvurulacak vasıtalar olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda delili, “*vergi ile ilgili iddiaları ve hukuki olayları ispat için gerek idare ve gerekse mükellef tarafından ortaya konan maddi ve gayri maddi belge ve araçlar*” şeklinde tanımlamak mümkündür⁴⁷¹. Davanın tarafları, iddia ve savunmalarının doğruluğunu ispat konusunda hâkimde kanaat oluşturmak için aktif olmalıdır. Bu konuda kendilerinden beklenen ilk davranış delil göstermeleridir⁴⁷².

Medeni ve idari yargılama usullerinin hepsinde taraflar, bir takım usul kuralları dahilinde dosyaya delil sunarlar. Taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olduğu medeni yargılama hukukunda taraflar, delillerini dava dilekçesi ve cevap dilekçesi ile birlikte sunacak ve bu aşamadan sonra kural olarak başka delil gösteremeyeceklerdir. Re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargılama hukukunda da teorik olarak taraflar delillerini dilekçelerin teatisi ile sunacaktır⁴⁷³.

⁴⁷⁰ H.Yavuz Alangoya, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 2.bs., İstanbul, (yayımcı yok), 2001, s.300.

⁴⁷¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5.bs., İstanbul, Okan Yayıncılık, 1984, s.34; Aktaran, Karakoç, **a.g.e.**, s.33.

⁴⁷² Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.33.

⁴⁷³ **A.e.**, s.34.

Medeni yargılama hukukunda delilerin toplanmasına hâkim etki etmezken, idari yargılama hukukunda aktif rol oynar. İdari yargılamada delil toplanmasında ön planda olan hâkim, gerekli gördüğü hususlarda re'sen araştırma yapar⁴⁷⁴.

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında, tarafların üzerlerine düşen ispat yükünü yerine getirmemeleri nedeniyle nihai kararın değişmemesi gerekir. Davanın sonucunu belirleyen sadece tarafların delil sunma çabasından ziyade, hâkimin re'sen araştırma yetkisi kapsamındaki faaliyetleridir. Vergi hâkimi, taraflardan ayrı ve bağımsız olarak maddi gerçeği ortaya çıkarmak için gerekli delilleri getirmek ve incelemek zorundadır⁴⁷⁵.

B. Kesin Delil, Takdiri Delil Ayrımı

Yargılama aşamasında gerek taraflarca sunulan deliller gerekse hâkim tarafından toplanan deliller işlevsel ve nitelik olarak birbirinden farklıdır. Bu bakımdan çeşitli kriterler göz önüne alınarak delillerin sınıflandırılması kaçınılmazdır. Delillerin sınıflandırılması, konunun daha iyi anlaşılması ile kavram ve kuramların tespit edilmesi açısından önemlidir. Aynı özellik taşıyan veya benzerlik gösteren deliller aynı kategoride ve aynı sınıfta kabul edilir.⁴⁷⁶ Bu sınıflandırmalardan başlıcaları; “Kesin Delil – Takdiri Delil”, “Kanuni Delil–Akdi Delil”, “Bağlı Delil–Serbest Delil”, “Doğrudan Delil–Dolaylı Delil”, “Kişisel Delil–Nesnel Delil”, “Sınırlı Delil–Sınırsız Delil”, “Ekonomik Delil–Maddi Delil” şeklindedir⁴⁷⁷. Yargılama hukuku dallarının önemli bir bölümünü teşkil eden delil sınıflandırılmasına, bu çalışmada geniş olarak yer verilmeyecek olup konumuzla ilgili olan kesin delil–takdiri delil ayrımının işlenmesi ile yetinilecektir.

Delil sınıflandırmasında en önemli ayrım, kesin delil–takdiri delil ayrımıdır. Yargılama esnasında hâkimin önüne gelen delil karşısındaki durumu, bu ayrımı ortaya çıkarmaktadır. Eğer hâkim, delile ilişkin vakıanın ispat edildiğini kabul

⁴⁷⁴ Özkan, **a.g.t.**, s.48.

⁴⁷⁵ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.31.

⁴⁷⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s.39.

⁴⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, **a.g.e.**, s.39-54.

etmek zorundaysa bu delil kesin delil sınıfında yer alacak; eğer hâkimin delil karşısında takdir hakkı bulunuyor ve bu delili serbestçe değerlendirebiliyorsa, bu delil takdiri delil sınıfında yer alacaktır⁴⁷⁸. Kesin deliller hâkim için bağlayıcı niteliktedir ve bu tür delilleri hâkimin takdir yetkisi yoktur⁴⁷⁹. Hâkim, kesin olarak sınıflandırılmış bir delil ile ispat edilen vakıayı doğru kabul etmek⁴⁸⁰ ve kararını ona göre vermek zorundadır⁴⁸¹. Kesin deliller için kanuni deliller ismi de kullanılır⁴⁸². Kanuni delil, bir davada hangi delillerin kullanılabileceğinin sınırlı olarak kanun tarafından önceden belirlenmiş olması halinde söz konusudur. Ancak kanuni delil deyimi her zaman kesin delil ile örtüşmez ve her kanuni delilin kesin delil olması zorunlu değildir⁴⁸³. Kesin delillere örnek olarak senet, duruşma tutanağı, ikrar, yemin, mahkeme kararı gösterilebilir⁴⁸⁴.

Takdiri deliller ise kesin delillerin aksine hâkimi bağlayıcı nitelikte değildir. Takdiri delil ile karşılaştığında bu delilin değerlendirilmesi ve göz önünde bulundurulması hâkimin kendi takdirindedir. Bu nedenle hâkim, bu tür bir delilin vakıayı aydınlatmasında ve karar için gerekli kanaatin oluşmasında gerektiği kadarıyla takdir eder ve değerlendirir. Takdiri delillere örnek olarak keşif, tanık, bilirkişi incelemesi gösterilebilir⁴⁸⁵. Ancak bu şekildeki “serbestçe takdir” sınırsızlığı ifade etmez. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında⁴⁸⁶,

“Medeni Kanun’un 150/4. maddesi hükmünce hakim boşanma davasında delilleri serbestçe takdir eder. Hâkimin bu serbest takdir hakkı kuşkusuz sınırsız olmayıp objektif esaslara dayanması gerekir. Diğer taraftan hâkimin takdirinde serbest oluşu Yargıtay’ın bu konudaki denetimini önlemez. Objektif esaslara bağdaşmaz, maddi olaylarla çelişir biçimde takdirde fahiş hataya düşülmesi halinde Yargıtay’ın müdahale edeceği doğaldır.”

⁴⁷⁸ Alangoya, **a.g.e.**, s.311.

⁴⁷⁹ Derdiman, **a.g.e.**, s. 155; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 468.

⁴⁸⁰ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.435.

⁴⁸¹ Memduh Aslan, Akın Gencer Şentürk, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, **Mali Pusula Dergisi**, S.43, Temmuz 2008, s.20.

⁴⁸² **A.e.**, s.20.

⁴⁸³ Karakoç, **a.g.e.**, s.40-41.

⁴⁸⁴ Derdiman, **a.g.e.**, s.155; Gözübüyük, **a.g.e.**, s.468.

⁴⁸⁵ Derdiman, **a.g.e.**, s.155; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 468.

⁴⁸⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.1988/2-160, K.1988/343, T.20.04.1988, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

ifadelerine yer verilmek suretiyle takdiri delillerin serbestçe değerlendirmesinde hâkimin objektif esaslara dayanması gerektiği vurgulanmıştır. Benzer şekilde örneğin dinlenen bir tanığın taraflardan birinin akrabası olması, bu tanığın ifadesine doğrudan itibar edilmeyeceği anlamına gelmez⁴⁸⁷.

Netice olarak bir yargılama hukuku dalında ispat vasıtası olarak takdiri delillerin kullanılması ve hâkimin sunulan delilleri serbestçe değerlendirebilmesi halinde takdiri delil sisteminin varlığı kabul edilir. İdari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılama hukukunda, ispat vasıtası olarak takdiri delil kullanılır ve takdiri delil sistemi kabul görmüştür⁴⁸⁸. VUK'un 3/B maddesinde yazılı "her türlü delil" ibaresi takdiri delil sisteminin benimsendiğini ortaya koymaktadır. Vergi yargılaması hukukunda takdiri delil sisteminin kabul nedeni bu dalın kamu hukuku alanı içinde olması, kamu yararının baskın olması ve ispat vasıtalarının önceden belirlenmiş, sınırlanmış dar kalıplar içine sokulması halinde bu durumun hak kayıplarına yol açabilecek olmasıdır⁴⁸⁹.

C. Delil Çeşitleri ve Re'sen Araştırma Bağlamında Değerlendirilmesi

1. İkrar

İkrar, "bir tarafın kendi aleyhine olan bir vakıanın doğru olduğunu mahkeme önünde beyan etmesi"⁴⁹⁰, "bir tarafın, diğer tarafın ileri sürdüğü bir vakıanın doğru olduğu bildirmesi"⁴⁹¹ şeklinde tanımlanabilir.

İkrarın konusu vakıalar olup hukuki sebepler ikrara konu olmaz. İkrar, tek taraflı açık bir irade beyanı ile olur. İkrar, karşı tarafın kabulüne bağlı değildir. Kural olarak ileri sürülen bir vakıa hakkında karşı tarafın susması ikrar sayılmaz⁴⁹².

⁴⁸⁷ Yargıtay 6. Hukuk Dairesi, E.3194/K.3424, 9.7.1974; Aktaran, Alangoya, **a.g.e.**, s.368.

⁴⁸⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s.53.

⁴⁸⁹ Alkan Gökem, **a.g.t.**, s.29; Karakoç, **a.g.e.**, s.53.

⁴⁹⁰ Alangoya, **a.g.e.**, s.311.

⁴⁹¹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.366.

⁴⁹² **A.e.**

İkrarın önemli bir delil kabul edilmesi, hiç kimsenin kendi aleyhine sonuç doğuracak bir hususta yalan ifade vermeyeceği düşüncesine dayanır. Diğer bir deyişle, eğer bir kimse serbest iradesiyle kendi aleyhine bir beyanda bulunmuşsa, bu beyanın gerçek olduğu varsayılır ve kesin delil olarak nitelendirilir⁴⁹³.

Medeni yargılama hukukunda ikrar yapıldığı yere göre mahkeme dışı ikrar ve mahkeme içi ikrar olarak ikiye ayrılır. Mahkeme dışı ikrar kesin delil olmayıp takdiri delil kuvveti vardır. Mahkeme içi ikrarda ise ikrar edilen vakıalar çekişmeli olmaktan çıkar ve ikrar eden taraf aleyhine kesin delil oluşturur⁴⁹⁴. Kesin delil niteliğindeki bu ikrar çeşidi, mahkeme önünde yani dava evrakında veya hâkim huzurunda yapılan ikrardır⁴⁹⁵. İkrarın, hâkimi bağlayıcı nitelikte kesin delil niteliğinde olması, taraflarca hazırlama ilkesi geçerli olan davalar için medeni yargılama hukukunda geçerlidir⁴⁹⁶.

Vergi yargılaması hukuku bakımından da ikrar, eskiden beri yargı organları tarafından delil olarak kabul edilmektedir⁴⁹⁷. Ancak vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi ve yazılılık ilkesi geçerli olduğundan ikrar kesin delil niteliğinde değildir⁴⁹⁸.

Vergi yargılaması hukukunda da mahkeme içi veya mahkeme dışı ikrar yapılması mümkündür. Vergi incelemesi esnasında inceleme elemanına karşı yapılmış ikrar mahkeme dışı ikrar olarak kabul edilebileceği gibi başka bir mahkeme veya resmi bir merci önünde yapılmış ikrar da mahkeme dışı ikrar olarak kabul edilir. Yargılama esnasında dosyaya sunulan bir dilekçe ile veya duruşma yapılmışsa sözlü beyanın zapta geçirilmesi suretiyle de mahkeme içi ikrar yapılmış olur⁴⁹⁹. Yukarıda belirttiğimiz üzere vergi yargılamasında ikrar, kesin delil niteliğinde değildir. Vergi yargılamasında mahkeme içi veya dışı olsun ikrar, takdiri

⁴⁹³ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.27.

⁴⁹⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.439-440.

⁴⁹⁵ Alangoya, **a.g.e.**, s.311.

⁴⁹⁶ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.27.

⁴⁹⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s.171.

⁴⁹⁸ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.27.

⁴⁹⁹ Alkan Görkem, **a.g.t.**, s167.

delildir⁵⁰⁰. Vergi yargılamasında ikrar, kesin delil olmasa da delil değeri oldukça yüksektir. Zira ikrar ile bir kimse serbest ve hür iradesiyle kendi aleyhine sonuç doğuracak beyanlarda bulunmuş olmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun ikrarı en güçlü delil niteliğindedir⁵⁰¹. Bu doğrultuda Danıştay vermiş olduğu muhtelif kararlar ile vergi yargılaması hukukunda kesin delilden söz edilemese de vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun kendi aleyhine sonuç doğuracak beyanlarının kesin delil sonuçlarını doğuran kuvvette olduğunu belirtmiştir. Danıştay 2004 tarihli bir kararında⁵⁰² serbest iradeye dayanan yani tehdit, aldatma, baskı gibi sebeplerle irade fesadına uğramamış beyanların, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından ikrar niteliğinde olduğu ve mahkemece başka değerlendirmeler yapılarak ikrar konusu vakıanın aksinin kabulünün mümkün olmadığını belirtmiştir. Kararda, yerel mahkemenin ikrar karşısında re'sen araştırma yaptığı, başkaca değerlendirmelerde bulunduğu ve ikrar ile kabul edilen vakıaları kabul etmediği görülmektedir. Danıştay ise ikrarın kesin delil olmasa da bu sonucu doğuran niteliğinden hareketle ikrar konusu vakıaların doğruluğunun kabul edilmesi ve bu yönde karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay başka bir kararında⁵⁰³, ikrarın sonuçlarını kesin delil sonuçları ile aynı mahiyette değerlendirmiş ve yükümlünün mahiyeti itibariyle yanıltıcı fatura kullandığı yönündeki serbest iradesi ile vermiş olduğu ifadenin yeterli bir delil

⁵⁰⁰ **A.e.**

⁵⁰¹ Karakoç, **a.g.e.**, s.172.

⁵⁰² “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 kısımlarının da da hukuka aykırılık bulunmadığından, temyize konu kararın aksi yolda verilen hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.”, DNŞ.7.D., E.2000/8519, K.2004/464, T.25.02.2004; Aktaran, Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.166.

⁵⁰³ DNŞ.9.D., E.1992/2671, K.1992/3428, T. 23.12.1992; Aktaran, Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.167.

olduğunu, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için ayrıca bir incelemeye gerek olmadığını belirtmiştir⁵⁰⁴.

Bu şekilde Danıştay, ikrarın, kesin delil sonuçları doğurduğuna hükmederken, bu sonuçların ortaya çıkması ve ikrarın delil değeri taşıyabilmesi için birtakım şartlar getirmiştir. Bunlar; ikrarın şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit edilmiş olması, açık ve net bir biçimde yapılması, serbest ve hür irade ile yapılmış olması, ticari icaplara uygun olması, ikrarda bulunanın bilebileceği bir hususa ilişkin olmasıdır⁵⁰⁵.

İkrar konusunda dikkat edilmesi gereken başka bir konu ise ikrara ilişkin beyandaki asıl amacın göz önünde bulundurulmasının gerekebileceği durumlardır. Kişi kendi aleyhine bir beyanda bulunurken, daha önemli bir konuda menfaat elde etme amacıyla olabilir. Örneğin düzenlediği faturaların sahte olduğunu beyan eden bir yükümlü, bu şekilde gerçekte ödemesi gerekenden daha az tutarda bir vergi ödemeyi amaçlamış veya mal sattığı kişiye karşı düşmanlık duygusuyla intikam almayı amaçlamış olabilir⁵⁰⁶. Vergi hâkimi böyle bir durumda, sahip olduğu re'sen araştırma ilkesi ile ikrar yapılmasındaki gerçek amacı tespit etmelidir.

2. Tanık Beyanı

Tanıklık, davanın tarafları dışındaki üçüncü kişiler tarafından davayla ilgili olan bir vakıa hakkında, dava dışında bizzat edinmiş oldukları bilginin mahkemeye beyan edilmesidir⁵⁰⁷. Tanıklık yapan kişiyi ifade eden “tanık” ise davayla ilgili olmak üzere “...bildiğini, duyduğunu ve gördüğünü yargılama sırasında ve hâkim önünde söyleyen kişidir...”⁵⁰⁸.

⁵⁰⁴ A.e.

⁵⁰⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.173.

⁵⁰⁶ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.27-28.

⁵⁰⁷ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.415; Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.58.

⁵⁰⁸ “2577 sayılı Kanunda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı Kanunun 31.maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit olarak dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilan edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık

Tanık, hafızasında tutabildikleri konularla sınırlı olmak üzere beyanda bulunabildiğinden, tanık beyanı zayıf ve çürük bir delil niteliğindedir. İnsanların, özellikle kendilerine uzak ve yabancı konulara çok fazla konsantre olmadıklarından dolayı olayları hatırlama kabiliyetleri her zaman güven verici değildir. Tanık, taraflardan birine yakın olması nedeniyle lehte veya taraflardan birine antipatisi olması nedeniyle aleyhte gerçek dışı beyanda bulunma isteğinde olabilir. Tanığın, tanıklık yaptığı konuda bir menfaati olabilir. Neticede buna benzer pek çok nedenle tanıklık, iyi ve kötüsüyle insani özelliklerle, insani değerlerle doğrudan ilgili olduğundan yüzde yüz güven verici bir delil olmaktan uzaktır ve dolayısıyla fazla itibar edilemez⁵⁰⁹. Tüm hukuk dallarında tanıklık takdiri delildir.

Vergi hukukunda bir tür idari usul kanunu niteliğindeki VUK'un 3/B-2 maddesinde “*vergiyi doğuran olaya ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” düzenlemesi vardır. Maddedeki bu lafzın mefhumu muhalifine göre, vergiyi doğuran olaya ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesi vergi mahkemesinde delil olarak kullanılabilecektir. Bununla birlikte aynı maddenin ilk cümlesindeki “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” ifadesiyle yemin hariç her türlü delilin kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır⁵¹⁰. Bu yasal düzenlemeler karşısında vergisel işlem sürecinde (örneğin incelemede) tanık ifadesinin delil olarak kabul edileceği rahatlıkla söylenebilir. Vergi davalarında ise tarafların tanık göstermesi ve mahkemede tanık ifadesinin alınması uygulamada söz konusu olmadığından; vergiyi doğuran olayla ilgili tanık ifadesi, idarenin yürüttüğü vergi incelemesi aşamasında vergi inceleme elemanlarınca alınmakta ve alınan bu ifadeler yargılama aşamasında delil olarak değerlendirilmektedir⁵¹¹. Ancak bu vergi incelemesi sürecinde, muhatap vergi yükümlüsü veya sorumlusu inceleme

bulunmamaktadır.” DNŞ.3. D., E.1896/1201, K.1986/8706, T.24/12/1986, (DD, S.66-67, s.187-191); Aktaran, Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.58.

⁵⁰⁹ Necip Bilge, Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3.bs., Ankara, Sevinç Matbaası, 1978, s.522-524.

⁵¹⁰ **A.e.**, s.330.

⁵¹¹ Süleyman Albayrak, **Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi Yüksek Lisans Tezi**, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.16.

elemanına tanık bildirilip dinletebilecek midir? Yükümlünün veya sorumlunun kendi lehine olan tanıkları idareye bildirmesi ve idare tarafından bu tanıkların dinlenmesi mümkün olup uygulama bu yöndedir. Fakat yükümlü veya sorumlu tarafından bildirilmiş tanıkların dinlenmesi talebine rağmen idare tarafından bu tanıklar dinlenmez ise (idarenin tanık dinlemesi konusunda yasalarla getirilmiş bir zorunluluğu olmasa dahi) bu hususun yargılama aşamasında yükümlü lehine değerlendirilmesi gerekir⁵¹².

Vergi yargılaması aşamasında tanıklıkla ilgili diğer bir yasal düzenleme olan VUK'un mükerrer 378. maddesinde, "*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler*" hükmü bulunmaktadır. Hükme göre yargılama aşamasında duruşma yapılması halinde inceleme elemanı ve yükümlünün muhasebecisi veya mali müşaviri tanık olarak dinlenir. Bunun dışında vergi yargılamasında tanık dinlenilmemesine ilişkin sorunlar, çalışmanın ileriki bölümünde değerlendirilecektir.

Neticede vergisel işlem sürecinde dinlenen tanık ifadelerini içeren tutanaklar, bu vergisel işlemle ilgili yargılama olması durumunda vergi hâkimi tarafından delil olarak değerlendirilebilecektir. Vergi hâkimi öncelikle tanık beyanının usule uygun alıp alınmadığını ve tanığın yasada aranan şartları taşıyıp taşımadığını denetleyecek, akabinde tanık beyanının esasına girerek uyumsuzluk konusu olay ve işlem hakkında kanaat elde etmeye çalışacaktır.

⁵¹² "Adil işlem ilkesi gereğince ve onun türevi olan silahların eşitliği ilkesi gereğince işlem sürecinde (örneğin incelemede) yalnızca idare değil, yükümlü, sorumlu ya da ceza muhatapları da tanık dinlenilmesini talep hakkına sahiptirler ... Aksi yönde bir kabulün adil yargılanma hakkının Vergi Hukuku'ndaki bir türevi olan adil vergisel işleme muhatap olma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin ihlali olacağı şüphesizdir. Dolayısı ile idare tanık dinleyebilecek ama vergi ilişkisinin pasif tarafı dinletemeyecek gibi bir mantık ortaya çıkacaktır ki bunun adil ve haklı olduğunu söyleyebilmek olanaksızdır." Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.139.

Tanık beyanlarının güvenilir olmayan bir delil olması nedeniyle vergi hukukunda bu olumsuzlukların önüne geçecek şekilde düzenlendiğini ve uygulandığını belirtmek gerekir⁵¹³. Bu bakımdan vergi hukukunda tanık ifadesi delil olarak kabul edilmiş olsa bile her türlü tanık ifadesi delil olarak kabul edilmez⁵¹⁴. Taraflar kendileri hakkında olan bir işlemde tanıklık yapamaz. Ama vekilin ya da kanuni temsilcinin tanıklık yapmasında bir engel yoktur. Taraf konumundaki maliye idaresinin yöneticisi hariç, görevli ya da memuru tanık olarak dinlenebilir⁵¹⁵. Ayrıca VUK 3/B/2 maddesindeki “... vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz” şeklindeki hüküm delil kaynağı yasağı anlamında olup bu nitelikteki tanık beyanı delil olamaz, yargılamada delil olarak ileri sürülemez, tanık dinleme talebi reddedilir⁵¹⁶. Anılan maddeye göre tanık ifadesinin vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilgisinin bulunması gerekir. Yasa metninde, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman, hangi durumda tabii ve açık ilginin bulunmuş sayılacağı tanımlanmamıştır⁵¹⁷. Ancak muhtelif Danıştay kararları ile bu hususlar belirlenmiştir. Danıştay’ın bir kararına⁵¹⁸ göre, tanığın vergiyi doğuran olay ile bir iktisadi ilişkisi bulunmalıdır. Tesadüfi bir ilişki tanık ifadesinin kabul edilmesi için yeterli değildir. Buna göre vergilendirme konusu işlemin tarafları, olayın tanığı olarak kabul edilirken, bu işleme tesadüfen tanık olmuş üçüncü kişilerin tanık olarak kabulü mümkün değildir. Bir satış işleminde, satış konusu ürünü alan kişinin beyanına tanık ifadesi olarak itibar edilir. Zira satış işleminde alıcının doğrudan bir iktisadi ilişkisi bulunmaktadır⁵¹⁹. Tanık beyanının vergi yargılama hukukunda delil

⁵¹³ Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.169.

⁵¹⁴ Güneş, **a.g.m.**, s.490.

⁵¹⁵ Bilge, Önen, **a.g.e.**, s.522.

⁵¹⁶ Kaşıkçı, **Arama**, s.181.

⁵¹⁷ Güneş, **a.g.m.**, s.490.

⁵¹⁸ DNŞ.4.D., E.1977/3061, K.1978/852, (DD, S.32-33, s.384); Aktaran, **a.g.m.**, s.490.

⁵¹⁹ "Vergi Usul Kanununun 148. maddesinde mükelleflerden ve mükellefle iktisadi münasebeti olan gerçek veya tüzel kişilerden bilgi istenebileceği açıklanmış ve aynı kişilerin 361. maddedeki cezai müeyyideler altında doğru bilgi vermek zorunda oldukları bildirilerek düzenlenmiş olması ve bu yolda toplanan bilgilerin maddi delil niteliğinde olduklarına dair Danıştay’ında sürekli içtihatlarının bulunmasında, tarhiyatın mücerret alıcı ifadelerine dayalı olduğundan bahisle terkinde isabet bulunmamaktadır" DNŞ.4.D., E.1975/1618, K.1976/2611, (DD, S.26-27, s.215); Aktaran, **a.g.m.**; "Olayda ... Otobüslerinin satışından dolayı yapılan sözleşmede tarafların sözleşmeyi kendi iradeleriyle oluşturmaları ve içeriğini en iyi bilen kişiler olmaları, ayrıca sözleşmeye konu olan

niteliği taşıyabilmesi için tabii ilginin yanı sıra, beyan sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olması gerekmektedir. Tanığın, bulunduğu konum itibarıyla vergiyi doğuran olayla ilgisi ilk görünüşte tabii bir ilgi olarak görülebilir, ancak gerçekte bu durum farklı olabilir. Dolayısıyla kanun gereği, tanık beyanının vergiyi doğuran olayla tabii ilgisinin açık olarak anlaşılması gereklidir. Vergi hâkiminin, tanığın bu şartlara sahip olup olmadığını her olayın özelliklerine göre re'sen tespit etmesi gerekir ve somut olayın özelliklerine göre tanık beyanının geçerliliğini takdir etmesi gerekir⁵²⁰.

Medeni ve ceza hukukunda bu şekilde sınırlamalar ve şartlar yokken vergi hukukunda bu şekilde sınırlandırmaların olmasının nedeni, vergi hukukunda “tesadüfi tanık” kullanımının kaldırılmasının⁵²¹ vergi yükümlüsüne bir ölçüde güvenlik sağlamak⁵²², ucu açık, belirsiz, tesadüfi üçüncü kişi beyanlarının yükümlü aleyhine kullanılmasını önlemektir.

