

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

Doktora Tezi

ÖZGÜR BİYAN

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

Doktora Tezi

ÖZGÜR BİYAN

Danışman: YARD. DOÇ. DR. M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2009

5) Jüri Üyesi : PROF.DR. HAKAN ÜZELTÜRK

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Özgür Biyan
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yard. Doç. Dr. M. Ezhan Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – Temmuz 2009
Anahtar Kelimeler	: İspat, Delil, Vergi Hukuku, Kanıtlama

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

Gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta herhangi bir ihtilaf halinde tarafların iddialarını kanıtlamaları ve haklı olduklarını ortaya koymaları sırasında uyulması gereken kurallar açısından ispat ve delil konusu ayrı bir öneme sahiptir. Aynı önem Türk vergi hukukunda da geçerlidir. Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilmektedir. Bu süreçte bir takım sınırlamalar mevcut ise de genel kural budur. Defter ve belge düzenine dayanan Türk vergi hukukunda, bir vakıanın, bir işlemin ortaya konması her şeyden önce tevsiki ile mümkündür. Taraflardan biri mükellef iken diğeri vergi idaresidir. Önemli olan yapılan işlemin ya da ileri sürülen vakıanın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıdır. Bu çalışmada Türk vergi hukukunda ispat ve delil sistemi ayrıntılı olarak incelenmektedir. Problemleri alanlar tespit edilmekte ve çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Özgür Biyan
Field : Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Ass. Prof. M. Ezhan Doğrusöz
Degree Awarded and Date : Doctorate – July 2009
Keywords : Proof, Evidence, Tax law, To prove

ABSTRACT

PROOF AND EVIDENCE IN TURKISH TAX LAW

Both in Public Law and in Private Law, when a disagreement occurred between parties, the subject of “proof and evidence” has a major importance in the process of proving the claims. The same importance is also valid in Turkish Tax Law. In Turkish Tax Law, taxable events can be proved by any kind of evidence except oath. Although there are certain limitations, this is a general rule. In Turkish Tax Law, which is based on keeping records and documents, to confess an event or a transaction is possible with documentary proof first of all. One of the parties of taxation is taxpayer and the other is tax administration. The most important point of events or transactions that is claimed by the parties is to prove real substances. In this study, proof and evidence system in Turkish Tax Law is examined in detail. Determination of problematic points and suggestions of solutions are presented.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	İX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR, İSPAT VE DELİL SİSTEMİNE İLİŞKİN YARGILAMA İLKELERİ

I. İSPAT VE İSPAT YÜKÜ KAVRAMLARI, İSPAT TÜRLERİ	4
A. İSPAT KAVRAMI VE KONUSU.....	4
1. Kavramsal Olarak İspat	4
2. İspatın Konusu	5
B. İSPAT YÜKÜ.....	5
C. İSPAT KAVRAMININ DİĞER KAVRAMLARDAN FARKI	7
1. İspat Kavramının Yorumdan Ayırt Edilmesi	7
2. İspat Kavramının Delilden Ayırt Edilmesi	8
D. İSPAT TÜRLERİ.....	9
1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat	9
2. Tam İspat-Hakikate Yakın Gösterim.....	9
3. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat.....	10
II. DELİL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE ŞARTLARI	10
A. DELİL KAVRAMI VE KONUSU.....	10
1. Kavramsal Olarak Delil	10
2. Delilin Konusu	12
B. DELİL KAVRAMI İLE BENZER VE İLGİLİ İFADELER.....	13
1. Beyyine.....	13
2. Karine	13
3. Delil Kaynağı.....	13
4. Delil İçeriği	14
5. Karşı Delil	14
6. Delil Değeri.....	15
C. DELİLLERİN ÖZELLİKLERİ.....	15
1. Gerçekçi Olmak	15
2. Mantıklı Olmak	15
3. Olayı Temsil Etmek	16
4. Kanuna Aykırı Olmamak	16
5. Müşterek Olmak	16

D. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI	17
1. Kesin Delil - Takdiri Delil	17
2. Kanuni Delil - Akdi Delil	18
3. Doğrudan Delil - Doğrudan Olmayan Delil.....	18
4. Öznel Delil - Nesnel Delil.....	19
5. Sınırlı Delil - Sınırsız Delil	19
6. Yasaklanmış Delil - Yasaklanmamış Delil	20
7. Re'sen Müracaat Edilebilen ve Edilemeyen Deliller	20
8. Ekonomik Delil - Maddi Delil	21
E. DELİL SİSTEMLERİ.....	22
1. Kanuni Delil Sistemi	22
2. Takdiri Delil Sistemi	23
3. Dini Delil Sistemi	23
4. İlmi Delil Sistemi	23
III. İSPAT VE DELİL SİSTEMİNE İLİŞKİN YARGILAMA İLKELERİ.....	24
A. ANAYASAL İLKELER	24
1. Hukuk Devleti İlkesi	24
a. Kavram Olarak Hukuk Devleti.....	25
b. Anayasa'da Hukuk Devleti İlkesi	27
c. Hukuk Devleti İlkesinin Vergi Hukukuna Yansımaları.....	27
2. Adil Yargılanma Hakkı ve İspat Konusu	29
a. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı	29
b. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı	29
c. Anayasa'da Adil Yargılanma Hakkı	31
d. Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği	32
3. Suçsuzluk Karinesi	34
4. Susma Hakkı.....	36
a. Susma Hakkı Kavramı	36
b. Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği	37
5. Hukuka Aykırı Olmayan Delil İlkesi	38
6. Aleniyet İlkesi	40
7. Usul Ekonomisi	42
B. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER.....	43
1. Delillerin Taraflarca İleri Sürülmesi İlkesi.....	43
a. Genel Olarak.....	43
b. Delillerin Hasredilmesi	44
c. Delillerin İncelenmesi	44

2. Yazılılık – Sözlülük İlkesi	45
3. Tarafların Dinlenmesi İlkesi	46
4. Tasarruf İlkesi – Re’sen Hareket İlkesi	47
5. Doğrudanlık İlkesi.....	47
6. HMK Tasarısında Yer Alan İlkeler	48
a. Taleple Bağlılık İlkesi.....	48
b. Dürüst Davranma ve Doğruyu Söyleme Yükümlülüğü	48
c. Yargıcın Davayı Aydınlatma Ödevi	49
d. Yargılamanın Sevk ve İdaresi	49
C. CEZA YARGILAMASINA ÖZGÜ İLKELER.....	49
1. Kamu Davasının Mecburiliği İlkesi	49
2. Davasız Yargılama Olmaz İlkesi.....	49
3. Araştırma Mecburiyeti İlkesi	50
4. Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi	50
5. Diğer İlkeler.....	51
D. VERGİ YARGILAMASINA ÖZGÜ İLKELER.....	51
1. Re’sen Araştırma İlkesi	53
a. Re’sen Araştırma Kavramı.....	53
b. Re’sen Araştırma İlkesinin Vergi Yargısında Geçerliliği	54
c. Re’sen Araştırma Yetkisini Kullanacak Mercî: Vergi Yargıcı.....	55
d. Re’sen Araştırma İlkesinin Kapsamı	56
(1) Maddi Olayların Belirlenmesi Açısından	57
(2) Delillerin Temin Edilmesi Açısından	58
2. Delil Serbestliği İlkesi	58
3. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi	61
4. Yazılılık İlkesi	62
5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	62
a. Ekonomik Yaklaşım Kavramı ve Unsurları	63
(1) Ekonomik İrdeleme	64
(2) Ekonomik Yorum.....	65
b. Ekonomik Yaklaşım Yönteminin Mahiyeti	65
c. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Eleştirisi	68
6. Toplu Yargılama İlkesi	69
7. Kıyas Yasağı İlkesi	69