Ayrıca vergi hukukunda tek başına tanık beyanına dayanarak vergi yükümlüsü hakkında ek tarhiyata ya da cezaya hükmedilmemesi gerekir, çünkü vergi hukukunda yazılılık kuralı gereği olaylar öncelikli olarak belgelerle ispat edilmelidir. Konu ile ilgili Danıştay kararında⁵²³ “*vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği*” ifade edilmiştir. Başka bir kararda⁵²⁴ somut bir tespit

malın piyasada zor bulunması karşısında, alıcı ifadelerinin vergi hukuku yönünden maddi delil niteliği taşıdığı süregelen içtihatlarındandır....alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeni ile husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddi delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmamaktadır” DNŞ.4.D. E.1977/711, K.1977/2635, (DD, S.30-31, s.171,172); Aktaran, **a.g.m.**, s.491.

⁵²⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s.187-188.

⁵²¹ Güneş, **a.g.m.**, s.491; Uluatan, Methibay, **a.g.e.**, s.85; Karakoç, **a.g.e.**, s.110.

⁵²² **A.e.**, s.491.

⁵²³ DNŞ.3.D., E.2000/905, K.2001/16, T.16.01.2001, (Çevrimiçi) [http://www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com.tr), 1 Mayıs 2019.

⁵²⁴ “Dava konusu olayda fatura düzenleyicisinin inceleme elemanına verdiği ifadede davacı şirkete mal satışı olmadığı, %4 komisyon karşılığı fatura düzenlediğini belirten ifade doğrultusunda tarhiyat yapılmış olup, bunun dışında, davacı şirkete mal satmadığı yolunda bir tespit bulunmadığı gibi gerçekleştirilen işlerin giderinin ne olabileceği konusunda da somut bir tespit yapılmadığından, eksik incelemeye dayanan cezalı tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir” VDDK, E.1999/424, K.2000/137, T.07.04.2000, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

yapılmadan fatura düzenleyicisinin ifadesine dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatın hatalı olduğuna hükmedilmiştir.

3. Bilirkişi Raporu

Davanın dayandığı vakıanın çözümlenmesi özel veya teknik bilgiyi gerektiriyorsa, bu konuda bilgi ve görüşüne başvurulmuş ve düşüncesini bildirmek suretiyle hâkime yardımcı olan kişiye “bilirkişi” denir⁵²⁵. Bilirkişi; teknik ve özel bilgisini ve açıklamalarını, hâkime yardımcı olacak biçim ve içerikte hazırladığı rapor ile mahkemeye sunar. Bu rapora da “bilirkişi raporu” denilmektedir.

Bilirkişi, hâkimin özel ve teknik bilgisi yetmediği konularda ona yardım eder. Dolayısıyla buna gerek olup olmadığına karar verecek olan hâkimin kendisidir⁵²⁶. Bu konuda tarafların başvurusu söz konusu olsa da son söz hâkime aittir⁵²⁷. Mahkeme bilirkişiye başvurulması gerektiğine ve bilirkişi tayinine ara karar ile karar verir⁵²⁸.

Bilirkişi, tanık gibi dava taraflarının dışında üçüncü şahıs konumunda olmasına rağmen oldukça farklı nitelikte ispat araçlarına ilişkindir. Yargılama hukuk dallarının tarihsel süreçlerinde bilirkişiler tanık olarak görülmüş olmasına rağmen günümüzde bilirkişilik tamamen farklı şekilde kurumsallaşmıştır. Bilirkişi, uyuşmazlık konusu vakıaya önceden duyu organlarıyla tanık olduğu için anlatan kişi değil, şimdiki gözlemlerini teknik bilgisine dayanarak anlatan kişidir. Bilirkişilik zorunlu değildir ancak tanıklık yapmak zorunludur⁵²⁹. Bazı davalarda

⁵²⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.192.

⁵²⁶ Danıştay’ın bir kararında özetle; bilirkişilik, hâkime, bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlama amacına yönelik bir müessesedir. Uyuşmazlığın çözümü için, özel bir teknik bilginin gerekli olup olmadığının ve dolayısıyla da bilirkişiye başvurulup başvurulmayacağına takdiri hâkime aittir. DİŞ.7.D., E.1994/6125, K.1996/1773, T.01.05.1996, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵²⁷ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.423.

⁵²⁸ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.319.

⁵²⁹ **A.e.**

tanık beyanına başvurulması yasaklanmışken, bilirkişiye başvurulması konusunda böyle bir yasak yoktur⁵³⁰.

Bilirkişi incelemesi, yargılama usullerinin tamamında delil olarak kullanılmaktadır⁵³¹. Vergi yargılaması hukukunda da bilirkişiden yararlanılmaktadır. Bilirkişi incelemesi aynen keşif gibi dosya dışı inceleme yöntemidir. Uygulamada en çok başvuru re'sen araştırma yöntemlerinden biri bilirkişi incelemesi yaptırılmasıdır⁵³². Vergi yargılaması zaten niteliği itibarıyla özel ve teknik olayları kendi içinde barındıran bir yargılama dalıdır. Bu özelliği göz önüne alındığında vergi hâkimleri sadece hukukçulardan oluşmamakta, üniversitelerin iktisat, maliye gibi bölümlerinden mezun olanlar da vergi hâkimi olabilmektedirler. Ancak bu bile yeterli olmamakta, vergi yargılamasında özel ve teknik bilgi gerektiren konuların olması ve maddi gerçeğe ulaşma çabası nedeniyle bilirkişilik kurumuna başvurulmaktadır.

Vergi yargılaması hukukunda bilirkişiye ilişkin özel düzenleme yapmak yerine medeni yargılama hukukundaki bilirkişilik kurumundan yararlanılması yoluna gidilmiştir⁵³³. İYUK'da bilirkişi açısından genel bir düzenleme yapılması yerine madde 31'de HMK'ya atıfla yetinilmiştir. İYUK madde 31'e göre bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu uygulanır. Bilirkişinin, somut olayın özelliklerine göre teknik ve mesleki uzmanlık alanına uygun kişiler arasından seçilmesi gerekir⁵³⁴. Bilirkişilik kurumu HMK madde 266–287 arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

⁵³⁰ Alongaya, **a.g.e.**, s.352.

⁵³¹ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.42.

⁵³² Ergün, **a.g.m.**, s.77-78; Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001, s.5; Aktaran, Evren, **a.g.m.**, s.713.

⁵³³ Karakoç, **a.g.e.**, s.193.

⁵³⁴ DNŞ.3.D., E.1985/672, K.1985/3307, T.12.12.1985, (DD, S.62-63, 1986, s.148-150); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.163, "...Bilirkişinin uyuşmazlığın halli için gerekli teknik ve mesleki bilgiye vakıf kişiler arasından seçilmesi gerektiğinden, mahkemece bilirkişi olarak tayin edilen ziraat mühendisinin düzenlediği raporda uyuşmazlık konusu taşınmaz için belirlenen rayiç bedel esas alınmak suretiyle karar verilmesinde isabet bulunmadığı ..." görüşüne yer verilmiştir.

HMK'nın 266. maddesine göre genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Danıştay da bu yasal düzenlemeye uygun olarak, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi raporu alınmasını ve bu rapora dayanarak karar verilmesini doğru bulmamıştır⁵³⁵. Dolayısıyla hukuki konular için bilirkişi incelemesi istenemez. Örneğin bir kişinin, kısa zaman içinde üç ayrı şirketin hisse senetlerini alıp satması neticesi vergi idaresi tarafından, bu kişinin menkul kıymet alım satımını meslek haline getirdiği düşüncesiyle elde edilen kazanç ticari sayılarak vergilendirilmesine yönelik tarhiyat yapılmışsa bunu değerlendirmek vergi hakiminin görevidir. Ancak alım satımın kaç ayrı şirket hisse senedi ile ilgili olduğunun tespiti gibi maddi olayın aydınlatılması gereken bir durumda bu konuda uzman bir bilirkişiye başvurulması gerekir⁵³⁶. Ayrıca Danıştay, yorumu ve çözümü hâkime ait olan konularda bilirkişiye başvurulmasını usul ekonomisine de aykırı bulmuştur⁵³⁷.

Re'sen araştırma yetkisine sahip vergi hâkimi öncelikle bu yetkisine dayanarak serbestçe delilleri toplayacak, değerlendirecek ve bundan sonra olayın

⁵³⁵“İYUK'un 31. madde. 1. fıkrasında ... HUMK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, anılan kanunun 275. maddesinde ise “Mahkeme, çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda, bilirkişi dinlenemez. Bu durumda, yukarıda sözü edilen hukuki ihtilaf⁵³⁵, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenebilecekken ve hâkimin re'sen araştırması gerekirken, bilirkişi tayin edilmesinde ve o rapora dayanarak karar verilmesinde anılan yasa hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.” DNŞ.5.D., E.1985/435, K.1985/1920, T.14.06.1985. Karara konu somut olayda bir kişinin, kısa zaman içinde üç ayrı şirketin hisse senetlerini alıp satması neticesi vergi idaresi, bu kişinin menkul kıymet alım satımını meslek haline getirdiği düşüncesiyle elde edilen ticari kazancın vergilendirilmesine yönelik tarhiyat yapmıştır. Bununla ilgili bir vergi davasında hâkim bu vakıayı kendisi değerlendirecektir. Ancak alım satımın kaç ayrı şirket hisse senedi ile ilgili olduğu gibi maddi olayın aydınlatılması gereken bir durumda bu konuda uzman bir bilirkişiye başvurulması gerekir

⁵³⁶ Özbacı, a.g.e., s.455.

⁵³⁷“Yargılama hukukunda bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel ve teknik bilgiyi yargıca sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden, görülmekte olan davada bilirkişiye başvurulabilmesi, uyuşmazlığın özel ve teknik bilgi gerektiren bir yönünün bulunmasına bağlıdır. Yorumu ve çözümü hâkime ait bulunan konularda bilirkişiye başvurulması, bilirkişilik müessesesinin açıklanan amaç ve tanımına uygun düşmeyeceği gibi usul ekonomisi olarak adlandırılan davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılacağı yolundaki Anayasa hükmüne de aykırılık teşkil eder.” DNŞ.3.D, E.2004/2011, K.2005/2014, T.27.09.2005, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

çözümü için kendi bilgi ve uzmanlığını yeterli görmüyorsa bilirkişiye müracaat edecektir. Danıştay Vergi Dava Dairesi tarafından 2009 yılında verilen bir karara göre⁵³⁸, re'sen araştırma ilkesi ve bilirkişilik kurumu arasındaki ilişki değerlendirebilir. Karara göre re'sen araştırma yetki ve görevlerinden biri, gerekli görülen bilgi ve belgelerin edinilmesini sağlayan delil toplama işidir. Vergi hâkimi, toplanan delillerin hangi olayın kabulünü gerektirdiği konusunda deliller arasında ilişki kurarak değerlendirme yapmalıdır. Bu değerlendirmenin, İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrasına göre VUK hükümleri dikkate alınarak ve hâkim tarafından bizzat yapılması gerekir. Sonuç olarak hâkim tarafından bizzat yapılması gereken

⁵³⁸ “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. Dosyaya gerek taraflarca sunulan gerekse mahkeme tarafından istenerek sunulması sağlanan kanıtların hangi olay veya olgunun kabulünü gerektirdiğinin, kanıtlar arasında ilişki kurularak yargı yerince belirlenmesi ve bu saptama yapılırken, 2577 sayılı Yasanın, yukarıda değinilen 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki kural gereğince vergi davalarında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirme yapılması gereklidir. Kanıtların değerlendirilmesi, yargılamanın en temel etkinliği olup, bu etkinliğin, 2577 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasına dayanılarak bilirkişiye yaptırılması, yargılama hukukuna aykırı düşer. Vergilendirmeye karşı açılan davalarda; dosyaya sunulan kanıtların İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince değerlendirilmesinden sonra hakimlik mesleğinin gerektirdiği bilgi ve deneyimle çözümlenemeyecek ve uzmanlık gerektiren konularda aynı maddenin 1'inci fıkrası ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275'inci maddesine göre bilirkişi incelemesi yaptırılmasına bir engel de bulunmamaktadır. Ancak bu incelemenin konusunun, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre çözümlenmesi gereken sorun alanları olamayacağı da açıktır. Belirtilen hukuksal durum karşısında davacıdan, vergi incelemesine ibrazdan kaçındığı defter ve belgeleri vergi mahkemesine sunmasının istenmesinde hukuka aykırılık yoksa da; defter kayıtları ve alış ve hasılat belgeleri üzerinde hiçbir değerlendirme yapılmaksızın ve bilirkişiye hangi nedenlerle ve hangi soruların yöneltileceği dahi belirlenmeksizin, 2004 vergilendirme döneminde zarar beyan eden, aktifine dahil iş yerinde faaliyet gösteren ve muhtasar beyannamelerine göre istihdam ettiği işçisi de olmayan davacının defter ve belgelerine göre kurumlar vergisi beyan tablosu düzenlenip; ödenmesi gereken kurumlar vergisi bulunup bulunmadığını tespit görevi verilerek bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu rapora göre hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir.”, VDDK, E.2008/890, K.2009/178, T.17.04.2009, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

bu değerlendirmenin bilirkişiye yaptırılmasının hukuka aykırı olduğu, VUK hükümlerine göre çözümlemesi gereken sorun alanlarında bilirkişi incelemesi yapılamayacağı yukardaki Danıştay kararıyla hükme bağlanmıştır. Buna karşı maddi gerçeğe ulaşmak bakımından her zaman bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Danıştay 2001 tarihli bir kararında⁵³⁹, gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi gereği hafriyat işi yapan firmanın giderlerinin de hesaplanması gerektiği, bunun bilirkişi incelemesi ile yapılacağı, maddi gerçeğin bu yolla bilirkişi incelemesi yaptırılarak tespit edileceği yönünde karar vermiştir. Danıştay'ın başka bir kararına⁵⁴⁰ göre, idari yargı yerleri, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi yaptırabilirler. Karara göre bu inceleme, yargı yerinin idarenin yerine geçmesi olarak da kabul edilemez.

Vergi hâkimine bilirkişiden yararlanma imkanının verilmesi, re'sen araştırma yetkisini kuvvetlendirir ve bu yetkiyi daha anlamlı hale getirir⁵⁴¹. Re'sen araştırma yetkisinin en geniş görüldüğü alan hâkimin gerektiğinde bilirkişi incelemesine karar vermesi ve bunu yapacak bilirkişiyi re'sen seçerek belirlemesidir⁵⁴². Uygulamada vergi mahkemeleri, örneğin vergi idaresinin inceleme raporlarına göre yaptığı tarhiyatlara karşı açılan davalarda bilirkişiye başvurmak yoluyla çözüm aramaktadırlar⁵⁴³. Bu örnekte olduğu gibi vergi hâkimi,

⁵³⁹ “Bazı şirketlere hafriyat, dolgu ve stabilize işi taahhüdünde bulunan adi ortaklığın beyan ettiği hasılatı elde etmek için bazı giderleri bulunması tabii olup, gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi gereğince söz konusu giderlerin tutarının tespiti için mahkemece yaptırılacak bilirkişi incelemesi sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, bu konuda herhangi bir inceleme yaptırılmadan, gider belgelerinin içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğundan bahisle tarhiyata karşı açılan davanın reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.” VDDK, E.2000/295, K.2001/69, T.09.02.2001, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁴⁰ “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20 nci maddesinin 1 inci bendinde ... re'sen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, ... tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların re'sen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir” VDDK, E.1995/209, K.1997/124, T.21.02.1997, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁴¹ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.319.

⁵⁴² Aslan, **a.g.m.**, s.56.

⁵⁴³ “...imalatın tüm özellikleri ... çalışma durum ve süresi ile makinaların teknik özellikleri ... emtia miktarı dikkate alınarak durumun teknik bilirkişi marifetiyle tespit ettirilmesi, ... muhasebe tekniği ve kar-zarara yansması açısından da ... ihtisas sahibi bir bilirkişinin ... dahil edilmesi gerekir.”

re'sen araştırma ilkesi gereği her çeşit araştırmayı kendiliğinden yapabilmesine rağmen; dava konusu olayın niteliği, gerçek durumun kavranabilmesi bakımından bazı durumlarda bilirkişi incelemesi yaptırmasından başka bir yol olmayabilir⁵⁴⁴. Bu şekilde bilirkişi incelemesinin zorunluluk olarak ortaya çıktığı durumlarda, vergi hâkimi tarafından re'sen araştırma yetkisine göre bilirkişi incelemesi yaptırılmamış olması veya tarafların bu yöndeki taleplerinin yerine getirilmemiş olması, kararın bozulmasına gerekçe olabilir⁵⁴⁵. Konuyla ilgili Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda⁵⁴⁶; vergi hakiminin re'sen araştırma yetkisini kullanmadan ve dava konusu hakkında bilirkişi incelemesi yaptırmadan, sadece dosya içeriğindeki belgelere göre karar verilmesinde yasal isabet bulunmadığına hükmedilmiştir.

Hâkim, uyuşmazlığın çözümü için özel ve teknik bilgiye gerek bulunduğunu ve bunun için kendi özel ve teknik bilgisinin yeterli olmadığını kendisi takdir eder ve karara bağlar⁵⁴⁷. Danıştay'a göre hâkim, önüne gelen uyuşmazlığın çözümü için özel ve teknik bilginin gerekip gerekmediği ve bilirkişiye başvurulup başvurulmayacağı hususlarını kendisi takdir eder⁵⁴⁸. Eğer hâkim, o konuda özel ve

DNŞ.4.D., E.1986/1546, K.1987/1382, T.15.04.1987, (DD S.68-69, 1988, s.328-332); Aktaran, Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.322; Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.428.

⁵⁴⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s.194.

⁵⁴⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.455.

⁵⁴⁶ "...vergi mahkemesince davacının defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinin verdiği re'sen araştırma yetkisi kullanılmadan ve bu konuda herhangi bir inceleme yaptırılmadan salt gider belgelerinin içeriği itibarıyla sahte ve yanıltıcı olduğundan bahisle karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir." DNŞ.3.D., E.1996/3153, K.1997/3537, T.21.10.1997 ayrıca bkz. DNŞ.3.D., E.2004/354, K.2005/1301, T.25.05.2005; DNŞ.9.D., E.1995/3871, K.1997/239, T.22.01.1997; Aktaran, Evren, **a.g.m.**, s.713. Başka bir kararda, idari yargıda resen inceleme esası cari olduğundan belge ve defterlerin mahkemece incelenmesi gerekiyorsa, bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra karar verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. DNŞ.7.D., E.1986/1381, K.1986/2375, T.21.10.1986, (DD, S.66-67, 1987, s.325-327).

⁵⁴⁷ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.426.

⁵⁴⁸ "... bilirkişilik, hakime, önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacına yönelik bir müessesedir. Uyuşmazlığın çözümü için, özel ve teknik bilginin gerekli olup olmadığını, dolayısıyla da bilirkişiye başvurulup başvurulamayacağını hakim takdir eder. Bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilmekle, ihtiyaç duyulan teknik bilgi, açıklama ve belirlemelerin bilinmesi amaçlanmakta ve yapılan tespitler sonucu, bilgi ihtiyacı giderilerek karar verme aşamasına gelinmektedir." DNŞ.7.D., E.1994/6125, K.1996/1773, T.9.5.1996, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

teknik bilgisinin yetersiz olduğu kanaatine varmışsa artık bilirkişiye başvurulması zorunlu olacaktır⁵⁴⁹. Danıştay bir kararında⁵⁵⁰;

“... uyuşmazlığın çözümünde teknik bilgiyi gerektiren konularda sağlıklı bir sonuca ulaşabilmek için bilirkişiye başvurmak zorunludur. Bir imzanın sahteliği ile ilgili iddiaların doğru olup olmadığının saptanması da teknik bilgiyi gerektiren bir husus olduğundan mahkemece bu konuda bilirkişiye başvurulmadan kendi gözlemleri ile karar verilmesinde isabet yoktur ... Vergi Mahkemesinin temyize konu ... sayılı kararının; vergi ve ceza ihbarnamelerine ait tebliğ alındısındaki imzanın davacıya ait olup olmadığının ... Adli Tıp Kurumu Başkanlığı aracılığıyla yaptırılacak bilirkişi incelemesinden sonra ... yeniden karar verilmek üzere bozulmasına...”

demek suretiyle özellikle imza incelemesi gibi teknik yönü çok ağır basan ve dosya dışı bir inceleme olarak yapılması gereken konuda bilirkişi incelemesi yaptırılmadan karar verilmesini hukuka uygun bulmamıştır⁵⁵¹. İYUK’un atıf yaptığı HMK’nın 266. madde gerekçesine göre özel bilgidен maksat, hukuk bilimi dışında belirli bir bilim dalının araştırıp ortaya koyduğu sonuçlara ilişkin bilgidir. Teknik bilgi ile kastedilen ise fizik, kimya, matematik gibi, pozitif bilimlerin verilerini uygulamaya yeterli bilgidir.

Hâkim; bilirkişi raporu aldıktan sonra HMK’nın 281. maddesinin 2. fıkrasına göre raporda eksiklik yahut belirsizlik görürse, bunları tamamlaması veya açıklığa kavuşturması için yeni sorular sormak suretiyle bilirkişiden yeni rapor⁵⁵² alabileceği gibi tayin edeceği duruşmada, sözlü açıklamalarda bulunmasını da kendiliğinden isteyebilir. Vergi hâkimi, HMK’daki bu madde hükmü olmasa da re’sen araştırma yetkisini kullanarak rapor üzerine gerekli araştırmayı yapabilecektir. Vergi hâkimi; maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için gerek görmesi

⁵⁴⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.195.

⁵⁵⁰ DNŞ.3.D., E.1986/241, K.1986/1402, T.27.5.1986, (DD, S.64-65, 1987); Aktaran, Gözübüyük, **a.g.e.**, s.470; Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s. 322.

⁵⁵¹ “...Vergi Mahkemesinin temyize konu ... sayılı kararının; vergi ve ceza ihbarnamelerine ait tebliğ alındısındaki imzanın davacıya ait olup olmadığının ... Adli Tıp Kurumu Başkanlığı aracılığıyla yaptırılacak bilirkişi incelemesinden sonra ... yeniden karar verilmek üzere bozulmasına...” DNŞ.3.D., E.1986/241, K.986/1402 T.27.05.1986, (DDS.64-65, 1987, s.100-102); Aktaran, Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.321.

⁵⁵² VDDK, E.1989/6, K.1986/11, T.02.05.1986, (DD, S.64-65, 1987, s.83-86); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.280, “... takdir olunan matrah ile mahkeme kararının dayanağını oluşturan bilirkişi raporuyla saptanan rayiç değer arasında açık fark bulunduğundan, gerçek rayiç değer ortaya çıkmasını sağlamak bakımından yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiği ...” görüşüne yer verilmiştir.

halinde aynı bilirkişiden yeniden rapor isteyebileceği gibi başka bir bilirkişiye yeni bir inceleme yaptırabilecek, hatta bu şekilde alınan raporlar arasında çelişki görürse üçüncü bir bilirkişiden de rapor alabilecektir⁵⁵³. Danıştay bir kararında⁵⁵⁴ özetle; uyuşmazlığın çözümünde istenen bilirkişi raporu, varsayım ve kişisel kanaate dayanması nedeniyle yetersiz görülüyorsa ek rapor istenmesi veya yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırılması gerekir gerekçesiyle vergi mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir⁵⁵⁵.

Diğer yandan İYUK 31. maddesinin atıf yaptığı HMK'nın 282. maddesinde yer alan "*Hâkim, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir*" hükmü gereği bilirkişi raporu hâkimi bağlamaz. Hâkim, bilirkişi raporunu serbestçe takdir ederek bu raporun aksine de karar verebilir. Danıştay kararları⁵⁵⁶ da bu yöndedir. Hatta hâkim, bilirkişi raporunda açıklama ve sonuçların tamamını yeterli ve uygun görmese, bir kısmına göre karar verebilir⁵⁵⁷. Ancak hâkimin, tamamen veya kısmen bilirkişi raporu aksine karar vermesi halinde bunun

⁵⁵³ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 469.

⁵⁵⁴ "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 283 üncü maddesinde bilirkişi raporundaki noksan ve belirsiz konuların tamamlanması ve açıklanması için bilirkişiye yeni sorular sorulabileceği, 284 üncü maddesinde ise, gerçeğin ortaya çıkması için gerekli görülürse mahkemenin önceki veya yeniden seçeceği bilirkişiye tekrar inceleme yaptırabileceği belirtildiğinden, Danıştay bozma kararı üzerine ek rapor istenmesi veya oluşturulacak yeni bir bilirkişi heyetiyle tekrar bilirkişi incelemesi yaptırılması yoluna gidilmesi gerekirken, yukarıda anılan gerekçeyle önceki kararda direnilmesi yasaya uygun bulunmamıştır." VDDK, E.1994/379, K.1996/137, T.19.04.1996, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁵⁵ Benzer nitelikte DNŞ.3.D., E.1985/579, K.1985/3404, T.19.12.1985, (DD, S.62-63, 1986, s.160-162); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.281; "... 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 incelemenin yetersizliğini gösterdiğinden ikinci bir bilirkişiye inceleme yaptırılmaksızın bu rapora dayanılarak karar verilmesinde isabet bulunmadığı ..." görüşüne yer verilmiştir.

⁵⁵⁶ Yargıcın bilirkişi raporunu serbestçe takdir ederek, bu raporun aksine de karar verebilmesi, yargıcın kendisini bilirkişi yerine koyması anlamına gelmez ... bilirkişi raporunun sonucu, davayı sona erdirecek nitelikte bir karar değildir. Uyuşmazlığı çözen kararı verme görev ve yetkisi sadece hâkime aittir." DNŞ.9.D., E.1997/3926, K.1998/457, T.31.03.1997, (DD, S. 97, s. 639); Aynı yöndeki karar için bkz. DNŞ.7.D., E.1997/5060, K.1998/3568, T.27.10.1998; (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁵⁷ DNŞ.7.D., E.1985/1443, K.1985/2487, T.11.11.1985, (DD, S.62-63, 1986, s.317-319); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.664.

nedenlerini somut olarak ortaya koyması ve bu konuda gerekçe göstermesi gerekir⁵⁵⁸.

İYUK 31/1 maddesindeki düzenlemeye göre Danıştay, mahkeme veya hâkim re'sen bilirkişi seçerken önündeki uyumsuzlukta gerekli özel ve teknik bilgiye sahip olan kişi veya kişileri bilirkişi olarak seçmelidir⁵⁵⁹. Danıştay bir kararında *“sınav işinde, daha yüksek akademik ünvana sahip olmakla alanında yeterli olduğunu kanıtlamış öğretim üyeleri tarafından yapılan değerlendirmenin, akademik ünvanı daha düşük olan öğretim üyeleri tarafından kabul edilemeyeceğini”* belirtmiş, *“seçilen bilirkişinin, uyumsuzluğun çözümü için gerekli özel ve teknik bilgiyi verecek ehliyetle olması gerektiğini”* vurgulamıştır⁵⁶⁰. Ancak HMK'nın 268. maddesinde 03.11.2016 tarihinde yapılan değişiklikle bilirkişilerin bölge adliye mahkemelerinin yargı çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasından seçileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi hâkimi, bu listede uzmanlık alanlarına göre sınıflandırılmış şekilde yer alan bilirkişiler arasından görevlendirme yapacaktır.

4. Yemin

Yemin, bir tarafın, iddia veya savunmaya ilişkin bir vakıanın doğru olduğu veya olmadığı hakkında “namusu, şerefi ve kutsal saydığı bütün inanç ve değerleri” üzerine sözlü beyanda bulunmasıdır⁵⁶¹.

⁵⁵⁸ Gözübüyük, **a.g.e.**, s.471-472, DNŞ.4.D., E.1990/4255, K.1992/4873, T.12.11.1992 (DD, S.87, 1993, s.245); “... dosyada mevcut bilirkişi raporunun gerekçe gösterilmeksizin kısmen de olsa kabul edilmemesi ve ek rapor istenmeksizin veya yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılmaksızın sonuca gidilerek karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır ... Açıklanan nedenlerle ... Vergi Mahkemesinin ... kararının bozulmasına karar verildi.” Benzer nitelikteki DNŞ.4.D., E.1990/4255, K.1992/4873, T.12.11.1992, (DD, S.87, 1993, s.245-248); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.g.e.**, s.447., “...Mahkemece bilirkişi oy ve görüşünün alınmasına karar verilmesi halinde mahkemenin dosyada mevcut bilirkişi raporunu gerekçe göstermeksizin kabul etmeyerek sonuca gitmesinde isabet bulunmadığı ...” görüşüne yer verilmiştir. Benzer nitelikteki DNŞ.3.D., E.1989/2916, K.1991/2026, T.05.06.1991, (DD, S.84-85, 1992, s.123-127); Aktaran, Demirkol, Toktaş, Önder, **a.e.**, s.280., “...bilirkişi raporunun aksine karar verilirken bunun nedenlerinin somut olarak ortaya konması gerekeceği ...” görüşüne yer verilmiştir.

⁵⁵⁹ Celal Karavelioğlu, **Değişiklik – Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, (“C.II”)**, C.II, 5. bs., (yayımcı ve yayım yeri yok), 2001, s.1386.

⁵⁶⁰ DNŞ.3.D., E.1996/731, K.1997/1291, T.10.04.1997; Aktaran, Karavelioğlu, **C.II**, s.1387.

⁵⁶¹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.406.

Bir vakıanın doğruluğu hakkında yemin edilirse o vakıa kesin olarak ispat edilmiş olur ve artık o vakıa hakkında başka delil gösterilmesine gerek kalmaz⁵⁶². Yemin konusu vakıanın doğru olduğu sonucu kanun gereği kabul edilmektedir⁵⁶³. Tarafların bu şekilde dava konusu vakıa hakkındaki yemini, tanık ve bilirkişilerce yapılan yeminden farklıdır⁵⁶⁴.

Yeminin konusu, şekli ve uygulanacak usuller HMK'nın 225–239 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Her delil çeşidinde olduğu gibi yeminin de konusu davanın çözümü bakımından önem taşıyan, çekişmeli olan ve kişinin kendisinden kaynaklanan (kendisinin bildiği) vakılardır (HMK m.225). Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyeceği vakıalar, bir işlemin geçerliliği için kanunen iki taraflı irade açıklamalarının yeterli görülmediği haller, yemin edecek kimsenin namus ve onurunu etkileyecek veya onu ceza soruşturması ya da kovuşturması ile karşı karşıya bırakacak vakıalar yeminin konusu olamaz (HMK m.226). Yemin bir teklifle gerçekleşir ve ispat yükü kendisine düşmeyen tarafça karşı tarafa yapılır. Yemin teklif olunan taraf, çağrıldığı oturuma gelmezse veya gelip yemini iade etmediği yahut yeminden kaçındığı takdirde yemin konusu vakıaları ikrar etmiş sayılır (HMK m.229). Yemin teklif olunan taraf, teklifi kabul eder ve yemin ederse, yemin teklif eden tarafın iddia ettiği vakıanın mevcut olmadığı kesin olarak ispat edilmiş sayılır. Yemin teklif olunan taraf, kendisi yemin etmeyip bu yemini karşı tarafın yani kendisine yemin teklif eden tarafın etmesini isteyebilir. Buna “yeminin iadesi” denir ve ancak bir vakıanın iki taraf arasında müşterek olması halinde yapılabilir⁵⁶⁵. Kendisine yemin iade edilen taraf yemin ederse, o vakıanın mevcut olduğu kesin delille ispat edilmiş sayılır; yemin etmekten kaçınırsa yemin konusu vakıanın mevcut olmadığını ikrar etmiş sayılır (HMK m.229/2).

Yemin, medeni yargılama hukukunda kesin delildir. Vergi hukukunda ise durum tamamen farklıdır. Yemin sadece yargılama faaliyetinde söz konusu olabilen

⁵⁶² A.e.

⁵⁶³ Alangoya, a.g.e., s.334.

⁵⁶⁴ A.e.

⁵⁶⁵ Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s.411.

bir delil çeşidi olduğu için zaten vergisel işlem sürecinde yemin delilinden bahsedilemez. Vergi yargılaması aşamasında da yeminin delil vasfı yoktur. Vergi yargılamasında delil serbestisinin en önemli sınırları tanık delilliyeye birlikte yemin delili konusunda ortaya çıkmaktadır⁵⁶⁶. İYUK madde 31’de HMK’ya yapılan atıfta yemin delilinden bahsedilmediği için idare mahkemelerinde ve bu kapsamda vergi mahkemesinde yemin delili kullanılmamaktadır⁵⁶⁷. Ayrıca VUK madde 3/B/2’ye göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir demek suretiyle vergi yargılamasında yemin delili yasaklanmıştır⁵⁶⁸.

Vergi yargılaması hukukunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amaç olarak kabul edilmişken, yemin deliline başvurulamaması bir çelişki olarak görülebilir. Vergi yargılaması hukukunda delil serbestliği ilkesi vardır ve hâkim re’sen araştırma yetki ve göreviyle donatılmıştır. Vergi yargılamasında yemin müessesesinin delil olarak kabul edilmemesi gerek delil serbestisine gerek re’sen araştırma ilkesine bir istisna, sınırlama olarak kendisini göstermektedir. Öte yandan yemin, vergi hukukunun kendine has özellikle neticesi delil olarak kabul edilmemiştir⁵⁶⁹. Yemini, sadece taraflardan biri değil, bir davadaki her iki tarafın da karşı tarafa teklif edebiliyor olması gerekir. Vergi davasının bir tarafının vergi idaresi olduğu ve idareye yemin teklifi edilemeyeceği göz önüne alınca vergi yargılaması hukukunda yemin delili kabul edilmemektedir⁵⁷⁰. Ayrıca vergi alacaklısı olan devlet, yükümlüye karşı güçlü konumdadır ve vergi alacağını yükümlünün iradesine bakmaksızın tek taraflı alır. Vergi konusunda yükümlüye ait sayısız yükümlülükler varken, devlete ait sayısız yetkiler vardır. Böyle bir durumda vergi borcunu ödeme zorunda olan ancak bu konuda isteksiz olacağı açık olan yükümlünün vergiyi doğuran olayla ilgili her zaman doğru olarak yemin etmesi beklenemez. Aksi halde yalan yere yemine teşvik edilmiş olur⁵⁷¹. Ayrıca vergi

⁵⁶⁶ Ergün, **a.g.m.**, s.85.

⁵⁶⁷ **A.g.m.**

⁵⁶⁸ **A.g.m.**

⁵⁶⁹ Yüce, **a.g.e.**, s.286.

⁵⁷⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s.302.

⁵⁷¹ Güneş, **a.g.m.**, s.492.

yargılamasında yemin gibi bağlayıcı bir delilin olmaması vergi hâkiminin delil serbestliği ilkesi çerçevesinde araştırma yapması konusunda ayrı bir kolaylık sağlayacaktır⁵⁷². Vergi yargılamasında yemin delilinin kullanılmaması, yemin müessesinin kesin delil olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi yargılamasında takdiri delil sistemi hâkim olduğu için kesin delil niteliğindeki yeminin delil olarak kabul edilmemesi doğaldır. Vergi hâkimi gerekli gördüğü takdirde tarafların beyanlarına başvurabilir. Bu konuda yasal bir engel yoktur. Fakat tarafların beyanlarında bildirdiği olguların aksi yönde karar verebilir. Tarafların beyanının yeminli olarak alınması halinde vergi hâkimi, yeminli beyanlarda bildirilen olguların aksi yönde bir karar veremeyecektir. Bu bakımdan vergi yargılamasında yemin delilinin kabul edilmemiş olması her ne kadar re'sen araştırma ilkesine ve delil serbestisine aykırı görünse de maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında hâkimi bağlayıcı bir beyanın olmaması gerekliliği nedeniyle olması anlaşılabilir bir durumdur.

VUK'un 3/2 maddesinde; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispat edilebilir ifadesi nedeniyle vergi mahkemelerinde, maddede belirtilen sınırlar dahilinde yani vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan konuların ispatı için yemin deliline başvurulacağı yönünde görüşler vardır⁵⁷³. Mefhumu muhaliften çıkan bu sonuç kanımızca zorlama bir yorumdur. Ayrıca vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan konularda yemin edilmesinin davaların çözümü açısından bir katkısı, önemi olmayacağı açıktır. Bu nedenle bu tür bir yorumla, vergi yargılamasında yemin yasağına bir istisna getirilmesinin faydasız olacağı ve vergi davalarının mahiyeti ile örtüşmeyeceği düşüncesindeyiz.

⁵⁷² Özkan, **a.g.t.**, s.25.

⁵⁷³ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.62; Ergün, **a.g.m.**, s.85.

5. Karineler

Karine, belirli bir olaydan, belirli olmayan başka bir olay için sonuç çıkarılmasıdır⁵⁷⁴. Geniş bir tanıma göre karine; var olduğu bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, başka bir olumlu veya olumsuz olayın, hukuksal bir durumun varlığının veya yokluğunun çıkarılmasını sağlayan kuraldır⁵⁷⁵. Bu kuralın hâkim tarafından veya kanun tarafından çıkarılmasına göre veya kanunda düzenlenmiş olup olmamasına göre karineler ikiye ayrılır. Bunlar kanuni ve fiili karinelerdir⁵⁷⁶.

Belli bir olaydan belli olmayan bir olay, hâkim tarafından çıkarılıyor ise fiili karineler söz konusudur⁵⁷⁷. Hâkim, fiili karine ile o konuda bir hukuk kuralı olmamasına rağmen, hayat tecrübesine dayanarak, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olayı çıkarmaktadır. Fiili karineler ispat yükünü karşı tarafa geçirmez. Ancak fiili karineyi ispat vasıtası olarak sunan taraf, hâkime kanaat edinmesinde yardımcı olmakta; hâkim ise bu karineye dayanarak insanlar ve yaşam alanındaki genel tecrübeleriyle, akıl ve mantık çerçevesinde esas olayın gerçekleştiğini kabul etmektedir⁵⁷⁸.

Kanuni karineler ise belli bir olaydan belli olmayan bir olay, kanun tarafından çıkarılıyor ise söz konusudur ve karine lehine olan tarafın o olayı ispat etme yükümlülüğü ortadan kalkar⁵⁷⁹. Kanuni karineye dayanan taraf, sadece karinenin temeline ilişkin olayı ispatla yükümlüdür⁵⁸⁰. Kanuni karineler, kesin ve adi kanuni karinler olmak üzere ikiye ayrılır. Aksi ispat edilemeyen karineler kesin karine; ispat edilebilenler ise adi kanuni karine olarak tanımlanmaktadır⁵⁸¹. Bu

⁵⁷⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.358.

⁵⁷⁵ Sema Taşpınar, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımdaki Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XLV, S.1-4, 1996, s.534; Yüce, **a.g.e.**, s.287.

⁵⁷⁶ **A.e.**

⁵⁷⁷ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.358.

⁵⁷⁸ **A.e.**; Yüce, **a.g.e.**, s.289; Karakoç, **a.g.e.**, s.258-259.

⁵⁷⁹ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.358.

⁵⁸⁰ **A.e.**

⁵⁸¹ Yüce, **a.g.e.**, s.288; Taşpınar, **a.g.m.**, s.534.

ayrımın dışında kanuni karineler, hak ve olay karineleri olarak da ikiye ayrılmaktadır⁵⁸².

Vergi hukukunda; beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu, vergilendirme işlemine dayanak olan olayların iktisadi, ticari, teknik gereklere uygunluğu adi kanuni karine kapsamındadır⁵⁸³. Vergi yargılaması hukukunda da karineler ispat aracı olarak kullanılır⁵⁸⁴. Vergi yargılamasında karineler önemli bir yer tutmakta olup daha çok adi kanuni karineler şeklinde ortaya çıkar⁵⁸⁵. Örneğin sık sık gayrimenkul alıp satan bir kişinin bu işlemlerinin, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraştığına dair bir karine teşkil edeceği Danıştay tarafından kabul edilmiştir⁵⁸⁶. Danıştay'ın başka bir kararında⁵⁸⁷ vergilendirmeye ilgili belgelerin usulüne uygun olarak defterlere kaydedilmesi halinde bu kayıtların yükümlüler lehine karine teşkil edeceği hükme bağlanmıştır. Buna karşın usulüne uygun tutulan defter ve belgelerdeki kayıtların dayanağı muamelelerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutata olana uygun bulunmaması halinde karinenin geçerli olmayacağı başka bir Danıştay kararında⁵⁸⁸ bozma gerekçesi olarak gösterilmiş, bu kararda;

“... defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükelleflerin yararlanacakları ilk görünüş karinesine göre; kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıklarının kabul edileceği; ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutata olana uygun

⁵⁸² A.e. Ayrıntılı bilgi için bkz. s.535 vd.

⁵⁸³ Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, S.82-83, 1992, s.7; Aktaran, Özkan, **a.g.t.**, s.50.

⁵⁸⁴ Yüce, **a.g.e.**, s.287.

⁵⁸⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.263.

⁵⁸⁶ “... farklı yıllarda iktisap edildikten sonra ... yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olmasının bu durumu değiştirmeyeceği ...” VDDK, E.2004/216, K.2005/70, T.01.04.2005, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁸⁷ “... usulüne uygun şekilde yapılan kayıtların, işlemlerin gerçekliği konusunda mükellefler lehine karine oluşturduğu, aksi durumun vergi idaresi tarafından ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin incelenmesiyle saptanabileceği ...” VDDK, E.2009/59, K.2009/397, T.03.07.2009, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁵⁸⁸ DNŞ.7.D., E.2004/59, K.2004/63, T.25.06.2004, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

bulunmaması halinde, kanıt yükünün tersine döneceği ve muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerektiği ...”

görüşüne yer verilmiştir. Dolayısıyla vergi hâkimi, uyuşmazlık konusu olayda karinelerin varlığı halinde dahi aksinin ispatı mümkün ise re’sen araştırma yetkisini kullanarak, karine konusu olayın doğruluğu hakkında başka delillerle araştırma yapabilecektir.

Vergi mevzuatında belirlenen “yasal ölçüler” adi karinelere örnek olarak gösterilebilir. Vergi yükümlüsünün eylem ve işlemi yasal ölçünün altında kalıyorsa, bunun nedenini ispat etmek durumunda kalabilir. Örneğin VDDK E.86/186, K.90/31 sayılı kararına göre, Gelir Vergisi Kanunu’nda yasal ölçü olarak belirlenen emsal kira bedelinden daha aşağı bir kira geliri olduğu iddiası var ise bunu iddia eden taraf iddiasını ispat etmekle yükümlü olacaktır⁵⁸⁹. Ayrıca “*Emsal kira bedeli, örtülü kazanç, transfer fiyatlandırılması yoluyla kazanç dağıtımı, değerlendirme ölçüleri, işe başlama belirtilerinin tespitine ilişkin vergi kanunlarında yer alan hususlar adi karineye örnek olarak gösterilebilir*”⁵⁹⁰.

6. Defter, Kayıt ve Belgeler

İdari davalarda dava konusu uyuşmazlığa ilişkin, davacının elinde çok fazla bilgi ve belge bulunmaz, bunlar genelde idarededir. Bu nedenle hâkim bilgi ve belge talebini, re’sen araştırma yetkisi kapsamında bunları elinde bulunduran ve davalı taraf sıfatında olan idareye yöneltmektedir⁵⁹¹.

Buna karşın vergi davalarında durum farklıdır. Vergi davasında davalı sıfatına yine idare sahip olsa da davacı tarafın elinde yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Vergi ve Ticaret Kanunları kapsamında tutmakla yükümlü olunan defterler, üçüncü kişilerle yapılan sözleşmeler hep

⁵⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.205.

⁵⁹⁰ Yüce, **a.g.e.**, s.288.

⁵⁹¹ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s.13

davacının elindedir ve bu kapsamda davacından talep edebilecek belgelere örnek olarak gösterilebilir⁵⁹².

Türk vergi sistemi, birkaç istisna hariç genel olarak beyan esasına dayalı olup gelir, kurumlar, katma değer, veraset ve intikal vergileri gibi önemli vergi türlerinde beyan usulü asıldır⁵⁹³. Beyan usulü, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun, kanunun emrettiği esaslara göre vergi matrahını saptayarak vergi dairesine yazılı olarak⁵⁹⁴ bildirmesidir⁵⁹⁵. Vergi dairesi ise yükümlünün beyanı ile yaptığı bildirimi yani matrahın doğrulunu denetler⁵⁹⁶. Beyan usulünün başarılı olabilmesi ve iyi işleyebilmesi için yükümlü veya sorumlu işlemlerinin etkin biçimde denetlenmesi gerekir. Yükümlü tarafından matrahın eksik bildirilmesi veya gizlenerek hiç bildirilmemesi durumunda vergi idaresi yükümlünün yerine geçerek matrahı ikmalen ve re'sen vergi tarhı yöntemlerini işleterek tespit eder⁵⁹⁷ (VUK. m. 29, 30, mükerrer 30) ve vergi cezaları uygulayabilir. Vergi denetimleri, vergi yükümlüsü ve sorumlusunun, vergi kanunlarına göre tutmak ve saklamak zorunda oldukları defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilir. Yükümlülerin önemli bir bölümü VUK'un öngördüğü defterleri tutmak, buna ilişkin belirlenen düzene uymak, vergilendirmeye ilişkin işlemlerini belgeye bağlamak ve bu defter, belgeleri kanunda gösterilen sürelerde saklamak zorundadır⁵⁹⁸. VDDK bir kararında⁵⁹⁹, belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi anlamında olduğunu belirtmiştir. Kararda devamla, belge ve kayıt düzeni esası ile

⁵⁹² Ergün, **a.g.m.**, s.81.

⁵⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.98.

⁵⁹⁴ İstisnai olarak sözlü beyan uygulaması da olup beyan usulünde aslolan yazılı beyandır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde sözlü beyanın yapılabildiği düzenleme mevcuttur. **A.e.**, s.99.

⁵⁹⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.98.

⁵⁹⁶ **A.e.**

⁵⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.99.

⁵⁹⁸ Kırbaş, **a.g.e.**, s.69-71.

⁵⁹⁹ "...yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda ilk görünüş ya da doğruluk karinesi adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar ... vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir" VDDK, E.2010/707, K.2012/618, T.26.12.2012, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasının amaçlandığını belirtmiştir.

Defter, kayıt ve belgeler, yükümlü kesiminde oluşan yani yükümlünün beyanına kaynaklık eden delil grubudur. Vergi yargılamasında defter ve belgeler vergiyi doğuran olayın tespitinde kullanılan en önemli ispat araçlarındandır. Vergi yükümlüsünün usulüne uygun olarak tuttuğu defter ve kayıtlar ile düzenlediği belgelerin doğru olduğu karine olarak kabul edilir. Bu karine ilk görünüş karinesidir ve aksini ispat yükü yani defter, kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı yönünde delil gösterme yükü vergi idaresine aittir⁶⁰⁰. Tüm bu defter ve belgelerin sahipleri lehine veya aleyhine delil olabilmesi için bunların kanunun aradığı şekil ve içerik şartlarına uygun olmaları gerekmektedir⁶⁰¹. Usulüne uygun tutulmuş delil niteliğine sahip defter, kayıt ve belgeler; vergi hukukunda tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığını hususunda ve vergiyi doğuran olayın tespitinde, ilgililerin bir kanaate ulaşmalarını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat vasıtası olarak önemli bir yer tutmaktadır⁶⁰².

VUK'un 253. maddesi ile yükümlülere defter ve belgeleri beş yıl süreyle saklama, ayrıca 256. maddesi uyarınca da bu defter ve belgeleri talep eden yetkili makam ve memurlara sunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu madde hükümlerine aykırı davranılması halinde, özel usulsüzlük cezası verilebilmekte (VUK mük.m.355), vergi kaçakçılığı suçlamasıyla hapis cezasına hükmedilebilmekte (VUK m.359), aynı zamanda vergi ziyai cezası uygulanabilmektedir (VUK m.344).

Bunların yanında, defter ve belgelerin sunulmaması re'sen tarhiyat nedeni sayılabilir. VUK'un 30. maddesinde re'sen vergi tarhi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi matrahının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân yoksa takdir komisyonları tarafından vergi tarhi olunur ya da

⁶⁰⁰ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.177-178.

⁶⁰¹ Yüce, **a.g.e.**, s.278; Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.81.

⁶⁰² Karakoç, **a.g.e.**, s.131.

inceleme elemanlarınca hazırlanan raporlarda belirtilen matrah üzerinden vergi tarh olunur. Dolayısıyla vergi yükümlüsü; takdir komisyonları veya inceleme elemanları tarafından belirlenen matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı çıkıyorsa ve bu vergilendirmenin ticari teamüllere, ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun düşmediğini iddia ediyorsa, ispat külfeti kendisine ait olacaktır. Zira inceleme elemanınca veya takdir komisyonunca resen takdir yoluna gidildiğinde yükümlü tarafından resen takdir nedenlerinin bulunmadığının, işlemlerin vergi mevzuatına uygun olduğunun ispatlanması gerekecektir. Bu durum dâhil kural olarak vergi ile ilgili her türlü muameleler vergi yükümlüsünün tutması gereken defterler ile VUK'a uygun düzenleyeceği veya işlem karşısında alacağı belgeler ile ispatlanmalıdır⁶⁰³.

Defter, kayıt ve belgelerin inceleme elemanına veya mahkemeye sunulmaması halleri çalışmanın sonraki bölümünde değerlendirilecektir.

II. İspat Yükü

A. Genel Olarak

Genel olarak yargılama hukukunda ispat, davacının iddiasını dayandırdığı olayların ve buna karşı savunmanın dayandığı olayların var olup olmadığı hususunda hâkimde kanaat oluşturulması işlemlerine denir⁶⁰⁴. Hâkimde kanaat oluşturulmasına esas olmak üzere uyuşmazlık konusu olayla ilgili delil sunulması ispattır⁶⁰⁵. Davanın tarafları, davada ileri sürülen olguların doğruluğu konusunda çoğu kez anlaşılamazlar. İspat ile taraflar, iddia ve savunmalarındaki bu olguların doğruluğuna hâkimi inandırmaya çalışılırlar⁶⁰⁶.

⁶⁰³ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.23-24.

⁶⁰⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.351.

⁶⁰⁵ Derdiman, **a.g.e.**, s.159.

⁶⁰⁶ Gözübüyük, **a.g.e.**, s.467.

Vergi yargılaması hukuku özelinde ise ispat, dava konusu vergi ilişkisi temelindeki maddi olayın, delil niteliğindeki araçlara başvurmak suretiyle ortaya çıkarılmasıdır⁶⁰⁷.

Davadaki çekişmeli vakıaların tespit edilmesinden sonra bunların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiğine ilişkin soruyla karşılaşılır ve buna ispat yükü denir⁶⁰⁸. Doktrinde ispat yükü ikiye ayrılır. Bunlardan ilki olan objektif ispat yüküne göre ispat yükü kendisinde olan taraf bunu yerine getirememişse aleyhine hüküm kurulacaktır. Sübjektif ispat yükü ise bir delili ortaya koyma yüküdür. Davanın taraflarından biri, kendisi aleyhine belirsiz bir durumun meydana gelmemesi için ve lehine hüküm verilmesi veya aleyhine hüküm verilmesini engellemek için delil ikame yükü altında ise sübjektif ispat yükünden bahsedilir⁶⁰⁹. Genel kullanımda ispat yükü terimi ile objektif ispat yükü ifade edilir. Sübjektif ispat yükü terimi ise delil ikame yükü olarak ifade edilir⁶¹⁰. Danıştay kararlarında objektif, sübjektif ispat yükü bakımından herhangi bir ayırımın yapılmadığı görülmektedir⁶¹¹. Bu kararlara uygun olarak bu çalışmada ispat yükü tabiri, genel kullanıma uygun olarak objektif ispat yükü anlamında kullanılacaktır.

Hâkim, bir davada hüküm verebilmek için davanın esası hakkında bir kanaat elde etmiş olmalıdır. İspat işlemlerinin neticesi nasıl olursa olsun hâkim davanın nihayetinde bir hüküm vermek zorundadır⁶¹². Eğer ispat faaliyetleri sonucunda, ispat konusu olgu veya olguların gerçekleşip gerçekleşmediği belirsizse ve bunların doğruluğu konusunda hâkimde bir kanaat oluşmamışsa hâkim, ispat yükü kurallarına göre karar verecek, bu kural doğrultusunda hangi taraf aleyhine karar vereceğini belirleyecektir⁶¹³. Böyle bir durumda ispat yükünün paylaştırılması hususu önem kazanacak ve ispat yükü kendisinde olan taraf mahkemenin aleyhe

⁶⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.201.