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKUN TEMEL DALLARINDA İSPAT KONUSU VE DELİL TÜRLERİ

I- MEDENİ YARGILAMADA İSPAT YÜKÜ VE DELİL SÖZLEŞMELERİ	72
A. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ KONUSU	73
1. İspat Yükü Teorileri.....	73
2. Genel Kural.....	75
3. Genel Kuralın İstisnaları.....	76
4. İspat Yükünün Kanunla Belirlendiği Haller.....	77
5. Karineler	78
a. Kanuni Karineler.....	78
b. Fili Karineler.....	79
c. Karinelerin Hukuki Niteliği	80
B. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİL SÖZLEŞMELERİ.....	81
1. Kavramsal Olarak Delil Sözleşmesi	81
2. Delil Sözleşmesi Türleri.....	82
3. Delil Sözleşmesinin Şekli.....	83
II- CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSU	83
A. CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNUN YERİ VE AMACI	83
1. Ceza Muhakemesinin Hukuk Sistemindeki Yeri	83
2. Ceza Muhakemesinin Amacı	84
B. CEZA MUHAKEMESİNDE İSPAT YÜKÜ	84
C. CEZA MUHAKEMESİNDE DELİL YASAKLARI.....	85
III- HUKUK USULÜ MUHAKEMELERİ KANUNUNDA DELİL TÜRLERİ.....	88
A. KESİN DELİLLER	89
1. İkrar.....	89
a. İkrar Kavramı, Mahiyeti ve Konusu.....	89
b. İkrarın Hukuki Niteliği	90
c. İkrarın Türleri.....	91
(1) Yapıldığı Yere Göre.....	92
(2) Yapıldığı Şekle Göre	93
d. İkrar-ı Rücu	94
e. İkrarın Delil Değeri.....	94
2. Senet.....	95
a. Senet Kavramı ve Tanımı	95
b. Senedin Unsurları	96
(1) Manevi Unsur	96

(2) Maddi Unsur.....	97
(i) Islak İmza	97
(ii) Elektronik İmza	98
c. Senet Çeşitleri ve Düzenlenmesi.....	99
(1) Resmi Senetler	99
(2) Adi Senetler	101
(3) Elektronik Senet	102
d. Senet'in Delil Değeri.....	102
(1) Genel Olarak	102
(2) Senetteki Çıkıntı ve Silintiler	103
(3) Elektronik İmzalı Senet ve İspat.....	104
3. Yemin	105
a. Yemin Kavramı ve Tanımı	105
b. Tarafların Yemini ve Yemin Teklifi.....	106
c. Teklif Sonrası Tarafların Durumu	107
d. Yemin'in Delil Değeri	107
4. Kesin Hüküm	108
B. TAKDİRİ DELİLLER	109
1. Tanık	109
a. Tanık Kavramı ve Kapsamı	109
b. Şahadetten İmtina Durumu.....	110
c. Tanık Gösterilmesi	112
d. Tanıkların Dinlenmesi	112
e. Tanık İfadelerinin Delil Değeri.....	113
2. Bilirkişi.....	113
a. Bilirkişi Kavramı ve Niteliği.....	113
b. Bilirkişi İncelemesini Gerektiren Haller	114
c. Bilirkişi İncelemesine Karar Verilmesi.....	115
d. Bilirkişi Seçimi.....	116
e. Bilirkişinin Red Edilmesi	117
f. Bilirkişi İncelemesi ve Raporu.....	118
g. Bilirkişiliğin Delil Değeri	118
3. Keşif	119
a. Keşif Kavramı ve Keşif Kararının Alınması.....	119
b. Keşfin Gerçekleşmesi	120
c. Keşfin Delil Değeri.....	121
4. Özel Hüküm	121

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSUNA İLİŞKİN ESASLAR.....	122
A. İSPAT KONUSU, ÖNEMİ VE ÖLÇÜSÜ	122
1. Vergi Hukukunda İspat Yükü Kurallarının Yeri.....	122
2. Vergi Hukukunda İspatın Konusu	125
3. Vergi Hukukunda İspatlamanın Önemi	125
4. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü	126
B. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ	127
1. "Hayatın Olağan Akışı" Karinesi.....	128
2. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uygunluk	129
a. İktisadi İcaplar	130
b. Ticari İcaplar.....	131
c. Teknik İcaplar	131
3. İlk Görünüş Karinesi.....	132
4. İspat Yükünün Paylaşımı	133
a. Genel Olarak.....	133
b. İspat Yükünün Mükellef Tarafında Olduğu Durumlar.....	134
c. İspat Yükünün İdare Tarafında Olduğu Durumlar	137
5. Re'sen Araştırma İlkesinin İspat Yüküne Etkisi	139
II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLAN DELİL TÜRLERİ	139
A. YARGI NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER.....	140
1. Keşif	140
2. İkrar.....	141
3. Tanık Beyanı	142
a. Tanık Beyanı İçin Gerekli Şart.....	142
b. Yargı Aşamasında Duruşmalarda Tanık Dinlenebilir Mi?.....	146
c. Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Değeri.....	149
4. Bilirkişilik.....	149
a. Bilirkişiye Başvurulmayacak Haller	150
b. Bilirkişi Özellikleri	151
c. Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı	152
d. Bilirkişi Raporlarına İtiraz.....	153
5. Kesin Hüküm	154

B. YÜKÜMLÜ NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER..... 156

1. Beyannameler	157
2. Bildirimler.....	158
3. Ticari Defterler ve Kayıtlar	159
a. Defterlerin Delil Olarak Önemi	159
b. Defterlerin Yükümlü Lehine Delil Olması.....	161
(1) Vergi hukuku açısından.....	161
(2) Ticaret hukuku açısından.....	162
c. Defterlerin Yükümlü Aleyhine Delil Olması	166
d. Defterlerin 3. Kişiler Açısından Delil Olması.....	167
e. Kayıtların Durumu.....	168
f. Defterlerin Zayi Olması.....	168
4. Belgeler	172
a. Genel Olarak.....	172
(1) Belge Düzeninin İspatlama Açısından Konumu.....	173
(2) Belgelerin “Hiç Düzenlenmemiş” Sayılma Durumu.....	173
b. Fatura.....	176
(1) Faturanın Tanımı ve Şekli Unsurları.....	176
(2) Faturanın Hukuki Niteliği	178
(3) Fatura Düzenlenme Süresi ve İspat İlişkisi.....	180
(4) Fatura’ya İtiraz Süresi ve İspat İlişkisi.....	182
(5) Faturadaki Çıkıntı ve Silintiler	183
(6) Faturada Özellikli Durumlar ve İspat	184
(i) Açık – Kapalı Fatura	184
(ii) Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.....	186
(7) Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	189
(i) Perakende satış fişleri.....	189
(ii) Gider pusulası	190
(iii) Müstahsil makbuzu	191
c. İrsaliye.....	191
d. Serbest Meslek Makbuzu.....	193
e. Ücret Bordrosu	194
f. Diğer Belgeler.....	195
5. Özel Sözleşmeler ve İspat Yüğü	198
a. Genel Olarak.....	198
b. Peçeleme Sözleşmelerinde İspat Yüğü.....	199

c. Muvazaalı Sözleşmelerde İspat Yükü.....	200
d. Diğer Sözleşmelerde İspat Yükü.....	202
6. Elektronik Ortamdaki İşlemler ve İspat Konusu	202
a. E-Fatura, E-İmza ve Vergi Hukukunda İspata Etkisi	202
b. E-Defter, E-Kayıt ve İspat.....	204
C. VERGİ İDARESİ NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER	205
1. Vergi İnceleme Tutanakları.....	206
2. Yoklama Fişleri	209
3. Arama Tutanakları	210
4. Bilgi Toplama Tutanakları.....	211
5. Takdir Komisyonu Kararları	212
6. Uzlaşma Tutanakları.....	212
7. Diğer Tutanaklar ve Dokümanlar	213
D. VERGİ HUKUKUNDA KARİNELER	213
1. Kanuni Karineler	214
2. İçtihatlardan Teşekkül Karineler.....	216
III. VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLMAYAN DELİL TÜRLERİ	217
1. Yemin	218
2. İçtihatlarda Delil Kabul Edilmeyen Unsurlar.....	219
3. Kanun Gerekçeleri	220
IV. DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ	221
A. DELİLLERİN TESPİTİ	221
B. DELİLLERİN TOPLANMASI	223
1. Delil İkamesi Yoluyla Delillerin Toplanması	224
2. Tespit Yoluyla Delillerin Toplanması	224
3. Re'sen Araştırma Yoluyla Delillerin Toplanması	225
C. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	225
SONUÇ.....	227
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	239

KISALTMALAR

b.	Baskı
Bkz.	Bakınız
BK	Borçlar Kanunu
CD.	Ceza Dairesi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
Çev.	Çeviren
D.	Dairesi
DK	Danıştay Kanunu
Dnş.	Danıştay
E	Esas
EİK	Elektronik İmza Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD.	Hukuk Dairesi
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İDDK	İdari Dava Daireleri Kurulu
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
K	Karar
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MK	Medeni Kanun
NK	Noterlik Kanunu
para.	Paragraf
T	Tarih
TCK	Türk Ceza Kanunu
s.	Sayfa
Sk.	sayılı karar
vd.	ve devamı
vb.	ve benzeri
vs.	Vesaire
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yrg.	Yargıtay
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Toplumda yaşayan bireylerin uymak zorunda olduğu kuralları düzenleyen, aynı zamanda da bu kuralların evrensel olarak kabul edilmiş ilkelere uyumunu/uyumlaştırılmasını inceleme konusu yapan hukuk biliminde, ispat ve delil konusunun ayrı bir yeri bulunmaktadır. Hatta hukuk sisteminin temeli savunulan iddianın ispatlanması ve bu ispatın yerine getirilmesi sırasında sağlam delillerin ileri sürülmesidir, demek yanlış olmayacaktır.