⁶⁰⁸ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.425.

⁶⁰⁹ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2.bs., İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980, s.32, 34.

⁶¹⁰ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.107.

⁶¹¹ Özkan, **a.g.t.**, s.60.

⁶¹² Alangoya **a.g.e.**, s.304.

⁶¹³ Gülsen Güneş, **Vergi Hukukunda İspat (Yüksek Lisans Tezi)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984, s.49; Alangoya, **a.g.e.**, s.304-305.

kararı ile karşılaşacaktır. Bu şekilde ispat yüküne ilişkin kurallar aslında uyumsuzluğu çözmekle görevli hâkime kolaylık sağlar ve karar vermesinde yardımcı olur⁶¹⁴. Örneğin bir davada, ispat yükü altındaki taraf davacı ise ve bunu yerine getirememişse davasını ispat edemediği kabul edilir ve davası hakkında ret kararı verilir⁶¹⁵.

Bir davada taraflar, ispat yükünün kime ait olup olmadığına bakmaksızın delil göstermişse ve bu delillere göre çekişmeli vakıaların doğruluğu ispatlanmışsa artık o konuda ispat yükünün hangi tarafta olduğunu önemsizdir ve ispat yükü altındaki tarafın kim olduğunun tespitine gerek yoktur⁶¹⁶. Ancak yukarıda açıklandığı üzere hâkim, davanın esasını ispatlanmamış olsa ve ortaya konan delillerden dava hakkında bir kanaat elde edememiş olsa bile dava hakkında nihai kararını vermek zorundadır. Hâkim bu kararını ise ispat yükünün kimde olduğunu tespit edip ona göre verecektir.

İspat yükünün kime ait olduğuna (paylaştırılmasına) ilişkin genel kural Medeni Kanunu'nun (MK) 6. maddesinde *“Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür”* şeklinde düzenlenmiştir. Kural olarak ispat yükü öncelikle davacı tarafa aittir ve davacı iddiasına dayanak vakıaları ispat etmek zorundadır. Ancak ispat yükü altındaki taraf davalı da olabilir. Madde metninde taraflardan her biri denilmesi suretiyle ispat yükünün tarafların rolü ile bir ilgisi olmadığı; bir vakıayı, ondan kendi lehine haklar çıkaran tarafça ispat edileceği belirtilmiştir⁶¹⁷.

Diğer bir genel kural HMK'nın ispat yükü başlıklı 190/1 maddesinde *“İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir”* şeklinde düzenlenmiştir.

MK'nın 6 ve HMK 190/1 maddesinde düzenlenen ispat yüküne ilişkin genel kuralın bazı istisnaları vardır. Normal bir duruma dayanan tarafın, iddiasını ispat

⁶¹⁴ Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s.4.

⁶¹⁵ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.425.

⁶¹⁶ **A.e.**, s.354.

⁶¹⁷ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.355.

etmesine gerek olmayıp normal durumun aksini iddia eden taraf ispat yükü altındadır⁶¹⁸. İspat yükünün kimde olduğunu özel bir kanun düzenlemesi belirlemişse buna göre hareket edilir ve artık ispat yükünün kimde olduğunu araştırmaya gerek yoktur⁶¹⁹. İddiasını kanuni ya da fiili bir karineye dayandıran taraf, iddiası hakkındaki ispat yükünden kurtulur⁶²⁰. Taraflar, üzerinde tasarruf edebilecekleri bir konuda, belirli bir vakıanın ispat yükünün kime ait olduğuna ilişkin “ispat yükü sözleşmesi” yapabilirler. Artık ispat yükü bu sözleşmeye göre belirlenir. İspat yükü sözleşmeleri, taraflarca getirilme ilkesinin geçerli olduğu medeni yargılama hukuku alanında geçerli olup vergi yargılaması hukukunda bu tür sözleşmelerin geçerliliği yoktur⁶²¹.

Vergi hukukunda ispatın, vergi ilişkisinin temelindeki olguların, deliller kullanılarak ortaya konulması olduğunu ifade etmiştik. İlke olarak vergilendirmeye ilişkin hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla yükümlü olacaktır⁶²².

B. İspat Yükünün Re’sen Araştırma Bağlamında Değerlendirilmesi

Delil ve ispat sistemi, hukukun her dalında aynı temelden kaynaklanıyor olsa da o hukuk dalının kendine has özelliklerden etkilenmektedir⁶²³. Ceza yargılaması hukukunda tarafların ispat yükü olmayıp mahkeme, re’sen yapacağı araştırma sonucunda toplanan delillere göre ispat sorununu çözecektir. Şüpheli veya sanık masumiyetini ispatla yükümlü olmadığı gibi ceza yargılamasında kural, savunmanın değil, savunmanın aksinin kanıtlanmasıdır⁶²⁴. Ceza yargılaması hukukunda ispat yükü sorunu olmamasının nedeni mahkemenin sahip olduğu re’sen araştırma yetkisidir⁶²⁵.

⁶¹⁸ A.e., s.356.

⁶¹⁹ A.e., s.357.

⁶²⁰ A.e., s.358.

⁶²¹ Süha Tanrıver, **Medeni Usul Hukuku**, C.I, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.780.

⁶²² Uluatan, Methibay, **a.g.e.**, s.84.

⁶²³ Özkan, **a.g.t.**, s.53.

⁶²⁴ Kunter, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s.8.

⁶²⁵ A.e., s.1342.

Vergi yargılaması hukukunda mahkemenin etkinliği prensibi geçerlidir. Bu prensip ispat yükü sorununu birlikte getirir ve tarafların sunduğu delillerle bağlı olmayan vergi hâkimini, maddi vakıanın ispatı konusunda meşgul eder⁶²⁶.

Vergi yargılaması hukukunda, delil serbestisi ve re'sen araştırma ilkesine göre hâkim tarafından dava malzemesi serbestçe toplanıp değerlendirilebilse de ispat yükünün varlığı ortadan kalkmaz. Medeni yargılama hukukunda olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da genel kural, iddia sahibinin iddiasını ispat etmekle yükümlü olmasıdır⁶²⁷.

İdari yargıda ve bu kapsamda vergi yargısında bu genel kuralın varlığı yargı kararları ile teyit edilmiştir. Danıştay tarafından “*iddia sahibi iddiasını ispat zorunda olduğundan*” gerekçesiyle verilen pek çok karar⁶²⁸ ile bu genel ilkenin idari yargıda da geçerli olduğu vurgulanmıştır⁶²⁹.

Bu genel kuralın yasal dayanağı, ispat yükünün paylaşılmasına ilişkin vergi yasalarındaki tek ve açık yasa hükmü olan VUK'un 3/B/3 maddesindeki “*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*” düzenlemesidir. Bu maddede ispat yükünün hangi tarafa ait olacağına ilişkin medeni yargılama hukukundan yansıyan bir ilke söz konusudur⁶³⁰. Vergi hukukumuzda vergi ile her türlü işlemler, vergi yükümlüsünce tutulması gereken defterler ile VUK'a uygun düzenlenen veya işlem sonucunda alacağı belgeler ile ispatlanmalıdır. Zira eğer vergi yükümlüsü, vergi matrahının VUK'un 30. maddesi uyarınca tamamen veya kısmen; defter, kayıt, belgeler veya kanuni ölçüler esas alınarak vergi idaresince tespit edilmesinin mümkün olmadığını ileri sürüyorsa

⁶²⁶ Güneş, **a.g.t.**, s.51.

⁶²⁷ Derdman, **a.g.e.**, s.159.

⁶²⁸ “... iddia sahibi iddiasını ispat zorunda olduğundan ...” DNŞ.3.D, E.1998/1581, K.1999/2041, T.21.05.1999; DNŞ.3.D., E.1990/110, K.1992/3584, T.26.11.1992; DNŞ.3.D., E.1986/3214, K.86/2449, T.03.12.1986; DNŞ.3.D., E.1984/3013, K.1985/3091, T.27.11.1985; DNŞ.7.D., E.1986/1318, K.1986/2375, T.21.10.1986; DNŞ.9.D., E.1994/5041, K.1995/2697, T.26.10.1995; Aktaran, Evren, **a.g.m.**, s.707.

⁶²⁹ **A.g.m.**, s.706-707.

⁶³⁰ Güneş, **a.g.t.**, s.53.

veya vergiye dayanak olayla ilgili anlaşılamayan, şüpheli, belirsiz işlemlerin ticari teamüllere aykırı olduğunu iddia ediyorsa ispat yükü kendisine ait olacaktır. Vergi idaresince re'sen takdir uygulandığında, re'sen takdir nedenlerinin bulunmadığı, işlemlerin mevzuata uygun olduğunun yükümlü tarafından ispatı gerekecektir⁶³¹. VUK'daki bu genel kuralın yanında bireysel vergi yasalarında ispat yükünün paylaştırılmasına ilişkin özel kurallar bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre bazı hususların karineler ile ispat edilmesi, Katma Değer Kanunu'nda indirim hakkı ile ispat yükünün vergi yükümlüsüne ait olması gösterilebilir⁶³². Yargı kararları ile de tamamlayıcı kural ve ölçüler belirlenmiştir⁶³³.

İspat kurumunu düzenleyen VUK'un 3/B/3 maddesinde ispat vasıtalarından hangilerinin kullanılıp kullanılamayacağı, ispatın geçerliliği için kaynağının ne olması gerektiği, koşullara göre ispat yükünün hangi tarafa ait olacağı düzenlenmiştir⁶³⁴. Madde hükmünde düzenlenen iktisadi gerek kavramından içinde bulunulan ekonomik durum ve koşulları; ticari gerek kavramından, ticari örf ve adetleri; teknik gerek kavramından, üretim faaliyetinde bulunması gereken unsurları ve ürün özelliklerini anlamak mümkündür⁶³⁵. Maddeye göre vergiyi doğuran olay ve bu olaylara ilişkin işlemlerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla, hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma uygun olması zorunludur⁶³⁶. Dolayısıyla vergi yargılamasında taraflardan biri olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan ya da iktisadi, ticari, teknik gereklerle uymayan bir durumu iddia ediyorsa ispat yükü kendisine ait olacaktır. Bu bakımdan davadaki taraf rolünün bir önemi yoktur. Danıştay vermiş olduğu bir kararda⁶³⁷

⁶³¹ Aslan, Şentürk, **a.g.m.**, s.23-24.

⁶³² Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.113.

⁶³³ **A.e.**, s.111.

⁶³⁴ Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.16.

⁶³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.204.

⁶³⁶ "...vergiyi doğuran olayların ve bu olaylara ilişkin muamelelerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla, hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma uygun bulunması zorunludur" DŞ.7. D., E.2005/574, K.2005/2452, T.13.10.2005, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶³⁷ ... faturalarda satıcı olarak gösterilen şahıslardan fatura içeriği ürünün satın alınmadığının ortaya konulması halinde normal ve mutad olan uygulamaya göre ürünün üreticiden alındığının kabulü gerekmektedir. Bu bakımdan ispat külfetinin tersine çevrilmesi suretiyle fatura muhteviyatı zirai

normal ve mutad uygulamanın aksini iddia eden vergi idaresine ispat yükünü yüklemişken, başka bir kararında⁶³⁸ normal ve mutad dışı uygulamaya dayanan yükümlünün bu iddiasını ispatlaması gerektiğine karar vermiştir. İddia edilen durumun madde metninde sayılan gereklere uymadığını tespit edecek olan ise re'sen araştırma yetkisine sahip vergi hâkimidir.

İdari yargılama hukuku ve bu kapsamda vergi yargılama hukukundaki “iddia sahibinin iddiasını ispatlaması” gerektiği yönündeki genel kuralın istisnaları mevcut olup en önemli istisnası karinelerdir. Karineler aksi sabit oluncaya kadar geçerli hukuksal durum veya olaydır. Dolayısıyla karinenin aksini iddia eden ispatla yükümlüdür. Diğer bir istisna, vergi dairesi işleminin tam olarak bilinmemesi gibi şüphe seviyesinde olan veya hiç bilinmeyen hususları ispat idareye düşer⁶³⁹. Ayrıca çoğunlukla vergi yükümlülerinin daha az vergi ödeme istekleri ve vergi idarelerinin daha çok vergi toplama istekleri, bu amaçla yapılacak işlem ve eylemlerin çeşitliliğini ve ihtimallerini öngörülemez şekilde arttırmaktadır. Her davada olayın kendi yapısına göre bazı durumlarda ispat yükü yer değiştirebilmektedir⁶⁴⁰.

İddia sahibinin ispat yükü altında olması yönündeki genel kuralın vergi yargılaması hukukunda da geçerli olduğunu söylemiştik. Bununla birlikte vergi yargısını da kapsar şekilde idari yargıda; taraflar arasındaki eşitsizlik, idare karşısında zayıf konumda olan idare edilenlerin korunması gerektiği gibi nedenlerle mahkemelere geniş yetkiler verilmiştir⁶⁴¹. Dolayısıyla vergi yargılama hukukunda ispat yükü, medeni yargılama hukukunda olduğu kadar katı bir şekilde uygulanmamaktadır. İspat, iddia sahibince yapılabileceği gibi mahkeme tarafından

ürünlerin üreticilerden alındığı yolunda bir tespit yapılmadığı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinin yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” DNŞ.3.D., E.1994/4650, K.1995/1360, T.26.04.1995, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶³⁸ “...mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari 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 mükelelf tarafından kanıtlanması gerekir.” DNŞ7.D., E.2000/6725, K.2002/1544, T.15.04.2002, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶³⁹ Derdiman, **a.g.e.**, s.159.

⁶⁴⁰ Alkan Görkem, **a.g.t.**, s.18.

⁶⁴¹ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 473.

da kendiliğinden yapılabilir⁶⁴². Danıştay'ın farklı kararlarında ispat yükü ve re'sen araştırma ilkesi arasında farklı kurallara öncelik tanındığını görülmektedir⁶⁴³. Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi egemen olduğu için genel ve istisnai kurallar karşısında ispat yükünün kimde olacağına dair yaşanabilecek şüpheler söz konusu olmayacaktır. Vergi davasındaki temel işlemin idarenin kamu gücüne dayanan vergilendirme olması, ayrıca hâkimin re'sen araştırma ilkesine göre hareket etme zorunda olması, ispat yükünün sonuçlarını özellikle davacı yükümlü/sorumlu lehine yumuşatmaktadır⁶⁴⁴. Örneğin vergi yargısında dava ile ilgili bilgi ve belgeler çoğunlukla vergi idaresinin elinde olduğundan davacı bunlara delil olarak dayanmamış olsa bile vergi hâkimi re'sen bunların getirilmesini isteyebilir. Hatta böyle bir durumda davacının durumunu kolaylaştırmak için İYUK'un 16. maddesinin 5. fıkrası⁶⁴⁵ ile davalı idareye bir zorunluluk kuralı getirilmiş ve davayla ilgili işlem dosyalarının mahkemeye gönderilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır⁶⁴⁶. Ancak yine de re'sen araştırma ilkesi, dava taraflarının ispat yükünü ortadan kaldırmaz. Vergi yargılaması ile maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlanmışken, bu amaç doğrultusunda dava taraflarının da ispat yükü altında olmaları, re'sen araştırma ilkesini tamamlayıcı niteliktedir⁶⁴⁷.

Kısaca belirtmek gerekirse genel hukuk kuralına uygun olarak vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. Buna göre ispat yükü altındaki taraf, dayandığı iddiasından lehine sonuç çıkan taraftır. Ayrıca VUK'un 3/B maddesindeki düzenleme gereği normal ve mutad sayılmayan durumu iddia eden taraf, ispat yükü altındadır⁶⁴⁸. Ancak vergi hâkimi, bu maddedeki ispat yükü düzenlemesini re'sen araştırma ilkesi ile birlikte göz önüne almalı ve sınırlarını doğru tespit ederek uygulamalıdır. Zira ispat yükü kapsamında re'sen

⁶⁴² Evren, **a.g.m.**, s.707.

⁶⁴³ Özkan, **a.g.t.**, s.60.

⁶⁴⁴ Karaçoban Güneş, **a.g.t.**, s.151.

⁶⁴⁵ İYUK'un 16. Maddesinin 5. fıkrasına göre: "Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir."

⁶⁴⁶ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 473.

⁶⁴⁷ Eda Özgiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler (Doktora tezi)**, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.27.

⁶⁴⁸ Güneş, **a.g.t.**, s.54.

araştırma ilkesini sınırlamak ve tarafların ispat yüküne göre tam tamına bir ispat faaliyeti içinde olmasını beklemek hatalı olacaktır. Aksi halde vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi; uygulama alanı bulmayan, anlamsız, gereksiz bir ilke haline gelecektir. Bu sebeple, davada uyumsuzluk konusu hakkında taraflarca sunulan delillerle birlikte re'sen araştırma ilkesine göre toplanan deliller birlikte değerlendirilecek, neticede bir sonuca ulaşılamaz, o konu hakkında bir kanaat elde edilemezse ispat yükü kendisine ait olan taraf aleyhine karar verilecektir⁶⁴⁹.

Davacı yükümlünün iddiasını kanıtlama niteliği bulunan maliyet defterinin davacı tarafından ibraz edilmediği bir olayla ilgili olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda⁶⁵⁰;

“... maliyet kayıtlarının gerçeği yansıttığını kanıtlama imkânı 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 yazılı nedenlerle kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır”

gerekçesiyle yerel mahkemenin ısrar kararı bozulmuştur.

Danıştay 7. Dairesinin bir kararında⁶⁵¹ ise davacı tarafından alınan emtiaların banka yolu ile ödendiğinden bahisle,

“... davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı İdarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır”

⁶⁴⁹ Özkan, **a.g.t.**, s.60.

⁶⁵⁰ VDDK, E.2008/582, K.2009/74, T.06.03.2009, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶⁵¹ DNŞ.7.D., E.2008/2274, K.2009/3773, T.30.06.2009, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

gerekçesiyle davalı idarenin ispat yükünü yerine getirmediğinden bozma kararı verilmiştir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ADİL YARGILANMA HAKKI UNSURLARI BAKIMINDAN
VERGİ YARGILAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARIN
RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ BAĞLAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ

I. Defter ve Belgeleri Sunma Yükümlülüğü ve Susma Hakkı

A. Vergi İncelemesi Esnasında Defter ve Belgelerin Sunulmaması

VUK'un 253 ve devamı maddelerinde, yükümlünün defter ve belgelerini 5 yıl süreyle saklama ve vergi incelemesine yetkili makamlarca talep edilmesi halinde ibraz edilmesi bir ödev olarak düzenlenmiştir. İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde bir kabahat ve VUK'un 359/a-2 maddesine göre “gizleme” suçu oluşmaktadır⁶⁵².

Peki yükümlünün ibrazdan kaçınma davranışı susma hakkı olarak nitelendirilebilir mi? Susma hakkı, AİHM kararlarında “kendi mahkumiyetine yardımcı olmama hakkı”, “kişiyi kendini suçlamaya zorlama yasağı” olarak da ifade edilmektedir⁶⁵³. Susma hakkı Anayasa’da düzenlenmiş ve tanımlanmıştır. Anayasa’nın 38. maddesinin 5. fıkrasındaki “*Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” hükmü, susma hakkına ilişkindir.

Susma hakkının vergi hukukundaki defter ve belge sunma yükümlülüğü karşısındaki durumu ile ilgili Anayasa Mahkemesi’nin 31.01.2007 tarihli ve 2004/31 Esas sayılı kararında,

⁶⁵² Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.201.

⁶⁵³ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s.294.

“Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, yükümlüsün Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez”

ifadesiyle verilen hükme göre vergi yargılaması öncesinde “istenen belgenin yükümlü tarafından idareye sunulmaması” olgusu susma hakkının ihlali niteliği taşımamaktadır. Buna göre vergi inceleme elemanı tarafından istenen bilgi ve belgeyi sunmayan yükümlü hakkında sırf bu davranışı nedeniyle ceza uygulanabilir. Ancak kanaatimizce bu görüş ve değerlendirme hukuken doğru değildir. Anılan Anayasa Mahkemesi kararı karşı oy yazısında belirtilenlere katılmaktayız: Temel hak ve hürriyetleri daraltıcı yorumlardan ve uygulamalardan kaçınılmalıdır. Temel hak ve hürriyetler ancak Anayasa’da ve uluslararası insan hakları sözleşmesinde belirtilen sebeplerle sınırlandırılabilir. Vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşü hatalı olup bu durum Anayasa’nın 2, 10 ve 38. maddelerine aykırıdır. AİHM görüşü de aynı doğrultuda olup 2000 yılında Quinn/İrlanda ve Heaney öte./İrlanda davalarında verdiği kararlarda AİHM, istenen belgeleri vergi denetçilerine vermeyen kişinin bu davranışı nedeniyle cezalandırılmasını adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur. Bu doğrultuda anılan hükmün, Anayasa m.38 ve AİHS m.6’da düzenlenen susma hakkının ihlali niteliğinde olduğu tereddütsüzdür ve Anayasa m.90 gereği bu konudaki AİHM kararlarının iç hukukta uygulanması gerekmektedir⁶⁵⁴.

⁶⁵⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.202.

B. Yargılama Esnasında Ara Kararına Rağmen Davacı Tarafından Defter, Kayıt ve Belgelerin Mahkemeye Sunulmaması

Vergi yargılamasında re'sen araştırma yetkisine sahip vergi hâkimi; uyuşmazlık konusu tarhiyatın gerekip gerekmediği, gerekmekte ise hangi matrah üzerinden tarhiyatın yapılacağını tespit hususunda taraflar delil olarak bildirmese dahi yükümlünün elindeki defter, kayıt ve belgelerin bilirkişi marifetiyle incelenmesine karar verebilir. Acaba vergi hâkimi, ara kararı ile yükümlünün elindeki defter, belge veya kayıtların incelemek üzere dosyaya sunulmasını istemesine rağmen yükümlü tarafından sunulmazsa ne olacaktır? Dava tarafı, mahkemenin istediği bilgi ve belgeleri sunmazsa, sunulmayan delilin bu tarafın aleyhinde yaptırım olarak değerlendirilmesi ve davanın aleyhinde sonuçlanması ihtimali olabilir. İYUK'un 20/2 maddesinde *“Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir”* hükmü mevcuttur. Uygulamada mahkemeler verdikleri ara karar ile taraflardan talep edilen bilgi ve belgenin sunulmaması halinde, (talep edilen tarafa göre) “davanın reddine” veya “dava konusu işlemin iptaline” şeklindeki bağlayıcı ve ihsasî rey içeren ifadeler yerine “dosyadaki bilgi ve belgelere göre karar verileceği” şeklinde genel ifadeler kullanmaktadırlar⁶⁵⁵. Bu şekilde genel ifadeler kullanılsa dahi uygulamada bu hususun, ara kararı yerine getirmeyen taraf aleyhine olumsuz bir durum yaratacağı bilinmektedir. Madde lafzının yorumlanmasında da elindeki defter ve belgeyi mahkemeye sunmayan davacı aleyhine karar verileceği düşünülebilir. Ancak re'sen araştırma yetkisine sahip mahkeme, davacının elindeki davaya ilişkin bilgi ve belgeleri herhangi bir nedenle vermemesi halinde hemen davayı bu nedenle sona erdirmemeli, başka delillerle uyuşmazlık konusu maddi

⁶⁵⁵ Celal Karavelioğlu, C.II, s.1220.

olayı aydınlatmaya çalışmalı, başka inceleme yapma imkanlarını değerlendirmeli ve bu incelemeleri yaparak hukuka uygun bir karar vermelidir⁶⁵⁶.

Danıştay'ın bir kararına göre⁶⁵⁷ uyuşmazlığın çözümü için gerekli olan bilgi ve belgeler başka yerden temin edilebiliyorsa re'sen araştırma ilkesi çerçevesine göre mahkemece ilgili yerlerden istenecektir. Anılan kararda yerel mahkemece bir belgenin davacıdan istenilmiş olmasına rağmen davacı tarafından cevap verilmemesi olgusundan, davacının vergi kaçırma kastı bulunduğu gibi bir sonuç çıkarılmasının re'sen araştırma ilkesinin açık ihlali olduğu ifade edilmiştir. Fakat bilgi ve belgeler başka yerde bulunmuyorsa ve davacı ancak sunacağı bu bilgi ve belgelerle ispat külfetinden kurtulabiliyorsa, susma hakkından davacı lehine sonuç çıkarılması beklenemez⁶⁵⁸. Vergi idaresinin bilgi verilmesi talebine karşı üçüncü kişiler olsa da olumsuz tutum gösterilmesi halinde ceza yaptırım söz konusu iken, vergi yargılamasında taraflar dışındaki üçüncü kişilerinden istenen bilgi ve belgelerin gönderilmemesi halinde herhangi bir yaptırım söz konusu değildir⁶⁵⁹. Zira İYUK madde 20/2'deki hüküm sadece taraflarla ilgili bir düzenlemedir. Buna rağmen dolaylı olarak yaptırımlar yine de söz konusudur. Mahkeme kararını kasten uygulamayanlar hakkında adli yargıda tazminat davası, üçüncü kişi kamu kurumu ise idari yargıda tam yargı davası açılabilir⁶⁶⁰. Ayrıca ihmal veya kasıt nedeniyle görevi kötüye kullanma⁶⁶¹ suçlamasıyla savcılığa suç duyurusunda bulunulabilir.

⁶⁵⁶ Evren, **a.g.m.**, s.714-715.

⁶⁵⁷ "... ilgili Belediye Başkanlığından istenilmesi mümkün bulunan bilginin, 25.10.1984 günlü Mahkeme Başkanlığı tezkere ile davacıdan istenilerek tezkereye cevap verilmemesi üzerine bu durumdan, davacının vergi kaçırma kastı bulunduğu gibi bir sonuç çıkarılması, idari yargılama usulü hukukunda re'sen araştırma ilkesi olarak adlandırılan anılan hukuk kuralının açık ihlalidir" DNŞ. 3. D., E.1985/269, K.1985/1320, T. 25.04.1985, (DD, S.60/61, s. 173).

⁶⁵⁸ Hatta Fransız idari yargısında, mahkemece iki defa yapılan belge talebine olumsuz karşılık veren davacının davasından feragat ettiği kabul edilir. İbiş, **a.g.e.**, s.92.