Gerçekten ister kamu hukuku ister özel hukuk olsun herhangi bir ihtilaf halinde tarafların iddialarını kanıtlamaları ve haklı olduklarını ortaya koymaları sırasında uyulması gereken kurallar açısından ispat ve delil konusu ehemmiyete sahip bir konudur.

İspat ve deliller konusu bu derece önemli bir konumda olduğundan hukuk biliminde en çok incelenen meseleler arasında varlığını öteden beri korumaktadır. Pozitif düzenlemeleri normatif açıdan değerlendirmeye çalışan pek çok bilimsel çalışmanın özü, ispat ve delil konusundan doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenmektedir.

Defter ve belge düzenine dayanan Türk vergi hukukunda, bir vakıanın, bir işlemin ortaya konması her şeyden önce tevsiki ile mümkündür. Taraflardan biri mükellef iken diğeri vergi idaresidir. Her iki taraf öncelikle belgelerle iddialarını ortaya koymakla yükümlü iseler de bu konuda bir sınırlamaya da tabi değildirler. Önemli olan yapılan işlemin ya da ileri sürülen vakıanın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıdır. Taraflar ileri sürdükleri iddialarını delilleriyle ispatlarken, vergi yargısı da başta anayasal ilkeler olmak üzere, vergi hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde ihtilaf konusu vakıanın ya da işlemin gerçek mahiyetini tespit etmek ve oluşan kanaate göre karar vermek durumundadır

1980’li yılların başında yapılan değişikliklerle son halini alan Türk vergi hukukunda ispat konusu genel olarak bu yapı içerisinde uygulanmaya devam ederken, bazı sorunları da bünyesinde barındırmaya devam

etmektedir. Bu sorunların başında sistematik problemler, vakıaların çözümünde eksik kalan düzenlemeler, gelişen bilişim hukuku karşısında yeterli olamayan noktalar başı çekmektedir. Bu bağlamda;

- Türk vergi hukukunda ispat yükü kurallarının yeri,
- Türk vergi hukukunda ispat ve delil sisteminin esasları,
- Türk vergi hukukunda ispat ve delil sisteminde dikkate alınması gereken ilkeler,
- İnsan Hakları düzenlemeleri karşısında Türk vergi hukukunda ispat ve delil konusu,
- Türk vergi hukukunda geçerli olan delil türlerine ilişkin problemler hususlar,
- Başta fatura olmak üzere belge düzeninin ispat konusu karşısındaki durumunun değerlendirilmesi,
- Elektronik imza hukukuna ilişkin düzenlemeler karşısında Türk vergi hukukunda ispat ve delil sistemi,

başta olmak üzere konu ile ilgili pek çok husus çalışmamızda irdelenmeye çalışılmış, aksayan yönler, problemler alanlar tespit edilmeye gayret edilerek çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde ispat ve delil kavramları ile ilintili ifadeler gerek sözcük anlamlarıyla gerekse hukuk bilimi açısından açıklanmıştır. Bununla beraber ispat türleri, ispat konusunun gelişimi, delil sınıfları, delil sistemleri de kuramsal olarak ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde ise vergi hukukunun daha sağlıklı ve mukayeseli karşılaştırılması bakımından Medeni ve Ceza Yargılama Hukuk dallarında ispat konusu incelenmiştir. Bu hukuk dallarında ispat ve ispat yüküne ilişkin temel esaslar sonrasında, yargılama dallarında geçerli olan ilkeler

açıklanmıştır. Vergi yargılama hukukuna özgü ilkelere, sistematik açıdan daha uygun görüldüğünden, bu bölümde yer verilmiştir. Daha sonra ise tüm hukuk sisteminde geçerli olan ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen delil türleri tek tek detaylı şekilde irdelenmiştir.

Çalışmanın özünü oluşturan üçüncü bölümünde ise vergi hukukunda ispat ve delil konusu ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir. İspat yükünde geçerli olan temel esaslar ele alındıktan sonra, ispat yükünün kime ait olduğu ve olması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmış, vergi hukukuna özgü deliller detaylı bir şekilde incelenmiştir. Vergi hukukunda geçerli olmayan deliller başlığını takiben, vergi yargısı aşamasında delillerin nasıl toplanacağı konusuna da ayrıca yer verilmiştir.

Çalışmanın sonucunda tespit edilen sorunlar ana hatlarıyla ifade edilmeye çalışılmış ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR, İSPAT VE DELİL SİSTEMİNE İLİŞKİN YARGILAMA İLKELERİ

I. İSPAT VE İSPAT YÜKÜ KAVRAMLARI, İSPAT TÜRLERİ

A. İSPAT KAVRAMI VE KONUSU

1. Kavramsal Olarak İspat

İspat sözcük anlamı itibariyle var etme, yaratma, meydana çıkarma gibi kavramlarla ifade edilmekle birlikte, mantık bilimi açısından bir önermenin doğruluğunu göstermeye yarayan akıl yürütme olarak kullanılmaktadır. İspat hukuki olarak, dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı olayların var olup olmadığı hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır¹. İspat, ihtilaf mevzuu olan maddi veya hukuki vakıanın² olduğu veya olmadığı hususunda yargıca kanaat verecek delil ve karineleri arz etmek, yargıcın kanaatini bir noktaya çekmek³ olarak da tanımlanabilmektedir. Buna adli ispat da denilmektedir⁴.

İspat (kanıtlama) kavramının biri geniş, öbürü dar olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamla ispat kavramı bilim felsefesindedir, bir önermenin doğruluğu veya yanlışlığı üzerine bir kanaat (kanı) sağlayabilmedir. Dar anlamda ispat kavramı hukuktur. Bir olayın varlığı veya yokluğu üzerine bir kanaat sağlayabilmedir ve de bunun için yasal gerekleri yerine getirebilmedir. Doktrindeki ifadelerin çoğu, dar anlamda

¹ Pars Tuğlacı, **Okyanus Ansiklopedik Sözlük**, Cilt:4, Cem Yayınevi, İstanbul 1985, s.1244.

² Vakıa, olmuş bir iş; vakıa (ya da vakıa; çoğul vakayı), olay, durum anlamında kullanılmaktadır. Tuğlacı, Cilt:9, s.2968.

³ Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve İspat Kuvveti**, 3.bası, Asil Yayıncılık, Ankara 2003, s.95; Bilge Umar ve Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2.bası, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980, s.2; Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006, s.321.

⁴ Mustafa Reşit Belgesay, **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940, s.11.

hukukta ispat kavramı üzerinedir. Diğer yandan hukukta; medeni, cezai, idari ve mali usulde ispattan söz edilmekle beraber tüm bu sayılan usullerin ayrıldıkları noktalar da bulunmaktadır⁵.

Dava konusu yapılan hakkın gerçekten var olup olmadığı hakkında mahkemeyi inandırma süreci ya da mahkemeye kanaat verilmesi ispat olarak ifade edilmektedir⁶. İspat, yargıcı ikna etmeye yönelik bir süreçtir. Bu süreç tarafların delilleri ile yargıcı ikna sürecidir. Dolayısıyla süreç bir taraftan maddi hukuka diğer taraftan usul hukukuna yöneliktir⁷.