⁶⁵⁹ Adnan Tezel, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, S.56, 1997, s.15.

⁶⁶⁰ Evren, **a.g.m.**, s.715.

⁶⁶¹ Türk Ceza Kanunu'nun Görevi Kötüye Kullanma başlıklı 257. maddesi: "(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

Vergi yargılaması esnasında defter ve belgelerin mahkeme dosyasına ibraz edilmemesi halinde tahakkuk ettirilen vergi ve cezanın doğru olduğunun kabul edilmesi ve doğrudan yükümlü aleyhine bir karar verilmesi yukarıda belirtilen Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır. Bu bakımdan vergi hâkimi tarafından re'sen araştırma yetkisi kapsamında davacıdan istenen bilgi ve belgelerin susma hakkı kapsamında ibraz edilmemesi halinde bu durum doğrudan davanın reddi gerekçesi olamaz⁶⁶².

C. Vergi İncelemesi Esnasında Sunulmayan Defter, Kayıt ve Belgelerin Sonradan Mahkemeye Sunulması

1. Genel Olarak

Uygulamada yükümlülerin, defter ve belgelerini yetkili makamlarca talep edilmesine rağmen vergi incelemesine, mücbir sebepler olsun veya olmasın sunmadıkları durumlar yaşanabiliyor.

KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddeleri gereği KDV indirimi yapılabilmesi için emtia veya hizmet alışı temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin, yasal defterlere usulüne uygun kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisi tutarının ayrıca gösterilmesi ön koşuldur. Diğer koşul ise indirim konusu verginin gerçekten yüklenilmiş olması gerektiğidir⁶⁶³. Yükümlünün defter ve belgelerini inceleme esnasında sunmaması halinde uygulamada vergi idaresi, bu iki koşulun da ortadan kalktığı gerekçesiyle bütün indirimlerinin reddini öngören bir tarhiyat gerçekleştirmektedir⁶⁶⁴. Bunun yanında üç kat vergi cezası ve gecikme zammı uygulanabilir, hapis cezası yaptırımını da söz konusu olabilir. Örneğin, 100.000 TL tutarında KDV indirimi alan bir yükümlü; bu indirim miktarını, 300.000 TL vergi

⁶⁶² İbiş, **a.g.e.**, s.92

⁶⁶³ **A.e.**, s.133.

⁶⁶⁴ Yusuf İleri, "Vergi İncelemesine İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Mahkemeye Sunulması", **Yeni Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.2, S.4-5, 2014/2-2015/1, (Çevrimiçi) <http://ileriymm.com/makaleler/vergi-incelemesine-ibraz-edilmeyen-defter-ve-belgelerin-mahkemeye-sunulmasi.html>, 27 Eylül 2019.

ziyayı cezasını, ayrıca gecikme zammı toplamını ödemek zorunda kalabiliyor ve ayrıca 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile karşılaşılabilir.

Görüldüğü üzere defter ve belgeleri sunma zorunluluğuna uyulmamasının yaptırımları, yükümlü açısından başta kişi özgürlüğü ve güvenliği ile mülkiyet hakkı olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlüğü etkilemektedir⁶⁶⁵.

Bu noktada vergi incelemesi esnasında sunulmayan defter, kayıt ve belgelerin, bunlarla ilgili bir yargılama aşamasında vergi mahkemesine sunulması halinde tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle ilgili nasıl bir karar verilmesi gerektiği hususu sorun olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁶⁶. Doktrinde çok ele alınmamış bu konu hakkında Danıştay kararlarında da bir birlik söz konusu olmayıp bazı kararlarda konuya mutlak olumsuz bakılarak sonradan yargılama aşamasında sunulan defter ve belgeler üzerinde bir inceleme yapılamayacağı belirtilmiş; aksi yönde verilen kararlarda ise re'sen araştırma ilkesi kapsamında konu ele alınarak sonradan sunulan defter ve belgelerin, vergi idaresinin de görüşü alınmak suretiyle mahkeme tarafından incelenebileceği belirtilmiştir⁶⁶⁷.

Bu farklı kararlarda durum, mücbir sebep noktasında da ele alınmıştır. Mücbir sebep VUK'un 13. maddesinde⁶⁶⁸ düzenlenmiştir. Yükümlünün inceleme elemanına defter ve belgesini sunmaması, hukuken kabul edilebilir mücbir bir sebeple olabileceği gibi böyle bir sebep olmaksızın da olabilir. Vergi idaresi, defter ve belge sunmayan yükümlünün KDV indirimlerini reddetmekte, indirilmiş KDV'nin vergi ziyayı cezalı ve gecikme zamlı olarak tahsilini istemektedir. Ancak kanıtlanmış mücbir sebebin varlığında ise yükümlüye ceza uygulanmamakta, sadece vergi aslı gecikme zammıyla birlikte istenmektedir. Vergi idaresinin bu

⁶⁶⁵ Yıldırım Taylar, "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XX, S.2, 2018, s.379.

⁶⁶⁶ **A.e.**, s.379-380.

⁶⁶⁷ **A.e.**, s.380.

⁶⁶⁸ Mücbir sebepler başlıklı VUK Madde 13: "Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gayubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

şekilde uygulamasına karşı açılan davalar hakkında özel daire kararları ile VDDK kararları arasında, hatta VDDK'nın birbirine yakın tarihli kararları arasında bir ayrışmanın olduğu, yükümlüler lehine veya aleyhine farklı nitelikte birçok kararın verildiği görülmektedir.

Bu nedenle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 2019 yılında konuyu görüştü ve çoğunlukla mükellefler lehine sayılabilecek şekilde kararları birleştirdi.

İçtihadı birleştirme kararının değerlendirilmesinden önce konuyla ilgili önceden verilmiş farklı kararlardaki görüşlere temas edilecektir.

2. Konuyla İlgili Danıştay Kararları

VDDK 2012 yılında vermiş olduğu bir kararda⁶⁶⁹, hiçbir mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini vergi incelemesine sunmayan davacının, bunları yargılama aşamasında sunması üzerine mahkeme tarafından incelenmesini hukuka aykırı bulmuştur. VDDK gerekçesinde, bu durumun vergi denetimini işlevsiz kılacağı ve yargı yerinin idari işlem niteliğinde karar verme yasağına aykırı olacağı, mahkeme görevinin idari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, bu şekilde yapılan bir inceleme ve araştırmanın re'sen araştırma yetkisi kullanılması olarak da kabul edilemeyeceği, neticede defter ve belgelerin sonradan sunulması durumunda mahkeme tarafından incelenerek bunlar üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilemeyeceği hükmedilmiştir.

Bu karara rağmen Danıştay'ın genel görüşü, mücbir sebep olmasa dahi inceleme esnasında sunulmayan defter, kayıt ve belgelerin vergi mahkemesine sunulması halinde incelenebileceği yönündedir. Bu yönde verilen kararlarda⁶⁷⁰

⁶⁶⁹ “Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.” VDDK, E.2010/707, K.2012/618, T.26.12.2012, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶⁷⁰ “...Kendisinden bu amaçla istenen defter ve belgelerini hukuken geçerli bir neden göstermeksizin ibrazdan ve vergi idaresinin denetiminden kaçınan davacının, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin

sonradan sunulan defter, kayıt ve belgelerin delil niteliğinde olduğu, re'sen araştırma ilkesi gereği göz önüne alınması gerektiği, bunların karşı taraf vergi idaresinin bilgisine sunularak bir inceleme yapmasına olanak sağlanması gerektiği, bu şekilde vergi idaresinin görüşü ve tespitleri alındıktan sonra ve ayrıca gerekirse

ederek yargılama sırasında ibraz ettiği alış belgeleri fotokopileri üzerinde yargı yerince, vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerle inceleme yapılamayacağından, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Esasen davanın, vergi idaresi tarafından kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle yasanın öngördüğü şekilde indirilmesi olanaklı vergilerden oluşup oluşmadığı henüz belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir. ... İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafın davasına kanıt olmak üzere yargı yerine sunduğu ancak, daha önce vergi idaresine ibraz edilmemiş faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak, vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gerekmektedir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği belgeler hakkında gerek biçimsel yönden gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur. Davalı idarenin; vergi mahkemesince gerekli görülmesi üzerine yapacağı saptamayı bir inceleme raporuna dayandırması halinde bu incelemenin, görülmekte olan davanın konusuyla sınırlı olması da gerektiğinden, davacı adına aynı nedene dayanılarak yeni bir vergilendirme yapılmasına olanak sağlamaya elverişli olmayacağı açıktır. Vergi Mahkemesince davacıdan, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek ibraz ettiği alış belgeleri fotokopilerinin ibrazı istendikten sonra vergi idaresi de haberdar edilerek, sözü edilen belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği ve indirilen vergilerin gerçekten yüklenilmesine ilişkin görüşünün sorulduğu ara kararına cevaben gönderilen 6.12.2005 günlü ve 21816 sayılı yazıda, ... Demir Yapı Malzemeleri Yakıt Ticaret ve Nakliyat Limited Şirketinin alışlarını, gerçek bir teslim dayandıran faturalar düzenlediğine ilişkin vergi inceleme raporu bulunan kişi ve şirketlerden yaptığı; diğer faturalar hakkında itirazı gerektirecek bir husus bulunmadığının belirtilmesi nedeniyle dosyaya ibraz edilen faturalardaki katma değer vergilerinin indirilebileceği sonucuna ulaşılarak hüküm kurulduğu anlaşıldığından, vergi mahkemesi tarafından yukarıda değinilen usule uygun bir şekilde davacının emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek ibraz ettiği alış faturaları fotokopilerinin davalı idareye gönderilerek görüşünün alınması ve bu konuda verilen yazıdaki tespitler değerlendirilerek verilen ısrar hükmünde yargılama usulüne ve hukuka aykırılık görülmemiştir". VDDK, E.2008/372, K.2010/12, T.22.01.2010. "...incelenmek istenen defter ve belgelerini vergi idaresinin denetimine sunmaktan kaçınan davacı tarafından, mahkemeye sunulan yasal defterlerindeki kayıtlar ve bu kayıtların dayandığını oluşturan belgelerin gerek biçimsel yönden ve gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusunda vergi idaresince herhangi bir saptama yapılması olanaksız kılınmıştır. Belirtilen konulardaki saptamalar ancak vergi idaresince yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkındaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununda tanınmış yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur." VDDK, E.2008/890, K.2009/178, T.17.04.2009. Benzer nitelikteki diğer kararlar: VDDK, E.2001/441, K.2001/469, T.07.12.2001. VDDK, E.2004/141, K.2005/4, T.18.02.2005. DNŞ.4.D., E.2007/4647, K.2009/5052, T.22.10.2009. VDDK, E.2004/145, K.2004/204, T.24.12.2004. VDDK, E.2008/38, K.2010/14, T.22.01.2010. VDDK, E.2002/437, K.2002/558, T.27.12.2002. DNŞ.9.D., E.1999/4586, K.2000/2469, T.14.09.2000. DNŞ.7.D., E.2001/3609, K.2002/1537, T.15.04.2001. (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

bilirkişiye başvurmak suretiyle karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı yönde Danıştay 4. Dairesinin bir kararında⁶⁷¹, inceleme elamanına ibraz edilmeyen defterlerin sonradan mahkemeye ibraz edilmesi halinde mahkemenin yeni bir araştırma yaparak iddiaları karşılamasının mümkün olduğuna hükmedilmiştir. Kararın devamında, inceleme elamanı yerine mahkemece belgelerin incelenmesinin yerindelik denetimi olarak da kabul edilmeyeceği görüşüne yer verilmiştir. Bu kararlarda, vergi yargılamasında etkin re'sen araştırma, ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkelerinin gerekleri ayrıca vurgulanmıştır.

3. Konuyla ilgili DİBK Kararı

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 08.02.2019 tarihinde 2013/3 Esas ve 2019/1 Karar sayı ile vermiş olduğu kararda⁶⁷², defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye sunmayan yükümlüler ile mücbir sebep dolayısıyla incelemeye sunmayan yükümlüler adına yapılan cezalı KDV tarhiyatına karşı açılan davalarda, Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasındaki içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine hükmetmiştir.

⁶⁷¹ “Olayda, davacıdan incelenmek üzere defter ve belgelerin ibrazı istenildiği halde, kaybolduğu belirtilerek ibraz edilmemiş olduğundan re'sen takdir sebebi var ise de inceleme elemanınca mevcut işletme defteri ve katma değer beyannameleri yeterli görülüyerek, salt aynı vergi dairesine kayıtlı, aynı işi yapan ve emsal olduğu iddia olunan mükelleflerin beyanlarının ortalamasının alınması suretiyle matrahın takdir edildiği anlaşılmaktadır. Yükümlü, inceleme raporunda belirtilen kişilerin kendisine emsal olamayacağını, tanınmış ve iş kapasiteleri geniş olan bu kişiler yerine dilekçesinde belirtilen ve aynı sokakta faaliyet gösteren kendi kurumundaki altı mükellefin emsal alınması gerektiğini, sonradan bulduğu defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi ile, inceleme elemanın gösterdiği kişilerin emsal olamayacağını anlaşılabileceğini iddia etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde de belirtildiği gibi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçekliği asıldır. İnceleme sırasında kaybettiği iddiasıyla inceleme elamanına ibraz edemediği defterlerini sonradan bularak, mahkemeye ibraz eden davacının, re'sen takdir edilen matraha esas alınan yükümlülerin kendisine emsal alınamayacağını bu defterlerin incelenmesiyle ortaya çıkacağı iddiasının yukarıdaki hüküm uyarınca mahkemece göz önüne alınması ve incelenmesi gerekirken yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle incelenmemesinde isabet bulunmamaktadır. İnceleme sonucunda emsal alınan kişilerin doğru seçilmemiş olduğu sonucuna varılıyor ise, buna göre yeni bir araştırma yapmak yerindelik denetimi olarak kabul edilemeyeceğinden, mahkemenin bu gerekçesinde de isabet bulunmamaktadır.” DNŞ.4.D., E.1990/2553, K.1992/4931, T.16.11.1992, (DD, S.87, 1993, s.259-261).

⁶⁷² Resmî Gazete T.25.07.2019, S.30842, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190725-9.pdf>, 15 Eylül 2019.

DİBK kararında önce mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesine ilişkin bazı yüksek mahkeme kararları⁶⁷³ sıralanmıştır. Bu kararlar; vergi idaresi tarafından inceleme için istenen defter ve belgelerin yangın, su baskını, hırsızlık gibi mücbir sebep nedeniyle zayi olması ve bu durumun ticaret mahkemesinden alınmış zayi belgesi, resmi makam tutanağı, delil tespiti gibi hukuken geçerli bir belge ile doğrulanması halinde, defter ve belgeyi sunma ödevini yerine getirmediği gerekçesiyle yükümlü adına uygulanan vergi ziyai cezalı tarhiyatın iptali için açılan davada vergi mahkemesince verilen olumlu ve olumsuz kararların hukuka uygun olup olmadığı yönünde hükümler içermektedir.

DİBK kararında devamla mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesine ilişkin bazı yüksek mahkeme kararları sıralanmıştır. Bu kararlar⁶⁷⁴ ise vergi idaresi tarafından inceleme için istenen defter ve belgelerin, mücbir sebep olmaksızın sunulmaması ve ancak yargılama aşamasında mahkemeye sunulması halinde vergi mahkemesince bu defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği yönünde hükümler içermektedir.

DİBK kararında devamla, Danıştay Başsavcısı'nın, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacının dava aşamasında bunları mahkemeye sunmayı istemesi sonucu mahkeme tarafından bu isteğin kabul edilerek defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ile karar verilmesinin hukuka aykırı olduğu yönündeki VDDK kararı⁶⁷⁵ doğrultusunda içtihadın birleştirilmesi gerektiği yönündeki görüşü belirtilmiş ve akabinde esas hakkında inceleme yapılmıştır.

Neticede esas yönünden DİBK kararında,

⁶⁷³ DNŞ.3.D., E.2016/13674, K.2017/278, T.26.01.2017; DNŞ.4.D., E.2016/1229, K.2017/5294, T.14.06.2017; DNŞ.9.D., E.2015/2325, K.2017/6128, T.18.09.2017, VDDK, E.2017/428, K.2017/636, T.13.12.2017.

⁶⁷⁴ DNŞ.3.D., E.2013/2910, K.2017/407, T.30.01.2017; DNŞ.4.D., E.2016/997, K.2016/7964, T.30.12.2016; DNŞ.9.D., E.2015/1 1049, K.2015/18441, T.24.12.2015; VDDK, E.2015/16, K.2015/135, T.25.03.2015; VDDK, E.2017/627, K.2017/623, T.13.12.2017.

⁶⁷⁵ VDDK, E.2015/16, K.2015/135, T.25.05.2015.

Mücbir sebebin varlığı nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi hali hakkında⁶⁷⁶ kısaca;

⁶⁷⁶ “V. KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

A. MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLEMESİ HALİ:

1. DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. maddesinde, katma değer vergisi mükelleflerine, vergiye tabi işlemler üzerinden tahsil edip vergi dairesine beyan ederek ödemek zorunda oldukları katma değer vergisinden, aynı Kanun’un 29. maddesinde sayılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini, aynı Kanun’un 34. maddesinde belirtilen şartlarla indirebilme imkânı getirilmiştir.

Katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için, 3065 sayılı Kanun’un 34. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilme ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilme şartı aranmıştır.

Beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde, idarece aksi ortaya konulmadığı müddetçe, mükellefler beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanırlar. Bu ilkeden hareketle, beyanları üzerinden yasal haklardan yararlanan mükelleflerin defter ve belgeleri, zamanaşımı süresi içinde vergi idaresinin incelemeye yetkili elemanları tarafından her zaman incelenebilir. Böyle bir inceleme için defter ve belgelerin, mükelleften istenildiğinde incelemeye yetkili olanlara ibrazı zorunludur. Defter ve belgelerini haklı bir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler, beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanamazlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun’a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re’sen tarh sebepleri arasında sayılmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Kanun’un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birisinin bulunması, vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek sebep olarak kabul edilmiştir. O halde mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevim yerine getirmediğinden bahsedilmeyecektir.

Mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayi belgesiyle ispat edilebileceği gibi, olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle de ispat edilebilir. İspat vasıtalarının niteliği, olayın özelliğine göre, görevli yargı yerlerince değerlendirilecektir.

Buna göre, katma değer vergisi indiriminden yararlanmış bir mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının tespiti amacıyla, defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, 213 sayılı Kanun’da tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmeyecektir.

Defterlerle birlikte zayi olan ve katma değer vergisi indirimine esas olan alış belgelerinin, alış yapılan mükelleflerden temin edilerek inceleme elemanına veya mahkemeye ibrazını beklemek de gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Zira, alım yapılan mükelleflerin bazen faaliyetini terk etmeleri veya bulunamamaları, bazen de belge asıllarını vermemeleri gibi sebeplerle bu belgeler temin edilememektedir. Dava aşamasında mahkemece, bu belgelerin temin edilmesinin davacıdan istenildiği durumlarda, alım yapılan mükelleflerin defter belge saklama yükümlülük süresi de çoğu zaman dolduğundan, istenilen belgelerin temin edilmesi imkânsız hale gelmektedir.

2. SONUÇ:

Bu durumda, mücbir sebebin varlığı halinde;

1- Defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re’sen tarh nedeni olduğuna oyçokluğuyla,

KDV indiriminden yararlanmış bir yükümlünün, talep halinde VUK'a göre tutulmuş defterlerini incelemeye sunmasının bir vergi ödevi olduğu, sunmazsa re'sen vergi tarhi yapılabileceği, yükümlünün bu ödevini yerine getirmesini engelleyecek mücbir sebebi mutlak şekil şartına bağlı olmaksızın ispatlaması halinde bu ödevin yerine gelmediğinden bahsedilemeyeceği; ayrıca yükümlünün alış belgelerini temin ederek bu belgelerle ispat gibi bir sorumluluğu da olmadığı ve bu nedenlerle KDV indirimlerinin reddi suretiyle yükümlü adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesinin hukuka uygun olmadığı, bu yöndeki VDDK kararı⁶⁷⁷ doğrultusunda içtihadın birleştirilmesi gerektiği şeklinde karar verilmiştir.

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi hali hakkında⁶⁷⁸ ise kısaca;

2- ispat külfeti açısından ise, içtihatların; mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin, alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı yolundaki Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.”

⁶⁷⁷ VDDK, E.2017/428, K.2017/636, T.13.12.2017.

⁶⁷⁸ “B. MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ HALİ:

1. DEĞERLENDİRME:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanun'un 34. maddesinin birinci bendinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışı temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimi yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira, 29. madde mükelleflere, yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirime konu yapılmasına imkân tanımıştır. Bu yüzden, gerçekten yapılmış bir teslim dayanamaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi mümkün değildir. Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının saptanması da öncelikle mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 227., 171. ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesinin zorunlu olduğunu; 171. maddesi ise,

vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüştür.

Anılan düzenlemelerin sonucu olarak 256. maddede, saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulan vergi mükelleflerince, bu zorunluluğun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen durumların, karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlemek anlamını taşıyacaktır. Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin, yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Vergi idaresine verilen katma değer vergisi beyannamelerinde yüklenilmiş vergi olarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiği ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığını ise 29. maddesinden dolayı kanıtlamak zorunda olan taraf vergi mükellefleridir. Bu konuda inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini herhangi bir neden göstermeksizin ibraz etmeyen mükellefler, yaptığı indirimin ön koşulunun varlığını belgelendirememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlayamamıştır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle bu belgelerin ne biçimsel yönden ne kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelenmesine olanak tanınmıştır. Bu nedenle vergi idaresince, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan mükellefler adına, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesindeki ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde öngörülen ön koşulun varlığı, yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabileceği halde beyannamede indirim konusu yapılan söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslim dayanıp dayanmadığı, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığı hususu Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda değinilen kuralları uyarınca, aynı Kanun'da vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşımaktadır.

Tarhiyata karşı açılan davalarda ise, davacılar indirim konusu yapılan vergilerin gerçekten yüklenildiğini, Kanun'un öngördüğü belgelendirme koşullarının yerine getirildiğini yargı yerine sunabileceği defter ve belgeleriyle kanıtlayabileceklerini iddia etmektedirler. 3065 sayılı Kanun, 34. maddesindeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansıma özelliği bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için reddedilmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davacıların bu yöndeki iddialarının incelenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yazılı yargılama yöntemini benimseyen İdari Yargılama Usulü Kanunu, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esasını öngörmüştür. Bu cümleden olarak, 3. maddesinin üçüncü fıkrasında, dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16. maddesinin birinci fıkrasında, dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21. maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkân bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafa tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve

KDV indirimi için kanuna uygun defter tutulması ve belge düzenlenmesi ön koşuldur. Ayrıca indirim konusu KDV'nin gerçekten yüklenilmiş olması gerekir. Yükümlü tarafından inceleme esnasında vergi idaresince talep edilen defter ve belgelerin sunulması gerekir. Eğer sunulmaz ise yukarıda yazılı ön koşulların varlığı ispatlanamamış kabul edilerek vergi idaresince KDV indirimi reddedilmektedir. Ancak gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir KDV indiriminin salt ön koşulun varlığı ispatlanamadığı için reddedilmesi, KDV'nin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozmaktadır. Öte yandan davaların açılması, delillerin toplanması, taraflarca sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören ve yazılılık ilkesini benimseyen İYUK'daki 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit şartlara sahip olarak iddia ve savunma yapabilmeleri öngörülmüştür. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında karşı tarafın görüşünün alınması ve hüküm anında değerlendirilmesi gerekir. Davacı tarafından daha önce vergi idaresine sunulmamış

sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi icap etmektedir.

Davacılar tarafından daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanak dayandırdığı konusundaki saptama ancak, her türlü imkân ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceğinden, vergi mahkemesine sunulacak defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması bu amacın sağlanması için gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanunu'nun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinin birinci fıkrası uyarınca elde edilmesi mümkündür. Burada yargı organınca, idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmamakta, ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapılmakta olup, bu da İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan doğmaktadır.

2. SONUÇ:

Belirtilen hukuksal nedenlerle, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat ayrıklığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, 12.12.2018 tarihli birinci toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından 08.02.2019 tarihli ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.”

olmasına rağmen bunların yargılama aşamasında mahkemeye sunulması hali de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkındaki şekil ve içerik saptamalarını, kendisine VUK'un tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşkusuzdur. Vergi mahkemesi tarafından yukarıdaki saptamalardan sonra gerek görüldüğü takdirde başka delillerin İYUK 31/1 maddesi uyarınca toplanması mümkündür. Burada verginin doğruluğu konusunda İYUK'dan kaynaklanan yargısal denetim yapılmakta olup yargı organınca idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmamaktadır. Sonuç olarak, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini inceleme esnasında sunmayan KDV yükümlüsü adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacı tarafından vergilendirme dönemine ilişkin defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceği talebi mahkemece kabul edilerek defterdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak karar verilmesi gerektiği yönündeki VDDK kararı⁶⁷⁹ doğrultusunda içtihadın birleştirilmesine karar verilmiştir.

a) DİBK Kararı Hakkında Genel Değerlendirme

İçtihadı birleştirme kararları benzer nitelikte olaylar için bağlayıcıdır. Bu bağlayıcılık kapsamında, yeni bir yasal düzenleme yapılmıyca kadar hem yargı organları hem idare, bu kararın gereklerine uymak zorundadır (DK.m.40/4).

DİBK, yükümlüler lehine sayılabilecek şekilde kararları birleştirdi. Bu karar ile defter ve belgelerini vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edemeyenlerin vergi mahkemelerine ibraz etmesi mümkün olabilecektir. Aynı zamanda vergi indiriminin reddi uygulaması değişecektir.