2. İspatın Konusu

İspatın konusu vakıalardır. Bu vakıalar mahkemenin uygulayacağı hukuk normuna ait maddi unsuru ortaya koyan veya onun tanınmasına imkân veren iddialardır⁸. Vakıalar somut olaylardır ancak manevi, psikolojik (içsel) durumlara ilişkin durumlar da vakıa olabilir⁹. Vakıaların gerçek olup olmadığına yargıcı inandırmaya yönelik faaliyet ve belgeler de bu bağlamda ispatın konusunu teşkil etmektedir¹⁰.

B. İSPAT YÜKÜ

Bir davada öne sürülen vakıaların kim tarafından kanıtlanacağı sorunu ispat yükünün belirlenmesini gerektirmektedir¹¹. Bir davada ispat edilmesi gereken vakıaların belirlenmesinin ardından, bu vakıaların kimin tarafından ispat edileceğinin belirlenmesi gerekir. Bu ispat yükü kavramı ile

⁵ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı:21, (Mayıs 1983), s.52.

⁶ Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku (Ders Kitabı)**, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.417.

⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s.74.

⁸ Mehmet Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1990, s.114.

⁹ Sema Taşpınar, "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:45, Sayı:1-4, Yıl:1996, s.544.

¹⁰ Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul, 1997, s.27-28.

¹¹ Siddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, III.Cilt, 3.b., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, (tarih yok), s.209.

açıklanır¹². İspat yükü tarafların davayı kazanmalarında ayrı bir öneme sahiptir. Örneğin Alman Hukuku'nda ispat yükü, yargılamanın "belkemiği" olarak da nitelenmektedir¹³.

Genel kural itibariyle kanunda aksi görülmedikçe herkes iddiasını ispatla yükümlü bulunmaktadır. Ancak kimin ispat yükü altında bulunduğu tespitini her zaman kolay olmayabilmektedir. Bu nedenle gerek bilimsel alanda ve gerekse kazai içtihatlar da bir takım ölçülere yer verilmiştir. Gerek bilim adamlarının görüş birliği içinde olduğu gerekse Yargıtay uygulamasında istikrar kazanmış ölçüye göre, ispat yükü hayatın olağan akışına aykırı iddia ve savunmada bulunana düşer. İleri sürüldüğü bir vakıadan lehine haklar çıkaran kimse iddia ettiği olayı ispat etmelidir¹⁴.

İspat yükü objektif ya da sübjektif (delil ikamesi yükü) şekilde olmak üzere ayrıma tabi tutulmaktadır¹⁵. Sübjektif ispat yükü, bir tarafın kendi yararını düşünerek usulen olumsuz sonuçların doğmasını önlemek amacıyla ihtilaflı bir vakıayı ispatlamasıdır¹⁶. Objektif ispat yükü ise ilgili tarafın lehine olan hukuk kuralının kullanılamaması veya çözüme ulaşılamaması durumunda, hasmının yararına olan bir hukuk kuralının kullanılmaması ile sonuçlanan dezavantajlar olarak tanımlanabilir¹⁷.

Tasarı halindeki Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun¹⁸ (HMK) 194. maddesinde ispat yükü kuralı, "kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir" şeklinde ifade edilmiştir.

¹² Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.419.

¹³ Sema Taşpınar, **Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.160.

¹⁴ Mustafa Çetintürk, "Hukuk Davalarında İspat Yükü", **Bursa Barosu Dergisi**, Sayı:13, (Ekim 1981), s.9.

¹⁵ Yıldırım, s.74.

¹⁶ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.164-165.

¹⁷ Yıldırım, s.75.

¹⁸ Tasarı metni için bkz. <http://www.kgm.adalet.gov.tr/gorus/hmk.htm>, (10.06.2008).

Bu tanımlamaya göre kanuni bir karineye dayanan taraf söz konusu karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü ile sorumludur. Kanunda öngörülen istisnai durumlar dışında karşı taraf kanuni karinenin aksini ispat edebilir¹⁹.

C. İSPAT KAVRAMININ DİĞER KAVRAMLARDAN FARKI

1. İspat Kavramının Yorumdan Ayırt Edilmesi

Bir kanun hükmünün anlamının tespit edilmesine yorum denilmektedir. Soyut kural ile somut olay arasında mantıksal bir bağlantı kurulup kurulamayacağı yorum ile ortaya konulabilir²⁰. Diğer bir ifadeyle soyut hukuk kuralının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi anlamının belirlenmesini gerektirir. Bu anlam ilgili kuralın sözü ve özü araştırılarak ortaya çıkarılır²¹. Bu bağlamda yorum, kanunun uygulanmasında hazırlayıcı ve mantıksal bir işlem olmaktadır²².

Soyut kurallar diğer deyişle kanuni metinler açık şekilde olduğu sürece yoruma ihtiyaç duyulmayacaktır. Ancak uygulamada ortaya çıkan olayların karmaşıklığı çoğu kez kanun metinlerinin yorumunu gerekli kılabilmektedir²³. Özellikle sürekli değişim içinde olan ve yargı kararlarının kökleşmesine izin vermeyen vergi hukuku gibi hukuk dalları açısından yorumun önemi daha da artmaktadır. Her düzenlemenin bir yorum faaliyetini gerektirmesi yorum faaliyetini sürekli hale getirmektedir²⁴.

¹⁹ Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı (Değerlendirme ve Öneriler)**, İstanbul Barosu Yayınları, 2006, s.115.

²⁰ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 2.bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.53.

²¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008, s.17; M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.52.

²² Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s.19.

²³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 14.bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.46.

²⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.72.

İspatlama kavramı soyut bir ifade olmasına rağmen ispatlanması istenen hususlar somut yaşamın gerçekleridir. Bu açıdan gerçek olay ya da işlemlerle, hukuki kural ve normlar arasında anlam farklarının olması mümkündür. Çünkü hiçbir şeyin özellikle hukukta “kesin” olduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Bu nedenle hukukun olduğu yerde doğal olarak yorumda olacaktır²⁵.

İspat maddesel olguları ortaya koymak amacını güder. Nitelendirme ise söz konusu maddesel olguların hukuki anlamını, kapsamını ve içeriğini belirlemeye yönelik bir dizi uğraştır²⁶. İspat bir vakıanın deliller aracılığı ile ortaya konulmasıdır. Yorum ise soyut kuralın somut olaya uygulanması yoluyla bir karara varılma sürecidir. Dolayısıyla vakıanın ortaya konulması ispat işleminin konusunu oluşturmaktadır²⁷.

2. İspat Kavramının Delilden Ayırt Edilmesi

İspat bir olayın varlığı veya yokluğu üzerinde bir kanaat sağlayabilmedir. Delil ise ispat araçlarıdır. İspatlama işleminde delilin önemi büyüktür ve ayrı bir yere sahiptir. Kanıtlama deliller aracılığı olur²⁸.

Maddi hukukta, bir hakkın doğumu veya son bulması bazı vakıaların gerçekleşmesine bağlıdır. İspatın konusu da bu maddi vakılardır. Bu vakılar hakkında delil gösterilir. Gösterilen delil ile vakıa ispat edilirse, mahkeme o vakıanın ilgili olduğu hukuk kurallarını uygulayarak ispat eden taraf lehine karar alır. Dolayısıyla esas olarak ispatı gereken husus ihtilafın çözümünü sağlayabilecek maddi vakılardır. Hukuk kurallarının delil konusu olması ise istisnai durumdur²⁹ Anlaşılacağı üzere ispat ve delil iç içe girmiş,

²⁵ Salih Özel, “Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlama Gücü”, **Yaklaşım**, Sayı:161, (Mayıs 2006), s.19.

²⁶ Veysi Seviğ, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı:277, (Eylül 2004), s.12.

²⁷ Bilici, s.64.

²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.199; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.7.

²⁹ Ünal, s.96.

birbirinden farklı ama birbirilerinin tamamlayıcısı durumundadırlar. Delil konusuna çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı olarak yer verilecektir.

D. İSPAT TÜRLERİ

1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat

Asıl ispat iddiada bulunanın yaptığı inandırma eylemidir. Karşı tarafın yaptığı inandırma faaliyeti ise karşı ispat olarak nitelenmektedir³⁰. Karşı ispat karşı tarafın delillerini veya onun dayandığı belirtileri çürütmek biçiminde değil de, ispat edilmiş sayılan olayın tam tersini ispat biçiminde yapılıyorsa aksini ispat adını almaktadır³¹.

Bu noktada asıl ispatın davacı, karşı ispatın davalı tarafından yapılacağı şeklinde düşünmek doğru değildir. Mesela ödemeyi ispat külfetinde olan davalı asıl ispat yapmakta, ödemenin yapılmadığı hususunda yargıçta kanaat oluşmasını sağlamak için davacının ispat faaliyeti karşı ispat niteliğindedir³².

Karşı ispat tasarı halindeki HMK'nun 195. maddesinde de yer almaktadır. Yürürlükteki HUMK'nun 239. maddesini karşılayan hükme göre, diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz.

2. Tam İspat-Hakikate Yakın Gösterim

Tam ispat yargıçta, bir vakianın vuku bulduğu hususunda kanaat sağlamak amacıyla yapılan ispattır. Tam ispatta ölçünün ne olacağı hususu ispat ölçüsü kavramı ile ilgilidir. Bazı durumlarda ise tam ispat yerine "hakikate yakın gösterme" şeklinde bir ispattan bahsedilir. Mesela ihtiyati

³⁰ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.219.

³¹ Umar ve Yılmaz, s.2, (dipnot 5).

³² Alangoya, Yıldırım ve Deren Yıldırım, Medeni Usul, s.322.

tedbir kararlarında tam ispat değil hakikate yakın gösterme yeterlidir. Bu şekildeki ispat için yasal bir dayanak bulunması gerekir³³.

Türk hukukunda genellikle tam ispat ölçü alınmaktadır. Ancak doktrinde bunun ne olduğu hakkında görüş birliği yoktur. Kanaat getirme ve kuvvetle muhtemel görme gibi yaklaşımlar olmuşsa da bu tam ispat anlamında değildir. Mahkemenin gerçekliğine kani olduğu iddia ispat edilmiş sayılmaktadır. Gerçeklik mutlak değil pratik hayatta kullanılabilir ölçüde bir gerçeklik olmalıdır³⁴.

3. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat

İspat, uygulanacak hukuk normunun soyut unsur vakiasını kapsıyorsa buna doğrudan ispat denilmektedir³⁵. Eğer ispat somut vakiaya değil de onu geçerli gösteren ancak esasa dâhil olmayan başka bir vakiayı konu alıyorsa bu takdirde dolaylı ispattan (emare ispatı) bahsedilmektedir. Bu durumda yargıç emareyi oluşturan vakianın ispatı durumunda tecrübe kuralları aracılığıyla esasa dâhil vakianın ispat edildiğine kanaat getirir³⁶. Dolaylı ispata izin verilmesi delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır³⁷.

II. DELİL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE ŞARTLARI

A. DELİL KAVRAMI VE KONUSU

1. Kavramsal Olarak Delil

Delil kelimesi Arapça "delalet" kelimesiyle ilişkili olup yol gösterme anlamına gelmektedir. Genel hukuk açısından bir olayın ispatı için

³³ Alangoya, Yıldırım ve Deren Yıldırım, Medeni Usul, s.323.

³⁴ Yıldırım, s.40.

³⁵ Yıldırım, s.120.

³⁶ Taşpınar, Fiili Karineler, s.542.

³⁷ Alangoya, Yıldırım ve Deren Yıldırım, Medeni Usul, s.323.

başvurulan araçlar anlamına gelen delil³⁸, her türlü ispat vasıtasını ve özellikle ispat edici belgeleri kapsar³⁹. Bilinmeyen nesneyi bilmeye, bildirmeye, bilinen bir şeyin aslını ispatlamaya yarayan madde, kanıt olarak tanımlanan delil, insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare olarak da açıklanmaktadır⁴⁰.

Delil sözcüğünün eş anlamına sahip ifadelerle bakıldığında "beyyine", "ispat vasıtası", "sübut sebepleri", "esbabı sübutiye", "sübut vasıtası" gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Yabancı dillerdeki karşılığına bakıldığında ise Almanca "Beweis" veya "Beweismittel"; Fransızca "moyan de preuve" veya "argument"; İngilizce ise "evidence" veya "proof" ifadeleri görülmektedir⁴¹.

Delil belirli bir olayın doğruluğunun saptanması için gereksinim duyulan araç ya da araçlardır⁴². Delil taraflar arasındaki çekişmeli hususların ispatı için ileri sürülen araçlar olduğundan, çekişmeli olmayan ve herkesçe bilinen olayların ispatına ihtiyaç yoktur. Bu nedenle bu hususlar hakkında delil göstermeye gerek bulunmamaktadır⁴³.

Yargılama hukukunun tüm dallarının ortak konusu ve kavramı olan delil, 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK) 238. maddesine göre "davanın haline tesir edebilecek münazaalı (çekişmeli) hususları ispat için ikame olunan" (şey) olarak tanımlanmıştır.

Bir davada delillerin önemi büyüktür. Çünkü taraflar iddialarını destekleyen ve doğrulayan delillerle davalarında haklı çıkabilirler⁴⁴.

³⁸ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.417-418.

³⁹ Mehmet Tuncer, "Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı", **Maliye Postası**, Sayı:358, (Ağustos 1995), s.25.

⁴⁰ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.36.

⁴¹ Tuncer, Vergi Hukuku, s.37.

⁴² Şengül, Delil Sistemi, s.69.

⁴³ Tuncer, Vergi Tarhı, s.25; Mutluer, s.425.

⁴⁴ Şenlen Sunay, s.32.

2. Delilin Konusu

Delilin konusu maddi olgulardır. Hukuk kuralları delilin konusuna girmezler. Dolayısıyla hukuk kuralları ispat edilmezler⁴⁵. Hukuk kuralları yargıç tarafından kendiliğinden araştırılır ve uygulanır. Bir davada, ihtilaflı hususun çözümüne yönelik vakıalar için delil gösterilir. Dava ile ilgili olmayan vakıalar için delil gösterilemez. Maruf (herkesçe bilinen) ve meşhur olan vakıalar için de delil gösterilmesine gerek bulunmamaktadır⁴⁶.

Maruf olan hususlar mahkeme dışında bilinen hususlardır. Bunlar ya belli bir tarih gibi birçok kişi tarafından bilinen veya bir kurumun yeri ve mesafesi gibi her zaman müşahedesi mümkün ve yanılma olasılığı akla gelmeyecek şeylerdir. Bunlar bir itiraza maruz kalmaksızın kabul olunabilecek vakılardır. Meşhur ise herkesin bildiği şey demektir. Örneğin, İkinci Dünya Savaşının tarihi, genel seçimlerin yapıldığı gün, Erzincan depremi, Kızılay Derneğinin varlığı veya kuruluş tarihi, resmi genelgeler, ilanlar, siciller gibi⁴⁷.

Tasarı halindeki HMK'nun 191. maddesinde "ispatın konusunu tarafların üzerinde anlaşılmadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir. Herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz" ifadesine yer verilerek, yürürlükteki HUMK'nun 238. maddesi büyük ölçüde karşılanmaktadır. "Maruf ve meşhur olan" ibaresi yerine "herkesçe bilinen vakıalar" ibaresi tercih edilmiştir⁴⁸.

⁴⁵ Mahmut Sekdur ve Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.141.

⁴⁶ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.418-419.

⁴⁷ İ. Hakkı Karafakih, "Vasıtalı Deliller", **Sabri Şakir Ansay Armağanı**, Ankara, 1964, s.169-180; aktaran Taşpınar, Fiili Karineler, s.540.

⁴⁸ Bir görüşe göre tasarıdaki bu düzenlemenin "...herkesçe malum vakıalar her bireyin bildiği ve bunun yanında mahkemece bilinen, yani mahkemenin resmi görevinden ötürü, örneğin daha önceki bir dava dolayısıyla bildiği hususlardır" olarak düzenlenmesi ve ikinci fıkrada, "mahkemece bilinen vakıalar ispata muhtaç değildir" şeklinde belirtilmesinin uygun olacağı vurgulanmaktadır. Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.112.