Öncelikle belirtmek gerekirse temel hak ve özgürlükler açısından DİBK kararının olumlu olduğunu söylemek gerekir. Bir tarafta kamu gücünü kullanan kamu otoritesi, diğer tarafta vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine müdahale

⁶⁷⁹ VDDK, E.2017/627, K.2017/623, T.13.12.2017.

edilen vergi ödevlisi arasındaki eşit olmayan denge, ancak hak arama özgürlüğünün ve ispat hakkının geniş yorumlanmasıyla sağlanabilir⁶⁸⁰. DİBK kararının, silahların eşitliği ilkesine ve vergi yargısının taraflar arasındaki eşitsizliği dengelemek amacına uygun olduğu söylenebilir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusunun herhangi bir nedenle inceleme elemanına sunamadığı ancak sonradan mahkemeye sunduğu defter ve belgelerin incelenebilmesi hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının gerçekleşmesine katkı sağlar⁶⁸¹. Vergi yargısındaki kamu yararının, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması şeklinde yerine geldiğinden daha önce bahsetmiştik. Bu kapsamda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması yani vergiyi doğuran olayın gerçek içeriğinin tespit edilmesi, KDV özelinde ise verginin gerçekten yüklenip yüklenmediği, yüklenilmiş ise indirim hakkı olup olmadığının tespit edilmesi, DİBK kararı ile daha olanaklı hale gelmiştir.

DİBK kararında belirtildiği üzere sonradan mahkemeye sunulan defter ve belgeler, öncelikle diğer taraf olan vergi idaresinin denetimine sunulurken, idari incelemenin elverişli ve sağlıklı gerçekleşebilmesi için yeterli bir sürenin verilmesi gerekir. Aynı zamanda usul ekonomisi gereği yargılamanın makul sürede tamamlanması ilkesine uyulması gerekecektir. Uygulamada bu hususta 10 ile 60 gün arasında bir süre verildiği ancak idarenin iş yoğunluğu göz önüne alınınca bu sürenin somut duruma göre yetersiz kaldığı durumlar yaşanmaktadır⁶⁸². DİBK kararı ile birlikte verilecek bu sürenin ne kadar olması gerektiği sorusu daha önemli hale gelmiştir. Kanaatimce mahkeme, önüne gelen olayın somut özelliğine, defter ve belgelerin kapsamına göre her olayda farklı bir süre öngörebilir. İdarenin haklı bir neden ileri sürmesi halinde ek süre verilebilir.

Bu konuda görülen davaları, yargılama giderleri açısından da değerlendirmek gerekir. İYUK'da yargılama giderleri konusunda düzenleme olmayıp HMK'ya atıf yapılmıştır. Avukatla takip edilen davalarda vekalet ücreti de

⁶⁸⁰ Taylar, **a.g.m.**, s.397.

⁶⁸¹ **A.e.**

⁶⁸² Semi Okumuş, Mustafa Kemal Göze, “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.280, 2012, s.50-51.

yargılama giderlerinden sayılır (HMK.m.232/g). Yargılama giderleri, kural olarak aleyhine hüküm kurulan tarafa, yani davada haksız çıkan tarafa yükletilir⁶⁸³ (HMK.m.236/1). Davada her iki taraftan biri kısmen haksız çıkarsa, yargılama giderleri tarafların haklılık oranına göre mahkeme tarafından paylaşılır (HMK.m.236/1). Vergi mahkemesi de nihai kararıyla birlikte bu hükümlere göre yargılama giderlerine hükmetmektedir. Yargılama giderleri, tarafların haksızlık durumuna göre belirlendiği için DİBK konusu kararlarda davanın kısmen veya tamamen kabul edilmesi halinde acaba vergi idaresi haksız sayılabilecek ve aleyhine yargılama gideri hükmedilebilecek midir? Zira davanın açılmasına davacı yani defter ve belgelerini inceleme esnasında sunmayan yükümlü sebebiyet vermiştir. Dava açıldığı tarihte davalı vergi idaresinin haksız olduğundan bahsedilemez. Böyle bir durumda yargılama giderleri ve vekalet ücretinden davalı vergi idaresinin sorumlu tutulması, dürüstlük kuralı, adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı gibi yargılama giderleri konusundaki genel mantığa da aykırıdır⁶⁸⁴. Bu nedenle yargılama giderlerinden, ispat hakkını yargılama aşamasında kullanan yükümlünün sorumlu tutulması ve davalı idare aleyhine vekalet ücretine hükmedilmemesi yerinde olacaktır⁶⁸⁵.

Türk vergi sisteminin dayalı olduğu beyan esaslı usulünün sağlıklı işleyebilmesi ancak vergi idaresinin etkin denetim yapabilmesine bağlıdır. Hal böyle iken vergi incelemesine sunulmayan defter ve belgelerin daha sonra yargılama aşamasında incelenmesine olanak verilmesi, vergi denetiminden beklenen amacın gerçekleşmeyeceği ve denetimin etkisizleşeceği bir durum yaratabilir görüşü vardır⁶⁸⁶. Bu görüş DİBK kararının karşı oy yazısında da ifade edilmiştir⁶⁸⁷. Ancak inceleme elemanına defter ve belgenin sunulmaması fiilinin,

⁶⁸³ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.700.

⁶⁸⁴ Taylar, **a.g.m.**, s.402.

⁶⁸⁵ **A.e.**

⁶⁸⁶ Okumuş, Göze, **a.g.m.**, s.48; İbiş, **a.g.e.**, s.133-142.

⁶⁸⁷ “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda öngörülen re’sen araştırma yetkisinin öngörülme amacı dışında kullanılması suretiyle, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki isteminin kabul edilmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebilecektir”

kaçakçılık suçunu oluşturduğu gerekçesiyle ceza mahkemesi tarafından hapis cezası verilebilmektedir. Sırf bu durumda dahi vergi denetiminin etkisizliğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Fakat DİBK kararından sonra bu suç hakkındaki uygulama ve ceza mahkemesi kararlarının da değişebileceği muhtemeldir.

Defter ve belgelerin inceleme esnasında sunulmaması “gizleme” olarak kabul edilir (VUK.m.359/a-son) ve gizleme fiili vergi kaçakçılığı suçunu oluşturarak hapis cezası uygulanabilir (VUK.m.359). Defter, kayıt ve belgelerini incelemeye sunmayan ancak sonradan sunan yükümlülere bu madde hükümlerine göre hapis cezası uygulanabilmektedir⁶⁸⁸. Gizleme suçu, neticesi harekete bitişik bir suç olması nedeniyle bir kez ibrazın gerçekleşmemesi halinde suçun maddi unsurunun tamamlandığı kabul edilmektedir⁶⁸⁹. DİBK kararından sonra gizleme suçunun maddi unsurunun yorumlanmasının sanık/yükümlü lehine yapılması ve sanık/yükümlü tarafından vergi yargılaması aşamasında defter ve belgenin ibrazı halinde ceza mahkemesinde de beraat kararı verilmesi gerektiği kanaatindeyim. Bağlayıcı nitelikteki DİBK kararı gereği mücbir sebep olsun veya olmasın defter ve belgelerin sonradan mahkemeye sunularak incelenmesi mümkün olduğuna göre ceza yargılamasında özgürlükçü bir yorum ile DİBK kararı sanık lehine bir hüküm olarak görülmeli ve ancak vergi yargılaması aşamasında da herhangi bir ibrazın yapılmaması halinde sanığın cezalandırılması yoluna gidilmelidir.

DİBK kararında, KDV indirimi konusu olaylar hakkında verilen içtihatlar birleştirilmiştir. KDV’de olduğu gibi gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi türleri de beyan esasına dayalıdır ve vergiyi doğuran olayın belgelendirilerek belli süreler içinde deftere kaydedilmesi gerekir. Vergisel işlemlerin devletin kamu gücüne dayanan tek taraflı işlemler olması, re’sen tarh, vergi cezası kesilmesi gibi uygulamaların yaptırım niteliğinde olması nedenleriyle zayıf konumda olan yükümlülerin korunması gerekmektedir. Bu bakımdan DİBK kararının geniş yorumlanarak sadece KDV indirimi konusunda değil başka vergisel işlemlerde de uygulanması gerekir. Yargılama öncesi vergi idaresine sunulamayan bir belge

⁶⁸⁸ Taylar, **a.g.m.**, s.403-404.

⁶⁸⁹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5.bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2015, s.446.

nedeniyle yapılan herhangi bir re'sen tarh işleminin veya kesilen cezanın iptali için açılan davalarda bu belgenin mahkemeye sunulması halinde mahkemece incelenebilmesi gerekir.

b) DİBK kararının Re'sen Araştırma İlkesi Yönünden Değerlendirme

DİBK kararından önce verilen ve sonradan sunulan defter ve belgelerin incelenmesini mümkün kılan bazı kararlarda⁶⁹⁰ re'sen araştırma ilkesine açıkça atıf yapılmış ve vergi yargısında geçerli bu ilke gereği defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılabileceği belirtilmiştir.

Gerçekten de DİBK kararı vergi yargısındaki re'sen araştırma ilkesinin etkinliğini arttırır niteliktedir. Vergi yargısı ile vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlendiğini ve bu denetlemenin ancak maddi olayın yani vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi ve delillerin toplanması bakımından re'sen araştırma yetkisine sahip vergi mahkemesi eliyle yapılabileceğini belirtmiştik. Dolayısıyla vergi mahkemesinin önündeki uyumsuzlukta davacı tarafından defter ve belgelerin delil olarak sunulması halinde bunların incelenebilmesi ve yükümlünün gerçekten KDV indirim hakkına sahip olup olmadığının ortaya çıkarılması ancak re'sen araştırma ilkesi kapsamında mümkündür⁶⁹¹.

⁶⁹⁰ "...davacı tarafından ... defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, ... re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden..." DNŞ.9.D., E.2014/6558, K.2017/3429, T.30.03.2017; "resen araştırma yetkisinin, vergi davalarının çözülmesi yönünden vergiyi doğuran olayın niteliği, vergilendirmenin matrahı, salınan vergi ve kesilen cezanın miktarını da kapsadığı açıktır ... vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği, ... matrahın hukuka uygunluğu saptanmak üzere yapılması gereken araştırma ve incelemelerin, 2577 sayılı Yasanın 2'nci maddesinde yargı yetkisine getirilen sınırı aşacağından söz edilmesine olanak yoktur..." VDDK. E.2010/25, K.2010/437, T.15.10.2010 (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁶⁹¹ Taylar, **a.g.m.**, s.390.

Ayrıca re'sen araştırma ilkesinin, ispat yükü ile ilgili genel kuralları kendi lehine yumuşattığını, hatta ispat yükünü işlevsiz hale getirdiğini daha önce belirtmiştik. Bu bağlamda re'sen araştırma ilkesi gereği, vergi incelemesine defter ve belgelerini sunmayan yükümlünün ispat yükünü yerine getirmediğinden bahsedilemeyecektir. DİBK kararında da bu görüş benimsenmiştir. Hatta VUK.m.3/B ve İYUK.m.20 düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde davacı, defter ve belgeleri elinde hiç olmasa dahi KDV'yi gerçekten yüklediğini ve KDV indirimine hak kazandığını diğer delillerle, örneğin alım satım yaptığı üçüncü kişilerden elde edeceği belgelerle de ispatlayabilir. Aksi durumun kabulü re'sen araştırma ilkesi ile bir çelişki oluşturacaktır.

Son olarak elbette ki elindeki defter ve belgeleri vergi idaresine sunmayan yükümlünün ödüllendirilmesi, vergi kaçırılmasına neden olunması gibi bir durumun da yaratılmaması gerekir. Bu bakımdan VUK'a getirilecek bir düzenleme ile defter ve belgeleri vergi idaresi incelemesine sunmayan yükümlülere, bu davranışları nedeniyle somut olayın niteliklerine uyacak bir usulsüzlük cezasının verilmesi yerinde olacaktır.

II. Yazılılık İlkesi ve Duruşma

İYUK'un 1. maddesinin 2. fıkrasına göre Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Bu madde yazılılık ilkesinin yasal dayanağıdır. Yazılılık ilkesi idari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılama hukukunda kural olarak geçerlidir. Davacının iddiaları, davalının savunmaları, ileri sürülen veya re'sen toplanan deliller yazılı olarak sunulur ve bunlar mahkeme tarafından dosya üzerinden incelenir⁶⁹².

Vergi yargılamasında duruşma yapmak mümkün ise de bu durum yazılılık ilkesi kuralının bir istisnasıdır. İYUK'un 17. maddesinde hangi durumlarda duruşma yapılabileceği hükme bağlanmış olup kanunda belirtilen şartların

⁶⁹² Çoşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s.98; Gözübüyük, **a.g.e.**, s.351; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.258.

gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunun yanında VUK'un mükerrer 378. maddesine göre inceleme elamanı ve mali müşavirin mahkemede dinlenilme olanağı bulunduğundan bu durumda yazılılık ilkesine bir istisna oluşturduğu söylenebilir.

İdari yargıda ve bu kapsamda vergi yargısında yazılılık ilkesinin kabul edilmesinin gerekçesi olarak; usul ekonomisi gereği uyumsuzluğun mümkün olan en kısa sürede çözümlenmesini sağlamak gerektiği, vergilendirme işlemleri yazılı olduğu için bunlar hakkında yapılacak yargılamanın da yazılı olmasının doğal olduğu⁶⁹³, vergi yargılamasında tanık dinlenmediği için duruşmaya ihtiyaç olmadığı⁶⁹⁴ hususları ileri sürülmektedir.

Ancak kanaatimizce bu gerekçelerin hiçbirisi vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin geçerli olması için yeterli değildir. İdari yargıda ve bu kapsamda vergi yargısında açık duruşma yapılması, yargı organının faaliyetlerinde kamu denetimini sağlayacak ve keyfiliğin önüne geçecektir. Ayrıca yargılama aşamasında hâkim, re'sen araştırma yetkisini kullanırken ve maddi gerçeği araştırırken her türlü delilden yararlanmalıdır. Burada duruşma yapılmaması gibi bir istisna getirilmemelidir. Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu diğer bir yargılama hukuku dalı olan ceza yargılaması hukukundaki "yüzyüzelik ilkesi"⁶⁹⁵ duruşma yapılmasını zorunlu kılar. Ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da maddi gerçeğe ulaşma zorunluluğunun yerine getirilebilmesi için deliller içinden en iyisine, olaya en yakınına ulaşmaya ihtiyaç vardır. Maddi gerçek araştırılırken en güvenilir yol ise mahkeme önündeki olayın olabildiğince kaynağından, ilk elden, dolaysız öğrenilmeye çalışılmasıdır⁶⁹⁶. Hal böyle iken mahkeme önünde tanık dinlenmesinin ve taraf beyanlarının sözlü olarak alınmasının önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Ayrıca Anayasa'nın 36.

⁶⁹³ Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.259.

⁶⁹⁴ İbiş, **a.g.e.**, s.117.

⁶⁹⁵ Yüzyüzelik ilkesi; dava taraflarının, yargılamada hazır bulunmalarını, iddia ve savunmadan haberdar olmalarını ve yargıç önünde ve birbirlerinin yanında dinlenmelerini gerektirir. Osman Yaşar, **Ceza Muhakemesi Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s.981-982.

⁶⁹⁶ Parlar, Hatipoğlu, Yüksel, **a.g.e.**, s.3.

maddesi ve AİHS'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamına giren “hukuki dinlenilme hakkı”⁶⁹⁷ ancak bir duruşmanın yapılması halinde etkin biçimde yerine getirilebilir. Taraflar haklılıklarını, hâkim ve karşı taraf önünde açıklayıp anlatarak daha doğru bir kanaatin oluşmasını sağlayacaktır. Ayrıca duruşma yapılması ile hâkim sosyal yaşama dair tecrübelerinden yola çıkarak, tarafların ve tanıkların anlatımları, tutarlılıkları, davranışları ve diğer sübjektif verileri değerlendirme imkanına kavuşacaktır⁶⁹⁸. Duruşma; dosyada bulunan dava malzemelerin taraflarca tartışılması, hâkimin uygulanacak hukuk kuralı hakkında bilgilendirme yapması, mahkemenin önemli bulduğu ancak dile getirilmemiş konularda tarafların dikkatinin çekilmesi açısından uygun bir ortam oluştur⁶⁹⁹ ve aslında yargılama faaliyetindeki yegâne yoldur. Vergilendirme işlemlerinin yazılı olması nedeniyle vergi yargılamasının yazılı olduğu görüşü de kanaatimizce yerinde değildir. Zira sözlü yargılama usulünün geçerli olduğu medeni yargılamada, konusu senetle ispatın zorunlu olduğu davalarda veya şekli bir inceleme yapan icra mahkemelerinde duruşma yapılmaması gibi bir istisna yoktur. Usul ekonomisi gereği davaların hızla sonuçlandırılmasını sağlamak için yazılı yargılamanın kabul edildiği gerekçesini de tamamen doğru kabul etmek mümkün değildir. Duruşmalı görülen vergi davalarının, duruşmasız görülenlere göre daha

⁶⁹⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun E.2013/9-634, K.2014/143, T.26.02.2014 sayı ve tarihli kararında hukuki dinlenilme hakkı ve unsurları açıklanmıştır: “...Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun “Hukuki Dinlenilme Hakkı” başlıklı 27. maddesi uyarınca davanın tarafları, kendi haklarıyla bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip olup, bu hak, yargılamayla ilgili bilgi sahibi olunmasını da içerir. Buna göre mahkeme, iki tarafa eşit şekilde hukuki dinlenilme hakkı tanıyarak hükmünü vermelidir. Taraflara hukuki dinlenilme hakkı verilmesi anayasal bir haktır. Anayasamızın 36. maddesine göre teminat altına alınan iddia ve savunma hakkıyla adil yargılanma hakkı, hukuki dinlenilme hakkını da içermektedir. Yine İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde de hukuki dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı içinde teminat altına alınmıştır. Bu hakka, tarafın hâkime meramını anlatma hakkı ya da iddia ve savunma hakkı da denilmektedir. Ancak, hukuki dinlenilme hakkı, bu ifadeleri de kapsayan daha geniş bir anlama sahiptir...Hukuki dinlenilme hakkı olarak maddede ifade edilen ve uluslararası metinlerde de yer bulan bu hak, çoğunlukla “iddia ve savunma hakkı” olarak bilinmektedir. Ancak, hukuki dinlenilme hakkı, iddia ve savunma hakkı kavramına göre daha geniş ve üst bir kavramdır. Bu hak, yargılamanın tarafları dışında, müdahiller ve yargılama konusuyla ilgili olanları da kapsamına almaktadır. Ancak, her yargılama süjesi kendi hakkıyla bağlantılı ve orantılı olarak bu hakka sahiptir. Hakkın temel unsurları maddede tek tek belirtilmiş, böylece uygulamada bu temel yargısal hak konusundaki tereddütlerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır... Taraflar, yargılamayla ilgili açıklamada bulunma, bu çerçevede iddia ve savunmalarını ileri sürme ve ispat etme hakkına sahiptirler. Her iki taraf da bu haktan eşit şekilde yararlanırlar...”

⁶⁹⁸ İbiş, **a.g.e.**, s.117-118.

⁶⁹⁹ Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.236.

geç sonuçlandığı gösterir somut bir veriye veya çalışmaya rastlanmamıştır. Hatta Türk adli istatistikleri verileri analiz edildiğinde bu durumun tam tersinin mümkün olabileceği görülmüştür. Bir karşılaştırma yapmak açısından; dosyaların karara çıkması oranı bakımından adli yargı ile idari yargı arasında dikkate değer büyük bir fark yoktur. Genel olarak adli yargıda davaların duruşmalı, idari yargıda ise duruşmasız görüldüğü göz önüne alındığında, 2009–2018 yılları arasında mahkeme önündeki dosyaların ortalama karara çıkma oranı adli yargıda %60 iken idari yargıda %70'tir⁷⁰⁰. Bir hâkime düşen dosya sayısı bakımından adli yargı hâkimine idari yargı hâkime göre yaklaşık 2 kat fazla⁷⁰¹ dosya düşmesi unsuru da göz önüne alındığında, dosyaların genelde duruşmalı görüldüğü adli yargıda davaların idari yargıya göre daha hızlı tamamlandığı sonucuna ulaşılabilir.

AİHS 6. maddesinin vergi yargısını da kapsadığını, bununla birlikte vergi hâkiminin Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasına göre AİHS 6. madde hükümlerini uygulamak zorunda olduğunu belirtmiştik. Anılan maddede yargılamanın duruşmalı olması ve kural olarak hükmün açık oturumda açıklanması gerektiği emredilmiştir. Buna göre idari yargıdaki yazılılık ilkesi ile AİHS'nin adil yargılanma hakkına ilişkin bu maddesi tam bir çelişki içindedir. Yasa koyucu tarafından bu çelişkinin giderilmesi ve adil yargılanma hakkının yerine getirilmesine yönelik düzenlemelerin bir an önce yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Vergi yargılamasında istisnai ve kanuni şartların gerçekleşmesi halinde yapılması mümkün olan duruşmanın varlığı halinde dahi pek çok sorunla karşılaşmaktadır. Sadece dilekçeler sözlü olarak tekrarlanacak ise duruşmaya ihtiyacın olup olmadığı, temel bir ispat aracı olan duruşma zaptının kanunda

⁷⁰⁰ 2009-2018 yılları İdarî yargı ilk derece mahkemelerinin son on yıllık çalışma trendine bakıldığında; ortalama dava sayısının (geçen yıldan devir, yıl içinde açılan ve bozularak gelen toplam dava sayısı) 596.576 iken ortalama karara çıkan dosya sayısı 432.010'dur. Aynı dönem içinde yılları Adli yargı ilk derece mahkemelerinin son on yıllık çalışma trendine bakıldığında; ortalama dava sayısının (geçen yıldan devir, yıl içinde açılan ve bozularak gelen toplam dava sayısı) 3.194.652 iken ortalama karara çıkan dosya sayısı 1.908.563'tür. (Çevrimiçi) <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/bulten2018.pdf>, 1 Mayıs 2019.

⁷⁰¹ Adli mahkemelerde bir hâkime düşen yıllık dava sayısı 2018 yılında 806'dır. İdari mahkemelerde bir hâkime düşen yıllık dava sayısı 2018 yılında 396'dır. (Çevrimiçi) <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/bulten2018.pdf>, 1 Mayıs 2019.

düzenlenmemiş olması, duruşmada kural olarak tanık dinlenememesi gibi hususlar hak ve özgürlüklere, bu bağlamda hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere aykırı niteliktedir⁷⁰².

III. Yargılamada Tanık Dinlenilmemesi

Vergisel işlem sürecinde idare tarafından tanık beyanının alınması ve bu beyanların vergi yargısında delil olarak kullanılmasından önceki bölümlerde bahsedilmişti. Ancak vergi yargılaması aşamasında tanık dinlenmesi konusu üzerinde durmak gerekmektedir. Medeni yargılama hukukunu düzenleyen HMK’da tanıklık müessesesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aynı şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu’nda tanık delili ile ilgili çokça hüküm mevcuttur. Vergi yargılaması aşamasında ise tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusu tartışmalıdır⁷⁰³.

İdari yargılama usulünde ve bu kapsamda vergi yargılamasında tanık deliline başvurulamayacağı görüşleri vardır ve uygulama bu yöndedir. İYUK’un 31. maddesinde atıf yolu ile HMK’nın uygulanacağını belirttiği deliller arasında tanık delilinden bahsedilmemesi, İYUK’un kendi içinde tanık delili hakkında doğrudan bir hüküm olmaması, duruşma hakkındaki düzenlemelerde böylesi bir kabul olmaması, İYUK’un 1. maddesi 2. fıkrasında yer alan idari yargıda yazılılık ilkesini kabul eden hükmün tanık dinlenmesine engel bir yasal düzenleme olduğu hususları; uygulama ve doktrinde tanık dinlenmeyeceğine ilişkin görüşlerin ağırlıklı olarak kaynağıdır⁷⁰⁴.

Buna karşın Türk hukuk doktrininde genel kabul gören görüş vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin gerekli⁷⁰⁵ ve mümkün olduğu yönündedir. Bu görüşün dayanaklarını aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

⁷⁰² Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.4-5.

⁷⁰³ **A.e.**, s.140.

⁷⁰⁴ Bu görüşleri aktaran; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.141, Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.286, Artuk Ardıçoğlu, “İdari Yargıda Tanık”, **Yaklaşım Dergisi**, S.215, Kasım 2010, s.300.

⁷⁰⁵ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.141.

1982 yılında kabul edilen İYUK ile yargılama rejiminin getirilmesinden önce vergi komisyonları ile bunların yargılamayı andıran faaliyet ve usullerinin VUK'ta düzenlendiği dönemlerde, vergisel soruşturma ve araştırma sürecindeki yargılama ile ilgili kurumların VUK'da düzenlenmiş olması doğaldı. Ancak aynı mantığın İYUK'un kabulünden sonra da devam ettirilmesi ve yargılama kapsamına giren konuların VUK'da düzenlenip, yargılama ile ilgili kurumların bunlar ile açıklanmaya çalışılması kabul edilemez⁷⁰⁶.

Pozitif hukuk kuralları gereği idari yargıda keşif veya duruşma esnasında tanık dinlenmesine engel teşkil eden bir durum olmadığı görüşü vardır⁷⁰⁷. İYUK'da tanık dinlenmesini yasaklayan bir hüküm olmayıp yazılılık ilkesi ile ilgili hükmün varlığı tek başına tanık delilinin yasak olduğu anlamına gelmez⁷⁰⁸. Zira mahkemenin duruşma açması ve açılan bu duruşmada tanık dinlemesi mümkündür.

Diğer bir husus; İYUK'un 31. maddesi gereği İYUK'da düzenlenen ve HMK'ya atıf yapılan haller dışında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerekir. VUK'un 3. maddesi ise vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile doğrudan ilgili bir madde olup maddede belirli şartlarla tanık beyanı geçerli bir delil kılınmıştır⁷⁰⁹.

Uygulamada tanığın noterde dinlenip noter beyanının delil olarak dosyaya sunulduğu veya tanığın, tanık sıfatı altında değil mahalli bilirkişi adı altında mahkeme huzurunda dinletildiği durumlar olmaktadır⁷¹⁰. Görüldüğü üzere vergi davalarında tanık dinlenmesi, uygulamada bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmakta ve bu ihtiyacın karşılanması gerekmektedir.

Vergi yargılamasında tanık dinlenmemesi, kamu yararı ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ve hâkimin sahip olduğu re'sen araştırma ilkesi ile bağdaşmaz. Zira maddi gerçeği ortaya çıkarmakla yükümlü olan ve bu yükümlülüğü gereği re'sen

⁷⁰⁶ A.e., s.135-136.

⁷⁰⁷ Mahmut Ceylan, "İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, S.16, Aralık 2018, s.329, Kaşıkçı, a.g.e., s.142.

⁷⁰⁸ Kaşıkçı, a.e.