B. DELİL KAVRAMI İLE BENZER VE İLGİLİ İFADELER

1. Beyyine

Arapça asıllı beyyine kavramı, bir olayın doğruluğunu ortaya koyan metot veya duruşma sırasında bir düşüncüyü gerçekleştirmek için başvuru belgesi, kanıt, tutanak, delil olarak ifade edilmektedir. Herhangi bir vakianın veya hukuki muamelenin doğruluğunu ortaya çıkarmak ve yargıcı ikna etmek için başvuru her türlü vasıta beyyine olarak nitelendirilmektedir⁴⁹. Görüldüğü gibi beyyine ile delil sözcükleri aslında eş anlamlı sayılabilir.

2. Karine

Delil ve beyyine kavramları yanında, yargılama hukukunda geçerli olan bir kavram da karinedir. Önceden bilinen ve varlığı tartışmasız bir olayın, ihtilaflı olan diğer bir olayın varlığının kanıtı olarak kabul edilmesine karine adı verilmektedir⁵⁰.

Delil ile karine birbirinden farklı kavramlardır. Delil ispatlamada kullanılan araçların tümüne verilen ortak bir ifade iken, karine delil olarak kullanılabilecek araçlardan biridir. Diğer bir ifadeyle delil karineyi de içeren daha geniş anlamlı bir ifade olarak karşımıza çıkmaktadır. Karinelere çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı değinileceğinden burada bu bilgi ile yetinilecektir.

3. Delil Kaynağı

Yargılama makamı bir uyuşmazlık durumunda olayı anlamak ve algılamak zorundadır. Bunun için delil kaynağından yararlanmaktadır. Delil kaynağı ile delil bu açıdan aynı anlamda değildirler. Delil kaynağı statik iken

⁴⁹ Tuncer, Vergi Hukuku, s.37.

⁵⁰ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat-III", **Maliye Postası**, Sayı:233, (Mayıs 1990), s.54.

delil fonksiyoneldir. Örneğin, bir kişinin tanıklık etmesi durumunda tanık beyanı delildir, tanık ise delil kaynağıdır⁵¹.

Vergi yargısında da durum aynıdır. Mükelleften mal satın alan bir kişi tanık olarak delil kaynağı niteliğindedir. Keza mükellefin defterleri de alım-satıma ilişkin kayıtları içerdiğinden belge olarak delil kaynağıdır. Mahkeme bu delil kaynaklarının doğruluk derecesini belirler ve delil olarak kabul edeceğine karar verir⁵².

4. Delil İçeriği

Delil ile delil içeriği de farklı anlamlara gelmektedir. Örneğin bir fatura belge olarak delildir. Bu faturanın içeriği ise delilin kendisi olmayıp içerdiği ayrıntılardır. Delillerin içeriğini öğrenmek veya değerlendirmek için başvuru şeyler de delil olarak nitelendirilemez. Çünkü delil maddi olayın öğrenilmesinde vasıta olduğu halde, delilin içeriği o vasıtanın içeriğini veya değerini öğrenmede araçlardır⁵³.

5. Karşı Delil

Bir davada ispat yükü üzerinde olan taraf iddiasını ispat edemezse, ispat yükü o an üzerinde olmayan tarafın yapması gereken bir yükümlülüğü yoktur. Çünkü bu durumda vakıa ispat edilmemiştir⁵⁴. Ancak ispat yükü üzerinde olmayan taraf karşı tarafın iddiasını ispat etmesini beklemeden delil gösterirse, bu delile karşı (mukabil) delil adı verilmektedir. Ancak bu durumda ispat yükü kendisinde olmayan taraf karşı delil göstermekle, ispat yükünü kendi üzerine almış sayılmaz⁵⁵.

⁵¹ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15.b, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006, s.574.

⁵² Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2.bası, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997, s.11.

⁵³ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.574.

⁵⁴ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.426.

⁵⁵ Umar ve Yılmaz, s.7.

6. Delil Değeri

Delil değeri bir delilin yargıcın kanaatini etkileme kuvvetidir. Bir delilin değeri ne kadar yüksekse, maddi ispat gücü o derece fazla demektir. Bir delilin değeri Kanun ile tespit edilebilir. Türk Hukukunda senetle ispat kuralıdır. Kanun nazarında resmi bir belge, bilirkişi ve şahadetten üstün durumdadır⁵⁶.

C. DELİLLERİN ÖZELLİKLERİ

Maddi gerçeğe ulaşmak için kanaatin serbestçe oluşması arandığından, yargıca gerçeğe uygun olanı gösterecek her şey kural olarak delil olabilir. Ancak, bir şeyin delil vasıtası olması ile bu vasıtanın hükme esas alınması başka şeydir. Çünkü delil vasıtası olan şeylerin hepsi, hükme temel teşkil etmez. Bu sebeple her şeyin delil olması sınırsız bir keyfiyet değildir. Birçok hukuk dalında delil olabilecek şeylerde bazı özellikler aranmaktadır.

1. Gerçekçi Olmak

Bir delilin geçerli olabilmesi için öncelikle gerçekçi olması gerekir. Diğer deyişle delil olacak unsurun dış dünyanın bir parçası olması, somut olması gerekir. Maddi gerçeğin bir parçasını oluşturması ve beş duyu organı tarafından öğrenilebilir olması delilin gerçekçiliğini göstermektedir⁵⁷. Bu bağlamda örneğin vergi hukukunda beyan ve belgeler delildirler⁵⁸.

2. Mantıklı Olmak

Delil akla yatkın, rasyonel olmalıdır. Örneğin, yargıç, kanaatini bir falcının kehanetine dayandıramaz⁵⁹. 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri

⁵⁶ Bkz. Yıldırım, s.35.

⁵⁷ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.576.

⁵⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s.11.

⁵⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.12.

Kanunu'nun⁶⁰ (CMK) 218. maddesinin ilk fıkrasına göre yüklenen suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı ise; ceza mahkemesi bu sorunla ilgili olarak CMK hükümlerine göre karar verebilir. Delillerin akılcı olmaları aranınca, bir açıdan yeminin delil olamayacağı sonucuna varmak da mümkündür⁶¹.

3. Olayı Temsil Etmek

Deliller, ilgili oldukları vakıaları temsil etmelidirler. Aksi durumda delil değeri yok demektir⁶². Delilin temsil edici olmasının ilk şartı sağlam yani güvenilir olmasıdır. Kural olarak bunu araştırarak olan yargıdır. Diğer yandan delilin temsil edici olmasının diğer bir şartı da, elde edilmesinin imkânsız olmamasıdır. Çünkü böyle bir delilin temsil ediciliğinden faydalanılamayacaktır. İspat açısından önemli olma özelliği de bu kapsamdadır⁶³.

4. Kanuna Aykırı Olmamak

Delillerin taşınması gereken önemli özelliklerinden biri de kanuna aykırı elde edilmemiş olmaları gerektiğidir. Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular delil olarak nitelendirilemeyecektir. 1982 Anayasası'nın⁶⁴ 38. maddesinin 6. bendinde yer alan bu kural anayasal bir hüküm olarak Türk Hukukunda mevcuttur. Hukuka aykırı deliller konusuna yargılama ilkeleri bölümünde değinileceğinden burada bu bilgi ile yetinilecektir.

5. Müşterek Olmak

Bir davada ileri sürülen deliller müşterek olmak durumundadır. Diğer bir ifadeyle bir delilin muhtevasını sadece yargıcın bilmesi yetmez.

⁶⁰ 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete. Kabul Tarihi: 04.12.2004.

⁶¹ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.577.

⁶² CMK'nun 206. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde "*delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa*" ile de kastedilmek istenen aynı noktadır.

⁶³ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.578.

⁶⁴ Kanun No:2709, Kabul Tarihi:07.11.1982, 09.11.1982 tarihli ve 17863 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

Uyuşmazlık ile ilgili olan taraflar da bunu öğrenmelidir. Delillerin müşterek olması ile ifade edilmek istenen budur⁶⁵. Dolayısıyla duruşma esnasında tarafların ileri sürdüğü delilleri duruşmaya taraf olan herkes bilmelidir.

D. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

Delillerin sınıflandırılmasında esas alınan kriterler mutlak bir anlam ifade etmemektedirler. Öte yandan, kullanılan deyimler delillerin adı değil sıfatıdır. Ayrıca bir delil aynı zamanda birden çok sınıfa ait özellikler gösterebilir. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi bilimsel incelemelerde ve yargıda delillerin niteliklerinin belirlenmesi açısından faydalı olabilmesidir.

1. Kesin Delil - Takdiri Delil

Genel anlamda deliller; kesin deliller ve takdiri deliller şeklinde iki ana grupta toplanmaktadır. Kesin delillere zaman zaman kanuni deliller de denilmektedir. Kesin delillerin kabul edilip edilmemesinde mahkemenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Mahkeme, bu tür delillerin doğruluğuna inandığı takdirde bunları kabul ederek kararını ona göre vermek zorundadır⁶⁶.

Bazı deliller yargılama açısından kesin olarak bağlayıcıdır. Diğer deyişle bu tip deliller yargıcı kesin olarak bağlarlar. Çünkü yargıç kesin delillerle ispat edilmiş bir vakıayı doğru kabul etmek zorundadır. Bu itibarla yargıcın bu delilleri takdir etme hakkı bulunmamaktadır. Özellikle taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalarda yargıç kesin delillerle bağlıdır. Oysa kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda kesin deliller yargıcı bağlamaz⁶⁷.

Medeni yargılama hukukunda kesin deliller, ikrar (HUMK, m.236), kesin hüküm (HUMK, m.237), senet (HUMK, m.287 vd.) ve yemin (HUMK,

⁶⁵ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.579.

⁶⁶ Mutluer, s.425.

⁶⁷ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.429.

m.264) olmak üzere dört tanedir. Ayrıca, hangi durumlarda kesin delil kullanılacağı kanunlarda gösterilmektedir (HUMK, m.288-290).

Yargıcın serbestçe değerlendirme yetkisine sahip olduğu deliller ise takdiri deliller sınıfına girmektedir. Takdiri deliller yargıcı bağlamamaktadır⁶⁸. Diğer bir ifadeyle bunlara takdiri delil denilmesinin nedeni yargıcın bu delilleri serbestçe takdir yetkisine sahip olmasıdır⁶⁹. “Değerlendirilebilir deliller” de denilen takdiri delillerin en tipik örneği tanık ifadeleri ve bilirkişi raporlarıdır⁷⁰.

Medeni yargılama hukukunda tanık (HUMK, m.245 vd.), bilirkişi (HUMK, m.275 vd.), keşif (HUMK, m.363 vd.) ve özel hüküm sebepleri (HUMK, m.367) takdiri delil olarak kabul edilmişlerdir.

2. Kanuni Delil - Akdi Delil

Bir uyuşmazlıkta hangi delillerin kullanılabileceği kanun tarafından tespit ediliyorsa kanuni delilden bahsedilmektedir. Böyle bir durumda belli hususların kanunlarda gösterilen belli delillerle ve yargıcı bağlayacak şekilde ispat edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu delillere kesin delil adı da verilmektedir. Diğer yandan bir uyuşmazlıkta hangi delillerin kullanılabileceği sözleşme ile tespit ediliyorsa akdi delil söz konusudur⁷¹. Medeni yargılama hukukunda delil sözleşmeleri buna örnek olarak verilebilirken, vergi hukukunda uzlaşma tutanakları da akdi deliller arasında sayılabilir.

3. Doğrudan Delil - Doğrudan Olmayan Delil

Delil, ispata konu olan olaya doğrudan doğruya ilişkin ise, o delil dolaysız ya da doğrudan delil olarak nitelendirilmektedir. Başka bir ifadeyle bir kimsenin beş duyusu ile uyuşmazlık konusu olayın kurucu unsurları

⁶⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s.16.

⁶⁹ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.430.

⁷⁰ Mutluer, s.425.

⁷¹ Karakoç, Delil Sistemi, s.18.

hakkında topladığı bilgiler dolaysız (doğrudan) delildir. Bu itibarla doğrudan deliller ispat edilmek istenen olayı zihni bir çabaya ihtiyaç göstermeden açıklayan delillerdir. “Müşahhas olaya münhasır temsili deliller” ya da “tarihi deliller” olarak da adlandırılmaktadırlar⁷². Vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olayı ispatlayan her türlü defter ve belgeler, beyannameler, tutanaklar ve tanık beyanları doğrudan delil niteliğinde sayılmaktadır⁷³.

Uyuşmazlık konusu olaya dolaylı bir şekilde ilişkili olan delile ise dolaylı delil adı verilmektedir. Başka bir ifadeyle bir bilgi ile başka bir delil elde edildiğinde bu bilgi dolaylı delil niteliği kazanmaktadır. Dolaylı delillerle ispat, ispat edilecek husus hakkında kesinlik arzetmez. Buna rağmen, mahkeme mevcut delilleri değerlendirerek davayı çözümlmek zorundadır. Bunun için bu delillere “tenkidi deliller” de denilmektedir⁷⁴.

4. Öznel Delil - Nesnel Delil

Bir suçun işlendiğinin bilen kişiler tarafından açıklanması öznel (kişisel) delil olarak nitelenmektedir. Bu bağlamda tanıkların, sanığın, zarar gören mağdurun açıklamaları kişisel delillerdir. Bunun yanında bir suçun oluşumu ile ilgili “dilsiz” denilen ispat vasıtaları da bulunmaktadır. Örneğin parmak izleri bu gruptandır. Bu deliller olayın nasıl olduğuna dair bir açıklama getiremese de ispata yardımcı olmaktadır. Bu grup delillere nesnel delil ya da aynı delil denilmektedir⁷⁵.

5. Sınırlı Delil - Sınırsız Delil

Yargılama hukukunda deliller bazen bir takım sınırlama ya da şartlara tabi olabilmektedir. Sınırlı delil adı verilen bu gruptaki deliller belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde delil olarak kabul edilmektedir. Örneğin vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı buna örnektir. Çünkü

⁷² Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.612.

⁷³ Karakoç, Delil Sistemi, s.19.

⁷⁴ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.612.

⁷⁵ Karakoç, Delil Sistemi, s.21.

tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi için vergiyi doğuran olayla açık ve tabii bir ilgisinin varlığı aranmaktadır. Öte yandan bir delil için herhangi bir sınırlama getirilmemişse sınırsız delilden bahsedilmektedir. Örneğin vergi yargılamasında sınırlı delil olan tanık, ceza ve medeni yargılama hukuklarında sınırsız delil niteliğindedir⁷⁶.

6. Yasaklanmış Delil - Yasaklanmamış Delil

Yasak delil ve yasak olmayan delil ayrımında önemli olan delilin elde edilmesinin ve kullanılmasının yasak olmasıdır. Bazı deliller bir yargılama hukukunda geçerli kabul edilirken, bir diğer yargılama hukukunda kabul edilmemektedir. Örneğin yemin vergi yargılama hukukunda hiçbir şekilde delil olarak kullanılamamaktadır. Bu yemine delil niteliği tanınmamasının bir sonucudur.

Bazen ispat yasakları, bazen de hukuka aykırı deliller olarak irdelenen delil elde etme yasağı, delillerin yasak ya da yasak olmayan şeklinde bir ayrıma tabi tutulmasına yol açmaktadır. Yasak delillere hukuka aykırı deliller de denilmektedir. Diğer bir deyişle hukuka aykırı delil, *"delillerle ilgili bir yargılama normuna ve eğer bu şekilde özel bir norm yoksa yargılama hukuku dışında kalan diğer bir norma, ihlalin önem ve derecesi ne olursa olsun aykırı davranılmak ya da bu normların kapsam ve/veya amaçlarının dışına çıkılmak suretiyle elde edilen deliller ile bu delillere dayanılarak elde edilen delillerdir"*⁷⁷.

7. Re'sen Müracaat Edilebilen ve Edilemeyen Deliller

Medeni yargılama usulünde taraflarca hazırlama ilkesi geçerlidir ve kural olarak tarafların mahkemeye sunduğu deliller çerçevesinde hükme ulaşılır. Taraflar talep etmediği sürece herhangi bir delile başvurmak mümkün değildir. Bu delillere re'sen müracaat edilemeyen deliller denir.

⁷⁶ Karakoç, Delil Sistemi, s.21.

⁷⁷ Ersan Şen, **Türk Ceza Yargılaması Hukuku'nda Hukuka Aykırı Deliller Sorunu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.24.

Ancak bazı delillere mahkeme kendiliğinden başvurabilir. Bunlara örnek olarak tarafların sorguya çekilmesi, bilirkişi ve keşif verilebilir. Bu delillere “re’sen müracaat edilebilen deliller” denir. Re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılama hukuku dallarında ise yargıç kural olarak her türlü delile re’sen müracaat edebilmektedir⁷⁸.