⁷⁰⁹ Gümüşkaya, a.g.t., s.287.

⁷¹⁰ Ergün, a.g.m., s.82-83.

araştırma yetkisine sahip olan vergi hâkimi, tanığın ifadesine bizzat başvurabilmelidir. Özellikle vergi incelemesi esnasında alınan ifadenin yetersiz olduğu, anlaşılamaz olduğu, ifadedeki asıl niyetin şüpheli olduğu, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından bildirilmesine rağmen tanığın idarece dinlenmemiş olduğu durumlarda tanıkların çağrılarak mahkeme huzurunda dinlenilmesi ve hem mahkemece hem taraflarca sorgulanması gerekmektedir. Aynı şekilde vergi inceleme esnasında dinlenilmemiş olsa bile yargılama esnasında taraflarca bildirilecek tanık, mahkemece bizzat dinlenebilmelidir.

İdari yargıda ve vergi yargısında kural olarak tanık dinlenmemesi, Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'e aykırılık teşkil etmektedir. Sözleşmenin 6. maddesinin 3/d fıkrasındaki *“iddia tanıklarını sorguya çekmek ve çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek”* hükmü adil yargılanma hakkı kapsamındadır. Madde metninde “iddia”, “savunma” gibi genelde ceza yargılamasını akla getiren tabirler kullanılmış olsa da maddedeki adil yargılanma hakkına ilişkin tüm düzenlemelerin idare ve vergi yargılamasında da geçerli olduğu, AİHM ve komisyon kararlarının bu yönde olduğunu daha önce açıklanmıştı. Tanıkla ilgili bu hüküm, adil yargılanma kapsamında yer alan silahların eşitliği ilkesinin bir uzantısı olup ispat konusuna ilişkin bir ilkeyi ortaya koymakta, tanıkların dinlenmesinde hak eşitliğini emretmektedir⁷¹¹. Dolayısıyla vergisel işlem sürecinde idare tarafından tanık beyanının alınabilmesine ve bu beyanın yargılama aşamasında delil olarak kullanılabilmesine karşın işlem muhatabı kişinin hak aradığı yargısal süreçte tanık dinletmemesi adil yargılanma hakkına aykırıdır. İdari süreçte alınan tanık ifadesi ancak bu tanığın yargılama aşamasında mahkemece ve taraflarca sorguya çekilmesinin mümkün olması halinde geçerli bir delil olarak kabul edilmelidir. AİHM kararları da bu yöndedir⁷¹². Netice olarak vergi hâkimi tarafından

⁷¹¹ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s.306.

⁷¹² Kararlara göre, polis, sorgu hâkimi ya da kazai merciler önündeki beyan ve ifadenin sonradan duruşmada okunması sözleşmeye aykırı değildir yeter ki, bir delil olarak bunlardan yararlanılırken savunma hakkı çiğnenmemiş, yargılamanın herhangi bir aşamasında sanığın tanığa soru yöneltmek, tanıkla yüzleşmek olanağı kaldırılmamış olsun. Unterpertinger/Avusturya, 24.11.1986, A 110,

Anayasa'nın 90. maddesinin son cümlesi gereği temel hak ve hürriyetlere ilişkin kural ve ilkeler doğrudan uygulanabilir ve bu kapsamda AİHS'nin 6. maddesindeki adil yargılanma hakkındaki düzenlemelere göre tanık dinlenebilir⁷¹³.

Vergi yargılamasında tanıklıkla ilgili diğer bir yasal düzenleme olan VUK'un mükerrer 378. maddesinde *"Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler"* hükmü bulunmaktadır⁷¹⁴. VUK'un 31/2 maddesinde HMK'ya atıf yapılan haller dışında VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. VUK'a yapılan bu atfın ilgili olduğu maddelerden biri de VUK'un mükerrer 378. maddesidir. Madde metni sonunda "dinleyebilir" kelimesi yerine "dinler" kelimesinin tercih edilmiş olması, vergi hâkiminin bu konuda bir takdir hakkı olmadığı anlamına gelmektedir. Vergi yargılamasında duruşma yapılmışsa ve yükümlü, mali müşavirini ya da muhasebecisini duruşmada hazır etmişse, hâkim bu kişileri tanık olarak dinleyecektir. Bunun dışında taraflardan birinin talebi üzerine inceleme elemanın da dinlenmesi gerekecektir. Madde düzenlemesine göre tanık dinletme hakkı kişi yönünden sınırlandırılmış olup tanıklığın sadece mali konularda olmayabileceği göz önüne alındığında, bu sınırlamanın adil yargılanma hakkına ve silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu açıktır⁷¹⁵.

Netice olarak belirtmek gerekirse re'sen araştırma yetki ve göreviyle donatılmış vergi hâkiminin, maddi gerçeğin aydınlatılması ve sağlıklı bir sonuca ulaşılabilmesi için vergi incelemesi esnasında alınan tanık ifadelerini delil olarak toplayabileceğine dair kuşku yoktur. Bu aşamada kimlerin tanık olabileceğinin şartları kanunda sayılmıştır. Hâkim, idarece dinlenen tanıkların bu şartları haiz olup olmadığını davanın kendi içindeki özel duruma göre re'sen araştırıp

par.31; Kostovski/Hollanda, 20.11.1989, A 105, par.41; Isgro/İtalya, 19.2.1991, A 194-a, par.34. A.e., s.308-309.

⁷¹³ Bkz. Kaşıkçı, a.g.e., s.142-145.

⁷¹⁴ Özbalcı, a.g.e., s.373.

⁷¹⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.144.

değerlendirecektir. Vergi yargılaması esnasında ise tanık dinlenebileceği hususu tartışmalıdır. “Çözüm, hakkı ve adaleti yasa ile ölçümlemek değil, yasaı hukuk ile okumaktadır. Olması gereken ise idari yargıda ve vergi yargısında tanık dinlenmesidir. Kaldı ki tanık dinlenmesine uygulama dışında bir engel de yoktur”⁷¹⁶. Kanımızca re’sen araştırma yetkisiyle donatılmış vergi hâkimi, Anayasa’nın 90. maddesi son düzenlemesiyle AİHS 6. maddesindeki adil yargılanma hakkı düzenlemesini ve kamuya yararlık ilkesini göz önüne alarak, duruşma açmak suretiyle tanık dinleyebilir. Re’sen araştırma yetkisinin yasal dayanağı olan İYUK 20/1 maddesinde “kendileri” değil “kendiliğinden” ibaresinin kullanılmış olması, vergi hakiminin tanık dahil her türlü beyana başvurabilmesini mümkün kılar⁷¹⁷. Vergi hâkimi, dosya kapsamına göre kimlerin tanık olarak dinleneceğini re’sen belirleyip duruşmaya çağırabileceği gibi tarafların bildirdiği tanıklardan da dilediğini duruşmaya çağırıp dinleyebilir⁷¹⁸. Kanımızca vergi yargılaması aşamasında dinlenmesi gereken tanıkların VUK 3/B-2 maddesindeki şartları haiz olup olmadığı da önemli değildir. VUK 3/B-2 maddesi düzenlemesi, vergisel işlem sürecinde idarenin kendiliğinden dinlendiği tanıklara ilişkindir. VUK’un mükerrer 378. maddesindeki kişilerin ise tanık olarak dinlenilmesi hâkimin takdirinde olmayıp tarafların talep etmeleri ya da duruşmada hazır etmeleri şartıyla beyanlarının alınması zorunlu hale gelecektir. Ancak bu hüküm uyarınca dinlenebilecek tanıklar da kişi bakımından sınırlı olup bu sınırlama adil yargılanma hakkı açısından eleştiriye açıktır.

Vergi yargılaması aşamasında tanık dinlenmesi konusunda uygulama ve doktrindeki tereddütlerin, görüş ayrılıklarının ortadan kaldırılması; yargılamanın temel hak ve özgürlüklere uygun adil bir şekilde yapılmasının sağlanması için yasal bir düzenleme yapılmasının zorunlu olduğu kanaatindeyiz. Yapılacak bu

⁷¹⁶ A.e., s.145.

⁷¹⁷ A.e., s.141-142.

⁷¹⁸ Yargılama aşamasında bir delilin gerekli ve yararlı olup olmadığını konusunda hâkimin takdir hakkı vardır. Hâkim bu takdir hakkı kapsamında, bildirilen bir tanığı dinlemeyi gerekli görmezse adil yargılanma hakkını ihlal etmiş sayılmaz yeter ki hâkim, taraflar arasındaki eşitliği gözetmiş olsun. Burada bahsedilen eşitlik, sayısal eşitlik değil nitelik eşitliğidir ve taraflar arasındaki dengenin korunmasıdır. Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e., s.306-307.

düzenleme ile vergi yargılaması aşamasında tanık dinlenebileceği açık ve net olarak hükme bağlanmalı; re’sen araştırma ilkesi göz önüne alınarak hâkime, tanık dinleme konusunda adil yargılanma hakkı çerçevesinde tam bir serbesti tanınmalıdır.

Bu görüşümüz bir yana yine de vergi hâkiminin, davacının istediği tüm tanıkları dinlemesi konusunda bir zorunluluk olması beklenemez. AİHM’in ceza yargılamasına ilişkin verdiği kararlar⁷¹⁹ burada da geçerlidir. Kararların ortak noktasına göre; AİHS’nin 6/3-d maddesinin amacı savunmanın talep ettiği tüm tanıkların dinletilmesi değildir, maddede yer alan “aynı şartlar altında” ifadesine göre silahların eşitliği ilkesine uygun olarak tanık dinletilmesine, mutlaka hakkaniyete uygun bir gerekçe gösterilmek suretiyle sınırlama getirilebilir⁷²⁰.

IV. “Non Bis In Idem” İlkesi Uyarınca Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

Yükümlü hakkında ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda VUK’un 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Başsavcılığı’na suç duyurusunda bulunulması gerekebilir. “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı VUK’un 359. maddesinde bir kısım vergi suçları düzenlenerek yaptırım olarak Asliye Ceza Mahkemesinde yapılacak kovuşturma neticesi hapis cezası öngörülmüştür. Aynı zamanda madde kapsamındaki kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olunmuşsa vergi ziyai suçu için belirlenen mali cezanın üç kat uygulanacağı VUK’un 344/2. maddesinde hükme bağlanmıştır⁷²¹. Bu maddeye göre hakkında mali ceza uygulanmış yükümlü veya sorumlu, bu mali cezanın iptali için vergi mahkemesinde dava açmış olabilir. Örneğin sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması, defter ve belgeleri ibraz etmeme nedeniyle yükümlüler hakkında yapılan cezalı tarhiyatların iptali için vergi mahkemesinde iptal davaları görülmekte, aynı zamanda yükümlü bu fiiller nedeniyle ceza mahkemesinde hapis cezası istemiyle

⁷¹⁹ Engel and others/Hollanda, par.91; Vidal/Belçika, 22.04.1992, A.No. 235-B, par.33; Salakov/Yugoslavya, 31.10.2001, par.57.

⁷²⁰ İnceoğlu, **a.g.e.**, s.224-225.

⁷²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.216-217.

yargılanabilmektedir. Bu şekilde vergi yükümlüsü veya sorumlusunun hukuka aykırı olduğu belirtilen fiili nedeniyle hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde yargılanması söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda iki farklı yargı kolundaki mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisi ve etkileşimi önem taşımaktadır ve özellikle bu kararların farklı yönde olması halinde sorunlar ortaya çıkmaktadır. Zira hem ceza hem de vergi yargılamasında re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkesi geçerli olup aynı konudaki yargılamaların birbirini etkilediği durumların yaşanması kaçınılmazdır. Çalışmada bu konu, re'sen araştırma ilkesi kapsamında ele alınacaktır.

VUK'un 367. maddesinin son fıkrasına göre ceza mahkemesi kararları, VUK'un 4. kitabının 2. kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza mahkemesini bağlamaz.

Vergi mahkemesinin davanın esası hakkında verdiği kararı dayandırdığı hukuki kurallar ile ceza mahkemesinin dayandığı hukuki kuralların farklılığı, kararlarında farklı yönde olmasına neden olabilmektedir. Örneğin ceza mahkemesi suçun manevi unsuru olarak kastın gerçekleşmesini ararken, vergi mahkemesi karar verirken fiilin gerçekleşmesinde kastın varlığını aramak durumunda değildir⁷²². Ceza yargılaması hukukunda, vergi yargılaması hukukunda olduğu gibi re'sen araştırma ilkesi olduğunu belirtmiştik. Ceza mahkemesi, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için her delili, her belirtiyi araştırır⁷²³. Aynı zamanda mahkeme, vicdani kanaatine göre delilleri değerlendirecek olup sanığın ikrarı, bilirkişi raporu gibi delillerle bağlı olmadığı gibi herhangi bir "ispat kuralı" ile de bağlı değildir⁷²⁴, diğer bir deyişle ceza yargılamasında kesin delil müessesesi yoktur. Bu durumda ceza mahkemesi, önündeki vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir kamu davasında, aynı vakıya ilişkin vergi mahkemesinde görülen bir davada verilen herhangi bir kararla bağlı olmayacaktır. Ceza mahkemesi yargılamasına devam ederek suçun maddi ve

⁷²² Şenyüz, **a.g.e.**, s.117.

⁷²³ Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s.77.

⁷²⁴ **A.e.**

manevi unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunu başka delillerle araştırarak, nihayetinde vicdani kanaate göre karar verecektir. Ayrıca daha önce belirttiğimiz üzere VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, aynı fiilden dolayı yapılan yargılamalarda verilen kararlar birbirleri ile çelişse dahi birbirlerini bağlamadığı hüküm altına alınmıştır⁷²⁵.

İki ayrı yargı kolunda birbiri ile çelişen kararlar verilmesi hukuk güvenliği ilkesine ve kesin hüküm otoritesine aykırıdır⁷²⁶. Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda⁷²⁷

“...Vergi Mahkemesi tarafından dava konusu faturaların fail tarafından bilerek ve isteyerek kullanılmadığı, bu itibarla vergi kaçakçılığı değil kusur cezası uygulanması gerektiğine karar verilmiş, bu karar Danıştay incelemesinden geçerek kesin hüküm haline gelmiş olsa bile her ne kadar failin bu eylemleri nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun tespiti kesinleşen vergi mahkemesi kararı ile saptanmış olsa da, bu karardaki faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı kanaatin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiğine ve bu sebeplerle hiç bir değerlendirme yapmadan Yerel Mahkeme tarafından Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına...”

görüşüne yer verilmek suretiyle, ceza mahkemesinin, kesinleşmiş vergi mahkemesi kararında sanığın sahte faturaları bilerek ve isteyerek kullanmadığı yönündeki tespitini değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanaatimizce bu karar yerindedir. Zira vergi yargısının verdiği lehe bir kesin hüküm varken, başka bir yargı kolu tarafından bu fiilin tekrar hukuki nitelendirmeye tabi tutulması ve sanığın/yükümlünün tekrar yargılamaya tabi olması “non bis in idem” ilkesine aykırıdır⁷²⁸.

Latince bir kavram olan “non bis in idem” ilkesi Türkçe’ye “aynı fiilden dolayı iki kez ceza verilemez”, “aynı suçtan dolayı iki kez yargılama yapılamaz”

⁷²⁵ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.65(2), 2016, s.334.

⁷²⁶ **A.e.**

⁷²⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E.2001/11-213, K.2001/219, T.16.10.2001, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁷²⁸ Geçer, **a.g.m.**, s.335.

veya “aynı suçtan dolayı iki kez kovuşturma yapılamaz”, “soruşturma bir kez olur” şeklinde çevrilmekle birlikte genel bir ifadeyle “bir kimsenin aynı fiil nedeniyle iki kez kovuşturulmaması” anlamına gelmektedir⁷²⁹.

VUK 367. maddesinin son fıkrası hükmü de aynı fiile ilişkin iki kesin hüküm verilmesine neden olduğundan “non bis in idem” kuralına aykırıdır. Bu aykırılığın ortadan kaldırılması için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hapis cezası yanında idari para cezasına ilişkin düzenleme yapılması ve yargılama neticesinde para cezasını da içeren tek bir ceza verilmesi yerinde olacaktır⁷³⁰.

Anayasa Mahkemesi, 1980 tarihli kararında⁷³¹ “non bis in idem” ilkesini kabul etmiş, ancak bu ilkenin anayasada düzenlenmediği gerekçesiyle bu ilkeye uygun hareket etmenin yasa koyucunun takdirinde olduğuna hükmetmiştir. Bu ilkenin Anayasamızda yer almaması bu konuda bir boşluk doğurmaktadır. Ancak bu boşluk, AİHS’nin 7 no.lu ek protokolünün Türkiye’de 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmesiyle ortadan kalkmış ve hukuki bir güvence sağlanmıştır. Protokolün “Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı” başlıklı 4. maddesi⁷³² ile hiç kimse, ceza yargılama usulüne göre kesin bir hükümle beraat ettiği ya da mahkûm olduğu bir suçtan dolayı ikinci bir ceza yargılamasına ve cezalandırmaya muhatap olamaz. Aslında, Türkiye’nin yasal bir düzenleme

⁷²⁹ Rıfat Murat Önok, Burak Pınar, “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, **Mali Pusula Dergisi**, S.18, Temmuz 2006, s.71.

⁷³⁰ Kaşıkçı, **Kaçakçılık**, s.124.

⁷³¹ “Anayasa, suç ve ceza konularında, ... başlıca birkaç ceza ilkesini belirtmekle yetinerek, bunların dışında kalan ceza konularını ve özellikle belli bir zamanda ne gibi eylemlerin suç sayılacağını, o suçlara ne miktar ve çeşit ceza verileceğini saptama yetkisini Yasa Koyucuya bırakmıştır. Yasa Koyucu bu yetkisini ve takdirini kullanırken Anayasa kuralları ile kamu yararı ve kamu düzeninin gereklerine bağlı kalmak zorundadır. İncelenen olayda olduğu gibi, kimi suçlar yönünden, belli bir ceza hukuku kuralının uygulanmamasının öngörülmesini, Yasa Koyucunun yukarıda belirtilen takdir hakkının kapsamı içinde görmek gerekir.” Anayasa Mahkemesi, E.1980/1, K.1980/25, T.29.04.1980, (Çevrimiçi), <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 1 Mayıs 2019.

⁷³² “1- Hiç kimse, bir devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz. 2- Yukarıdaki fıkra hükümleri, davanın sonucunu etkileyebilecek yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılmış delillerin mevcut olması veya önceki muhakemelerde temel bir eksikliğin bulunması halinde, ilgili devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak davanın yeniden açılmasına engel değildir. 3- Bu maddeye, Sözleşme’nin 15. maddesine dayanmak suretiyle herhangi bir istisna getirilemez.”

yapmadan ya da bir çekince ve ihtirazı kayıt ileri sürmeden AİHS'nin 7 no.lu ek protokolünü onaylamış olmasının, iç hukukta karışıklık ve çelişiklikleri beraberinde getireceği açıktır. Ancak Anayasamızın 90/5 maddesi dayanak olarak kullanılarak, AİHS ek protokolünün Türkiye’de yürürlüğe girmesiyle birlikte temel hak ve özgürlük düzenlemesi niteliğindeki “non bis in idem” ilkesinin üst norm özelliği kazandığı ve yasal güvence altına alındığı söylenebilir.

Yine de bu ilke ile çelişen kanun maddelerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda VUK’un 359, 367 ve 340. maddelerinin ortaya koyduğu çelişkiler tartışılarak değişikliğe gidilmesi zorunludur. Ancak herhangi bir değişikliğe gidilmese dahi hâkim tarafından Anayasa’nın 90/5 maddesi gereği AİHS’nin 7 no.lu ek protokolü uygulanmalıdır. Sahte fatura kullanılması nedeniyle yükümlüye kesilen üç kat tutarındaki vergi ziyai cezası nedeniyle vergi mahkemesinde açılan davanın yükümlü lehine sonuçlanması halinde, ceza mahkemesinin bu kararı göz önüne alarak artık bir mahkûmiyet kararı vermemesi gerekir. Vergi mahkemesince henüz bir karar verilmemişse ceza mahkemesi tarafından vergi mahkemesi kararının bekletici mesele yapılması gerekir.

“Non bis in idem” ilkesi doğrudan temel hak ve özgürlüklere ilişkin olup re’sen araştırma ilkesine ve delil serbestisi ilkesine göre baskındır ve Anayasa 90/5 maddesi gereği üst norm niteliğindedir. Bu bakımdan gerek vergi hâkimi gerekse ceza hâkimi, re’sen araştırma ve delil serbestisi ilkesine sahip olduğu gerekçesini ileri sürerek diğer yargılamada yükümlü/sanık lehine yapılan tespitleri ve verilen kararları göz ardı edemez.

“Non bis in idem” ilkesi ile ilgili AİHM kararları zaman içinde değişiklik göstermiştir. AİHM, Glantz/Finlandiya davasında verdiği 2014 tarihli kararda⁷³³, başvuranın, biri ek vergilerin yüklendiği vergi davası ve diğeri ise nitelikli vergi kaçakçılığı nedeniyle hakkında yürütülen ceza davası olmak üzere aynı suçtan dolayı ikinci kez yargılanmasından (non bis in idem) dolayı AİHS’nin 7 no.lu ek protokolünün 4. maddesi uyarınca şikayetçi olduğu davada; şikayeti kabul ederek

⁷³³ AİHM.4.D., No:37394/11, T.20.05.2014, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 1 Ekim 2019.

başvuranın kendi ehliyetiyle işlediği aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmasının ve birinin nihai kararlar sonuçlanmasına rağmen diğer yargılamaya devam edilmesinin mükerrerlik oluşturarak yukarıda yazılı madde uyarınca hak ihlali olduğuna hükmetmiştir. Ancak AİHM bu yaklaşımını, A ve B/Norveç davasında 2017 tarihinde verdiği karar⁷³⁴ ile değiştirmiştir. Kararda, vergi kaçakçılığı için getirilen mali yaptırım ve hapis cezasının bir bütünsellik oluşturması ve herkes için öngörülebilir olması halinde, ayrıca her iki yargılama sürecinin birbiri ile etkileşimde olması ve verilecek kararının diğer yargılamada göz önüne alınması hususlarının varlığı halinde “non bis in idem” ilkesi kapsamında bir hak ihlalinin bahsedilemeyecektir.

Diğer bir husus, daha önce DİBK kararının incelendiği bölümde bahsedildiği üzere; inceleme esnasında defter ve belge sunma yükümlüğünü yerine getirmeyen yükümlünün bu konuyla ilgili uğradığı mali yaptırımın iptali için açtığı vergi davasında sonradan defter ve belgelerini sunmuş olması halinde, ayrıca yükümlü hakkında bu fiili nedeniyle bir ceza davası yürüyor ise artık sonradan da olsa defter ve belgeler sunulduğu için mahkûmiyet kararı verilmemelidir.

V. Yasal Düzenleme Önerileri

Her ne kadar re’sen araştırma ilkesinin hukuki dayanaklarının İYUK ve VUK’da olduğunu belirtmişsek de her iki kanunda “re’sen araştırma ilkesi” kavramına doğrudan yer verilmemiştir. Bu nedenle öncelikle bu ilkenin bağımsız olarak “re’sen araştırma” başlığı altında yeniden düzenlemesi gerekir⁷³⁵. Zira yargılamaya bu kadar etkin bir ilkenin dağınık haldeki hükümlerden çıkarılıyor olması, kapsam ve sınırlarının açık ve net düzenlenmemiş olması uygulamadaki sıkıntıların başlıca kaynağıdır. Aslında sadece re’sen araştırma konusu değil, İYUK’un tümünden değiştirilmesi yerinde olacaktır.

⁷³⁴ AİHM, Büyük Daire, A ve B/Norveç, No:24130/11, 29758/11, T.15.11.2016, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 1 Ekim 2019.

⁷³⁵ Türkoğlu Üstün, **a.g.e.**, s.123-124.

Türkiye’de vergisel işlemlerin yapılması ve hukuki uyumsuzlukların çözümü için uygulanması gereken kurallar; değişik tarihlerde yürürlüğe giren VUK, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İYUK olmak üzere üç ayrı kanunda düzenlenmekte, bu kanunlar içinde aynı konuda olsa dahi çoğu birbiriyle uyumsuz hükümler yer alabilmektedir⁷³⁶. İdari usule ilişkin VUK’da yargılama usulüne, yargılama usulüne ilişkin İYUK’da idari usule ilişkin hükümler bulunmaktadır⁷³⁷. Bu durum çelişkiler ve karışıklıklar yaratmakta, anlaşılabilirliği azaltmakta, hukuk güvenliğini zedelemekte, kısaca sorunların kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla kanunlar arasındaki sınırlar açık ve net belirlenmeli, yargılama usulüne ilişkin kurallar İYUK’da, idari usule ilişkin kurallar VUK’da toplanmalı, mutlaka aynı konuda hüküm bulunması gerekli ise bunları birbirleriyle uyumlu hale getirecek değişimler yapılmalıdır⁷³⁸.

Bu değişimde atıflara yer verilmeden, salt yabancı kaynaklardan tercüme kolaylığına kaçmadan, uygulamadaki ve muhtemel sorunlara hakkaniyetli çözümler getirecek düzenlemeler, ana referans noktası temel hak ve özgürlükler alınarak yapılmalıdır.

Ülke nüfusu ve ekonomisinin büyümesiyle vergisel işlemlerin çeşitlenerek artması ve bireylerdeki hak arama bilincinin gelişmesi sonucu büyüyen ve gelişen vergi yargısının mevcut çerçevesine sığmadığı görünen bir gerçektir. O halde, idare mahkemesi ile vergi mahkemesinin görev alanı kesin ve net bir biçimde ayrılarak bağımsız bir vergi yargısı kurulması yönünde çalışmalar yapılabilir, salt vergi yargısına ait yüksek mahkeme kurulabilir. Bu kapsamda, bir yükümlülük veya alacak kamu gücüne dayanıyorsa buna ilişkin idari işlemler vergi yargısı konusu alanına dahil edilerek vergi yargısının görev alanı genişletilebilir.

⁷³⁶ “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, 2001, s.61, (Çevrimiçi) http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf, 01 Ekim 2019.

⁷³⁷ A.e.

⁷³⁸ A.e.

SONUÇ

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılaması hukuku içindeki yerini, diğer ilkeler ile olan ilişkisini, bu ilkenin kabul edilme nedenlerini, kapsamını, sınırlarını, bu ilke bağlamında delil ve ispat kurumunu, adil yargılanma hakkı bakımından vergi yargısındaki sorunlar karşısındaki durumunu incelediğimiz çalışma sonucunda özetle aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Vergi yargısında mahkemenin sahip olduğu gibi vergi idaresi de re'sen araştırma yetkisine sahip olup vergilendirme işlemleri esnasında bu yetki idare tarafından kullanılır. Ancak bu çalışmanın konusu, vergi yargılaması hukukunda geçerli re'sen araştırma ilkesi ile sınırlı tutulmuştur.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için mali araçlara ihtiyacı vardır. Bu mali araçların elde edilmesinde en önemli kaynak vergilerdir. Devlet, egemenlik hakkına dayanarak ve yaptırım gücünü kullanarak yükümlülerden vergiyi toplar. Devletin karşılıksız topladığı vergi, yükümlüler açısından bir ödevdur. Esasen verginin bir karşılığı vardır ancak kamu hizmeti şeklindeki bu karşılığın bireylere dönüşü dolaylı ve gecikmelidir. Buna karşın yükümlülerinin mal varlıklarındaki eksilme hemen olmaktadır. Bu şekilde karşı karşıya gelen ve menfaatleri çatışan taraflar arasında sık sık uyuşmazlıkların çıkması kaçınılmazdır. Bir hukuk devletinde bu uyuşmazlıkların çözümü için idari çözüm yolları ihdas edilmiş olsa da bu uyuşmazlıkların mutlaka bağımsız ve tarafsız yargı organları önünde sonuçlandırılması gerekir. Vergi yargısı ile vergi idaresinin hukuka uygunluk denetimi yapılır, keyfiliğın önüne geçilir, zayıf konumdaki birey korunur, bireylerin hukuka olan güvenleri tesis edilir, içtihat oluşturularak muhtemel yasal düzenlemelere kaynak teşkil edilir ve en nihayetinde hukuk devletinin gerçekleşmesine ciddi anlamda katkı sağlanmış olunur.

Vergi yargısına böylesine önemli görev ve işlevler yüklenirken, yargı organlarının katı şekil şartları içinde bırakılması düşünülemez. Zira mahkeme bir yandan bu şekil şartlarıyla uğraşırken, diğer yandan sağlıklı bir sonuca ulaşarak beklenen adaleti tam olarak ve makul sürede gerçekleştiremez. Bu nedenle vergi

yargılaması hukukunda, kamu yararından çok tarafların yararının ön planda olduğu medeni yargılama hukukundan farklı yargılama usullerinin benimsenmiş olması doğaldır. Bu farklılıklardan belki en önemlisi, vergi yargılamasında mahkemeye tanınmış re'sen araştırma yetkisidir. Gerçekten de vergi hâkimi, tarafların sunduğu delillerle bağlı olmaksızın maddi gerçeği ortaya çıkarmak için gereken araştırmayı taraflardan bağımsız olarak kendiliğinden yapabilecektir.

Re'sen araştırma ilkesi, vergi yargılamasına etkin kamuya yararlılık, usul ekonomisi, delil serbestisi ilkeleri ile yakın ilişki içindedir. Re'sen araştırma ilkesi, vergi yargısının kamu düzenini sağlaması ve kamuya yararlı olması özelliği ile ilgilidir. Bununla birlikte çabukluk ve ucuzluk ilkesi de denilen usul ekonomisi ilkesi gereği vergi hâkimi, aynı zamanda re'sen araştırma yetkisine de sahip olduğu için tarafların her sunduğu delili toplamak zorunda olmayacak, kendi uzmanlığını kullanarak sadece davanın çözümü için gerekli delilleri toplayarak mümkün olan en az giderle ve en kısa sürede yargılamayı bitirebilecektir. Bu şekilde adil yargılanma ilkesi unsurlarından makul sürede yargılama yapılması da sağlanmış olur. Vergilendirme işlemlerinde eşit olmayan taraflar arasında yargıda adil bir dengenin kurulması ve silahların eşitliğinin sağlanması da ancak re'sen araştırma yetkisine sahip vergi hâkiminin, zayıf konumda olan vergi yükümlüsünün yapamayacağı araştırmaları kendiliğinden yapması ile mümkün olacaktır. Delil serbestisi ilkesine göre önceden saptanmış ve sınırlandırılmış deliller söz konusu olmadığından vergi hâkimine, uyuşmazlığı çözerken re'sen araştırma yetkisini kullanmasında son derece kolaylık sağlanmış olacaktır. Vergi yargılamasında yazılılık ilkesi geçerlidir. Bu ilke gereğince kural olarak duruşma yapılmaksızın, dosya üzerinden yapılan inceleme ile karar verilmektedir. Bu durum re'sen araştırma ilkesine aykırıdır. Vergi hâkimi, davanın tarafları ve tanıklar ile doğrudan temas kurabilmelidir. Re'sen araştırma ilkesi ile ilişkili olan ekonomik yaklaşım ilkesi ise kaynağını VUK'un 3/B maddesinden alır. Vergiyi doğuran olay saptanırken ve vergi kanunları yorumlanırken hukuki biçimin arkasındaki gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin tespit edilmesi gerekir. İşte vergi hâkimi bu tespiti ancak re'sen araştırma yetkisiyle yapabilecektir.

İlk derece vergi mahkemesi hâkimi, re'sen araştırma yetkisini bizzat kullanabilecektir. Bölge idare mahkemesi de ilk derece vergi mahkemesi gibi re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Bölge idare mahkemesi bu yetkisini bizzat kullanabileceği gibi gerekli gördüğü veya eksik yapıldığını tespit ettiği araştırmaları, kararı veren mahkeme veya başka bir yer vergi mahkemesi eliyle de yapabilir. Danıştay ise sadece ilk derece mahkemesi olarak karar vereceği dosyalarla ilgili re'sen araştırma yetkisine sahip olup bu yetkisini bizzat kullanabilecek, gerekli araştırmayı re'sen yapabilecektir.

Re'sen araştırma ilkesi kapsamında maddi gerçeği ortaya çıkarmak için gerekli bilgi ve belgeler, davanın taraflarından istenebileceği gibi dava dışı üçüncü kişilerden de istenebilir. Ayrıca hâkim tarafından, taraflar arasında ihtilafsız bir vakıa hakkında dahi re'sen araştırma ilkesi kapsamında araştırma yapılabilir. Vergi yargısında maddi olayı tespit etmek için kullanılan re'sen araştırma yetkisi aynı zamanda dava konusu hakkında hukuki sebep ve hukuki nitelendirme bakımından da kullanılır. Vergi yargılaması bu yönüyle medeni yargılama hukukuna benzer. Zira her iki hukuk dalında da hâkim, uyuşmazlık konusu olay hakkındaki hukuki nitelendirmeyi ve uygulanacak hukuk kurallarını re'sen inceleyip tespit etmekle yükümlüdür. Buna ek olarak vergi hâkimi, vakıa araştırması ve delil toplanması hususlarını da re'sen yapabilir.

Bu kadar geniş yetkiler ihtiva eden re'sen araştırma ilkesi elbette hâkime sınırsız yetkiler vermemektedir. Bu yetki, Anayasa ve kanunların çizdiği sınırlar dahilinde kullanılabilir. İdari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılama hukukunda egemen olan yerindelik denetimi yapma yasağı, re'sen araştırma yetkisine bir sınır oluşturur. Vergi hâkimi, re'sen araştırma yetkisi kapsamında yapacağı inceleme ve araştırmaları, idarenin takdir hakkının yerine geçecek şekilde yapmamalıdır. Ancak vergi yargısı özelinde bu yasağın kapsamını ortaya koymakta bazı belirsizlikler de vardır. Örneğin matrahın tespitine ilişkin bir uyuşmazlıkta veya verginin iadesine karar verildiği durumlarda sonuç olarak mahkeme kararının idari nitelikte bir işlem olduğu görünüşü vardır. Ancak Danıştay vermiş olduğu birçok kararda, bu tür konulara ilişkin araştırmaların, idarenin yerine geçmek anlamında olmayacağı şeklinde görüş belirtmiştir.

Ayrıca medeni yargılama hukukunda uygulanan taleple bağıllık ilkesinin yani davacının talep sonucuyla bağıllık ilkesinin getirdiği sınırlar, vergi yargılaması hukukundaki re'sen araştırma yetkisi nedeniyle çok sıkı uygulanamaz ve vergi davasının niteliğine çok uygun düşmez. Bu konu doktrin ve Danıştay kararlarında tartışmalı olsa da taleple bağıllık ilkesinin, re'sen araştırma ilkesine feda edilmemesi gerektiği yönündeki görüş ağır basmaktadır. Yine de davacının feragati halinde hâkimin bununla bağlı olduğu kabul edilmelidir. Ancak somut davanın kamusal niteliğinin çok ağır basması ve karar sonucunun dava tarafları dışında başkalarını etkileyecek nitelikte olması halinde feragate rağmen davanın devam ettirilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararları vardır. Bundan başka, medeni yargılama hukukundaki iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı vergi yargılaması hukukunda da geçerlidir. Taraflar belirli bir aşamanın geçmesinden sonra İYUK'un 16/4 maddesi gereği hak iddia edemezler ve İYUK'un 21 maddesi gereği belge ibraz edemezler. Fakat re'sen araştırma ilkesi nedeniyle bu hükümlerin çok anlamı ve işlerliği yoktur. Zira bu maddelerdeki sınırlama taraflara ilişkin olup hâkim, re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde nihai hükme kadar delil toplayabilir, süresi geçen bir beyan ve talebi dikkate alabilir. Diğer sınırlamaların aksine İYUK'un 20/3 maddesinde düzenlenen devletin güvenliğine ilişkin sınırlama hâkimi bağlar niteliktedir. Maddeye göre istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine, menfaatine, yabancı devletlere ilişkin ise gerekçesi belirtilmek suretiyle mahkemeye verilmeyebilir. Ancak bu sınırlamanın vergi yargısında çok önemi yoktur. Zira vergi yargısının konusu, vergilendirme işlemleri ile ilgilidir ve bu tür işlemler kapsamında devletin güvenliğine, menfaatine veya yabancı devletlere ilişkin bir bilgi veya belgenin girme ihtimali neredeyse imkansızdır. Bu hüküm daha çok idari yargılamada anlam kazanır. Son olarak kanunlarda açık olarak ifade edilmese de vergi hâkimi, re'sen araştırma yetkisini kullanırken keyfilikten uzak durmalı, yargılamayı uzatıcı, gereksiz veya usulde yeri olmayan delillerin toplanmasından kaçınılmalıdır. Re'sen araştırma ilkesine getirilen her türlü sınırlama, bu ilkenin özüne zarar vermeyecek şekilde ve adil yargılanma hakkı kapsamında yorumlanıp uygulanmalıdır.

Vergi yargılaması hukukunda delil sistemi ve ispat yükü konuları önemli bir yer teşkil eder. Vergi yargısında ispat yükü, medeni yargılamadaki genel kurala uygun olarak “iddia eden iddiasını ispatla yükümlüdür” ilkesine göre belirlenir. Bununla birlikte vergi hâkimi, ispat yükü kimde olursa olsun re’sen araştırma yetkisi çerçevesinde gerekli araştırmaları yapacak, tarafların ortaya koyduğu delilleri değerlendirecek, neticede bir kanaat elde edemezse bu sefer ispat yükü kurallarını dikkate alarak nihai kararını verecektir. Davanın ispat araçları delillerdir. Vergi yargısında delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğunu belirtmiştik. Delil serbestisi ile re’sen araştırma ilkesi arasında güçlü bir bağ vardır. Dolayısıyla delil serbestisi ilkesine yani kullanılacak delillere getirilen sınırlamalar, re’sen araştırma ilkesini de doğrudan etkiler. Medeni yargının aksine vergi yargısında kesin delil, takdiri delil ayrımı yoktur. Vergi yargısında tüm delillerin takdiri delil olarak kabulü gerekir. Zira, hâkimi bağlayıcı nitelikteki kesin delil müessesesi kabul edilse re’sen araştırma yetkisinin bir anlamı ve işlevi kalmayacaktır. İkrar, medeni yargıdaki gibi kesin delil olmasa bile vergi yargısında önemli bir delildir. Tanık beyanı ise vergi yargısında sınırlandırılmış ve şarta bağlanmış bir delil çeşididir. Vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi olmayan tanık beyanı delil olarak kabul edilemez. Vergi incelemesi esnasında alınan tanık beyanının yargılama aşamasında delil olarak kullanılabileceğine kuşku yoktur. Ancak yargılama aşamasında bu tanıkların bizzat dinlenip dinlemeyeceği konusu tartışmalı olup uygulamada tanık dinlenmemektedir. VUK’un mükerrer 378. maddesinde düzenlenen mali müşavir ve muhasebecinin hazır edilmesi halinde tanık olarak dinlenmesi dışında mahkemece bizzat tanık dinlenmemesi, adil yargılanma hakkına ve re’sen araştırma ilkesine aykırıdır. Bilirkişi incelemesi yaptırılması ise re’sen araştırmanın kendini en açık ve net gösterdiği bir delil çeşididir. Özellikle davalı idarenin yargılama öncesi yaptığı tespitler ve inceleme raporları ne olursa olsun hâkim, kendi incelemesini bilirkişiler vasıtasıyla yaptırabilecektir. Hatta bazı durumlarda, somut olayın teknik ve özel bilgi gerektiren yönü çok ağırdır ve bilirkişi incelemesi yaptırılması zorunluluk teşkil eder. Vergi hâkimi, re’sen araştırma yetkisi çerçevesinde birden fazla rapor alabilir ve alınan raporları serbestçe değerlendirebilir, gerekçesini belirtmek kaydıyla bilirkişi raporu aleyhine dahi karar verebilir.

Vergi yargılamasında geçerli re'sen araştırma ilkesinin, temel hak ve özgürlükler karşısında durumu ve karşılaşılan sorunları göz ardı etmek mümkün değildir. Vergi incelemesi esnasında yükümlü tarafından sunulmayan defter ve belgelerin yargılama aşamasında sunulması halinde bunun mahkemece incelenebileceği DİBK kararı ile netleşmiştir. Bu karar, re'sen araştırma ilkesinin işlevselliği açısından olumludur. Ancak vergi yargılamasında kural olarak duruşma yapılmaması, yapılsa bile adli yargıya göre etkisiz bir nitelikte olması, ayrıca VUK mükerrer 378. maddesi hariç tanık dinlenilmemesi re'sen araştırma ilkesinin tam anlamıyla gerçekleşmesi önündeki engellerdir. Diğer bir sorun, vergi cezası uygulanan yükümlü hakkında ceza mahkemesinde hapis istemiyle dava açılması, “non bis in idem” olarak adlandırılan aynı suçtan dolayı iki ceza olmaz kuralına aykırıdır. Bu husus ayrıca AİHS hükümleriyle çelişkilidir ve temel hak ve özgürlüklerin ihlalidir. Bu çelişkili hükümler halen yasal olarak düzeltilmemiştir. Re'sen araştırma yetkisine sahip vergi hâkimi, ceza mahkemesi dosyasında toplanan delilleri, verilen kararları dikkate almalı, Anayasa m.90/5 gereği “non bis in idem” ilkesine uygun karar vermelidir.

Türk vergi yargısında re'sen araştırma ilkesi kabul edilmiş olsa da bu konuda düzenli ve kapsamlı bir yasal düzenleme yoktur. İYUK'un ve VUK'un dağınık ve çelişik haldeki maddeleri ve uygulamaya yönelik Danıştay kararları ile bu ilkenin kapsamı, sınırları, uygulama şekli belirlenmeye çalışılmaktadır. Re'sen araştırma ilkesi, idari yargılama hukukunda ve bu kapsamda vergi yargılama hukukunda o kadar baskındır ki, kendisiyle çelişen ilke ve kuralları kendi lehine yumuşatır. Buna rağmen, re'sen araştırma ilkesi hakkında belirlenmiş sınırlar, bu ilkenin tam anlamıyla işlevini yerine getirmesini engellemektedir. Bu sınırlar nedeniyle vergi yargılaması hukukundaki re'sen araştırma kurumu, medeni yargılama hukukundaki taraflarca hazırlanma ilkesi ile ceza yargılama hukukundaki geniş serbestiye sahip re'sen araştırma ilkesi arasına konumlanarak sorunlu bir yapıya bürünmüştür. Aynı zamanda bu tür sınırlayıcı usul kuralları, adil yargılanma hakkı kapsamındaki hak arama özgürlüğü ve silahların eşitliği ilkesinin önündeki engellerdir. Bu durum modern hukuk sistemi içinde temel hak ve özgürlükler ile bağdaşmaz. Dolayısıyla bağımsız vergi yargılaması hukukunu

oluşturan, temel hak ve özgürlükleri koruyan, adil yargılanma hakkını yerine getiren, kapsamlı, özgün bir yasal düzenleme yapılmalıdır. Bu şekilde yapılacak yasal düzenleme dahilinde, çalışmanın konusu re’sen araştırma ilkesinin gücü de arttırılmalı, uygulama alanı genişletilmeli ve bu sayede anılan ilkenin işlevsel gayelerini gerçek anlamıyla yerine getirmesi sağlanmalıdır.



KAYNAKÇA

- Ağdur, Mustafa:** "Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi", *Yaklaşım Dergisi*, 2010, s.142-147.
- Akdoğan, Abdurrahman:** *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 5.bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.
- Akkaya, Mustafa:** *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Aksoy, Şerafettin:** *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6.bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Aksoy, Şerafettin:** *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, ve Özgür Saraç:** "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 1", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.VII, S.2, 2002, s.1-20.
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, ve Özgür Saraç:** "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 2", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.VIII, S.1, 2003, s.1-25.
- Alangoya, H.Yavuz:** *Medeni Usul Hukuku Esasları*, 2.bs., İstanbul, (yayımcı yok), 2001.
- Albayrak, Süleyman:** "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi", *Yüksek Lisans Tezi*, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Ardıçoğlu, Artuk:** "İdari Yargıda Tanık", *Yaklaşım Dergisi*, S.215, Kasım, 2010, s.299-303.

- Armağan, Ramazan:** "Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı–İptal", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C.II, S.1, 2015, s.127-145.
- Aslan, Memduh;
Akın Gencer,
Şentürk:** "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula Dergisi**, S.43, 2008, s.20-32.
- Aslan, Zahreddin:** "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, S.23-24, 2001, s.53-58.
- Aslan, Zehreddin:** **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001.
- Batun, Mehmet:** "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", **Yaklaşım Dergisi**, 2010, s.258-262.
- Bilge, Necip; Önen,
Ergun:** **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3.bs., Ankara, Sevinç Matbaası, 1978.
- Bilgin, Hüseyin:** **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvurusu Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Ceylan, Mahmut:** "İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, S.16, Aralık, 2018, s.325-341.
- Ceylan, Mahmut:** **İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2017.
- Coşkun, Sabri;
Karyağdı, Mülgan:** **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001.
- Çağlayan, Ramazan:** **İdari Yargılama Hukuku**, 10.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

- Çağlayan, Ramazan:** **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001.
- Çırakman, Erol:** "Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982", **Danıştay Yayınları**, Ankara, 1982.
- Demirkol, Selami;** **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Ankara, **Toktaş, Nihat;** Adil Yayınevi, 2001.
Tekin, M.Önder:
- Derdiman, R.** **İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul, Aktüel
Cengiz: Yayınları, 2004.
- Ergün, Çağdaş** "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara**
Evrin: **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.LV, S.2, 2006, s.65-89.
- Erkut, Celal:** **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 2004.
- Evren, Cınar Can:** "İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XII, S.1-2, 2008, s.701-723.
- Feyzioğlu, Metin:** **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.
- Geçer, Ahmet** "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi",
Emrah: **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.65(2), 2016, s.315-348.
- Gedik, Doğan:** "Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi Üzerine Bir İnceleme", **Yargıtay Dergisi**, S.3, 2004, s.297-326.

- Görkem, Neslihan** "Türk Vergi yargı Sisteminde Delil", **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Gökçay, Şerif Emre:** "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları", **Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Gözübüyük, A.Şeref:** **Yönetmelik Yargı**, 36.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.
- Gözübüyük, A.Şeref;** **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- Gölcüklü, Feyyaz:**
- Gümüşkaya, Gamze:** "Vergi Hukukunda İspat", **Doktora Tezi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- Güneş, Gülsen:** "Vergi Hukukunda Deliller", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1985, s.475-494.
- Güneş, Gülsen:** "Vergi Hukukunda İspat", **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984.
- Hatipoğlu, Cengiz:** "Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2007, s.85-125.
- Heper, Fethi;** **Vergi Hukuku**, 4.bs., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Dönmez, Recai:**
- İleri, Yusuf:** "Vergi İncelemesine İbrahim Edilmeyen Defter ve Belgelerin Mahkemeye Sunulması", **Yeni Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.2, S.4-5, 2014/2–2015/1.
- İnceoğlu, Sibel:** **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2013.

- Kaneti, Selim:** **Vergi Hukuku**, 2.bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim:** "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1992, s.39-54.
- Karaçoban, Tuğçe:** "Türk Vergi Usul Hukuku'nda Re'sen Araştırma İlkesi", **Doktora Tezi**, İstanbul, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- Karakoç, Yusuf:** **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018.
- Karakoç, Yusuf:** **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Karataş Durmuş, Neslihan:** "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVIII, S.3-4, 2014, s.505-528.
- Karavelioğlu, Celal:** **Değişiklik – Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, C.I, 5.b.s., (yayın yeri yok), (yayıncı yok), 2001.
- Karavelioğlu, Celal:** **Değişiklik – Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, C.II, 5.bs., (yayın yeri yok), (yayıncı yok), 2001.
- Kaşıkcı, Mahmut:** **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Kaşıkcı, Mahmut:** **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi**, İstanbul, Ethemler Yayınları, 2007.
- Kaşıkcı, Mahmut:** **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.

- Kaya, Cemil:** **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Kırbaş, Sadık:** **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20.bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kırbaş, Sadık:** **Vergi Yargısında Kanıtlama, Selim Kaneti'ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996.
- Kızılot, Şükrü:** **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 3.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kızılot, Şükrü;** **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013.
- Kızılot, Zuhâl:**
- Koyuncu, Caner:** **Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.
- Kumrulu, Ahmet:** “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Üçüncü Kitap, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1992.
- Kumrulu, Ahmet:** **Vergi Yargılama Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, (yayımcı yok), 1989.
- Kunter, Nurullah;** **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010.
- Yenisey, Feridun;**
- Nuhoğlu, Ayşe:**
- Kuru, Baki; Arslan, Ramazan; Yılmaz, Ejder:** **Medeni Usul Hukuku**, 25.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Metin, Sevtap:** **Magna Carta ve Sened-i İttifaktan Bugüne**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

- Oğuzhan, A.Ferhan:** **Eğitim Terimleri Sözlüğü**, Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları, 1974, (Çevrimiçi) <http://www.sozluk.gov.tr>, 1 Mayıs 2019.
- Okumuş Semi; Göze, Mustafa Kemal:** “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.280, 2012, s. 47-51.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağlayan, Nami:** **Vergi Hukuku**, 27.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.
- Önok, Rıfat Murat; Pınar, Burak:** “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, **Mali Pusula Dergisi**, S.18, Temmuz 2006, s.67-89.
- Özbalcı, Yılmaz:** **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004.
- Özcan, Elvin Evrim:** "İdari Yargılama Hukukunda Islah", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2011, s.223-237.
- Özgiler Küçük, Eda:** "Vergi Hukukunda Karineler", **Doktora Tezi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Özkan, Gürsel:** “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:30, S.101, 2000, s.13-40.
- Özkan, Şener:** "Vergi Yargılaması Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi", **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- Parlar, Ali; Hatipoğlu Muzaffer:** **Deliller Çapraz Sorgu ve İspat**, Ankara, Yayın Matbaacılık, 2008.

Yüksel, Erol

Güngör:

Saban, Nihal: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, S.82-83, 1992, s.5-11.

Sönmez, Erdal; **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999.

Ayaz, Garip:

Sönmez, Mehmet: "Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi Ve Yargılama Sürecine Etkisi Konulu Bildiri, Danıştay İdari Yargı Sempozyumu", **Danıştay Yayınları**, Şubat 2013, s.223-229.

Sunay Şenlen, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**
Süheyla: **Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1997.

Şenyüz, Doğan: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5.bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2015.

Tanrıver, Süha: **Medeni Usul Hukuku**, Cilt I, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.

Taşpınar, Sema: "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımdaki Rolü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XLV, S.1-4, 1996, s.533-572.

Taylar, Yıldırım: "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XX, S.2, 2018, s.375-408.

Tezel, Adnan: "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, S.56, 1997, s.8-18.

- Tuncer, Selahattin:** **Vergi Uygulamaları**, İstanbul, Okan Yayıncılık, 1984.
- Turmangil, Civan:** “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.39/1, 1987, s.125-156
- Türkoğlu Üstün, Kamile:** **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Uluatam, Özhan; Methibay, Yaşar:** **Vergi Hukuku**, 5.bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2001.
- Umar, Bilge; Yılmaz, Ejder:** **İsbat Yüğü**, 2.bs., İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980.
- Vural, Secahattin:** “Kasa Hesabının Ters Bakiye ve Olağanüstü Yüksek Bakiye Vermesinin Vergisel Sonuçları”, **Vergi Raporu Dergisi**, S.117, Haziran 2009, s.81-85.
- Yaşar, Osman:** **Ceza Muhakemesi Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Yenice, Kazım; Esin, Yüksel:** **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983.
- Yılmaz, Ejder:** "İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı", **Ankara Barosu Dergisi**, 1983, s.11-34.
- Yüce, Mehmet:** **Vergi Yargılaması Hukuku**, 5.bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017.
- Yorgancıoğlu, Erçetin:** “Danıştay Yargılama Usulünde Re’sen İnceleme Yetkisi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I**, Ankara, Danıştay Başkanlığı Yayını, 1976, s. 219-249.

Zabunoğlu, Yahya: “Adil Yargılanma Hakkı ve İdari Yargı”, **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir, 2000, s.314-320.

Elektronik Kaynaklar:

<http://data.oecd.org>

<http://hudoc.echr.coe.int>

<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.ileriymm.com>

<http://www.lugatim.com>

<http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://www.sbb.gov.tr>

<http://www.sinerjimevzuat.com.tr>

<http://www.sozluk.gov.tr>