8. Ekonomik Delil - Maddi Delil

Ekonomik delil ve maddi delil sınıflandırması vergi yargılamasına özgü ancak belirsizliğini korumaya devam eden bir sınıflandırmadır⁷⁹. Yorum ile delilin birbirine karıştığı bu sınıflandırmada ekonomik delil deyimi, vergi hukukunda geçerli olan ekonomik yoruma paralel olarak özellikle uygulamacılar tarafından ileri sürülmektedir.

Ekonomik delil, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik niteliğini kavrayabilen delil anlamındadır. Bunun bir belge olması kadar bir tanık beyanı olması da mümkündür. Hatta bu açıdan ekonomik delil ifadesi, delil serbestîsini ya da sınırsız delil esasını ifade etmektedir. Ekonomik delile örnek olarak büyük tutardaki paraların faizsiz olarak borç verilemeyeceği; aksi özel bir şekilde ispat edilmedikçe, vekâlet hizmetinin ücretsiz yapılmış olduğu iddialarının geçerli olamayacağı hususundaki kararlar verilebilir. Bunların ekonomik icaplara göre yapılmış değerlendirmeleri ifade ettiği belirtilmektedir⁸⁰. Maddi delil ise çeşitli anlamlarda kullanılmaktadır. Bunlardan ilki defter, belge ve kayıtlar şeklinde ortaya çıkan, yani elle tutulan, gözle görülen bir halde bulunan delil anlamındadır⁸¹. Bir maddi delilin ortaya çıkaracağı hukuki sonuç ancak en az onun derecesinde muteber veya daha güçlü delillerle bertaraf edilebilir⁸².

⁷⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s.23.

⁷⁹ Aksi görüş için bkz. Şanver, Vergi Hukukunda İspat, s.64; Şeker, s.225.

⁸⁰ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.77.

⁸¹ Karakoç, Delil Sistemi, s.26.

⁸² Tuncer, Vergi Tarhı, s.29.

E. DELİL SİSTEMLERİ

Bir hukuk dalında uyuşmazlık konusu bir olayın ne gibi delillerle ispat edileceği hususu delil sistemi altında incelenmektedir Diğer bir ifadeyle nasıl bir işleyiş içerisinde hangi delilleri kullanmak ve yararlanmak gerekir sorusunun cevabının arandığı kanıtlama usullerinin ve esaslarının temeline delil sistemi adı verilebilir. Doktrinde delil sistemleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu sistemler kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

1. Kanuni Delil Sistemi

Kanuni delil sistemi, belli hususların kanunlarda gösterilen belli delillerle ve yargıcı bağlayacak şekilde ispat edilmesi demektir. Bu itibarla ispat edilecek husus ancak kanunun belirlediği şartları taşıyan vasıtalarla ispat edilebilir. Bu deliller dışında delil kabul edilmez. Ayrıca, bazı delillerin varlığı halinde başka bir değerlendirmeye, inceleme ve araştırmayı derinleştirmeye gerek kalmaksızın uyuşmazlık konusu olay ispatlanmış sayılmaktadır. Medeni yargılama hukukunda kanuni delil sistemi kabul edilmiştir. Bu alanda olayları takip ve buna göre delil temin etmek mümkündür. Çünkü bu alanda uyuşmazlık konusunu daha çok hukuki işlemler oluşturmaktadır. Ancak haksız fiil gibi bazı istisnai durumlarda kanuni delil sisteminden uzaklaşıldığı ve her türlü unsurun delil olarak kabul edildiği de görülebilmektedir⁸³. Dolayısıyla hukukumuz bakımından kanuni ve takdiri ispata birlikte yer veren karma bir sistemin geçerli olduğu söylenebilir⁸⁴. Ceza Muhakemeleri Kanunu ise serbest delil sistemini benimsemiştir⁸⁵.

⁸³ Yıldırım, s.207.

⁸⁴ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.44; Seyithan Deliduman, "İspat Sistemimizin Mevcut Durumu ve Elektronik İmzanın Bu Sistemdeki Yeri", **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:2, (Nisan 2002) para.3, <http://www.e-akademi.org/makaleler/sdeliduman-1.htm>, (20.08.2007).

⁸⁵ Tuncer, Vergi Hukuku, s.42.

2. Takdiri Delil Sistemi

Vicdani delil sistemi adı da verilen bu sistemde hem delil serbestîsi hem de delillerin serbestçe değerlendirilmesi söz konusudur. Uyuşmazlık konusu bir olayın ispatı için her türlü delilin serbestçe kullanıldığı takdiri delil sisteminde yargıç hiçbir sınırlamaya tabi olmadan delilleri takdir yetkisine sahip bulunmaktadır. Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu ceza yargılaması hukukunda takdiri delil sistemi benimsenmektedir⁸⁶.

Takdiri delil sisteminde bir uyuşmazlığın önceden belirlenmiş bir delille ispatı şart değildir. Takdiri delil sistemi, delillerin sayıca ve nitelikçe sınırlandırılmaması yönüyle delil serbestîsi ilkesini, her delilin serbestçe değerlendirilebilmesine imkân sağlaması yönüyle de delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesini kapsamaktadır. İdari yargılama hukuku ve buna bağlı olarak vergi yargılaması hukukunda benimsenen delil sistemi takdiri delil sistemidir⁸⁷.

3. Dini Delil Sistemi

Cezaların işlenmiş günahlara kefaret olarak çektirildiği zamanlarda, Allah'ın iradesini ifade ettiğine kanaat edilen bazı usullerle suçların meydana çıkarılması kabul edilmekteydi. Orta çağda uygulanan adli düello, Allah'ın masum olana yardım ettiği, kuvvet ve cesaret verdiği fikir ve kanaatine dayanmaktaydı⁸⁸. Bu sistem günümüz çağdaş hukuk sistemlerinde geçerliliğini yitirmiştir.

4. İlmi Delil Sistemi

İlmi sistem, bilimin bütün gelişmelerinden suçların meydana çıkarılması hususunda geniş bir tarzda istifade edilmesidir. Birçok ülkede suçların meydana çıkarılmasında bilimin en son donelerinden istifade

⁸⁶ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.574.

⁸⁷ Karakoç, Delil Sistemi, s.28.

⁸⁸ Belgesay, s.76.

edilebilmesi için polis laboratuvarları açılmıştır. İkrar ve şahadet, olayların bıraktığı intibaların, izlerin nakilleri hakikati meydana çıkarmak için yeterli gelmemektedir. Hakikati meydana çıkarabilmek için objektif delilleri, izleri bulmak, saklamak zarureti vardır. Bu deliller iddiaların ispatında katiyet ve kolaylık temin eder. Günümüzde bilimsel ispat vasıtaları arasında antropometri, ipnotizma, stenografi, fonograf, fotoğraf, tıbbi analizler sayılabilir⁸⁹. İlmi delil sistemi fark edileceği üzere hukuk sisteminde tek başına kabul edilebilecek ana sistem olmaktan ziyade diğer delil sistemlerini destekleyici bir sistem niteliğindedir.

III. İSPAT VE DELİL SİSTEMİNE İLİŞKİN YARGILAMA İLKELERİ

A. ANAYASAL İLKELER

1. Hukuk Devleti İlkesi

İlk kez XIX. yüzyılda Almanya'da ifade edilmeye başlanan hukuk devleti kavramının özünü özgürlüğün korunması, devlet gücünün hukuka bağlanması ve ölçülü kılınması oluşturmaktadır⁹⁰. Hukuk devleti bireylerin haklarını önemli ölçüde kısıtlayan, onların bütün faaliyetlerine karışan "polis devlet" anlayışından sonra ortaya çıkmıştır⁹¹.

Polis devlet anlayışı zamanla yerini yönetilenlere bazı hukuki güvence sağlayan "hazine teorisi" anlayışına bırakmıştır. İdarenin faaliyetleri dolayısıyla hakları ihlal edilen kişilere yargısal yoldan mali karşılık elde etme imkânı sağlayan hazine teorisine göre, devlet hazinesi hükümdarın dışında ve tamamen özel hukuka tabi bir tüzel kişilik olarak tanınıyordu. Hazine teorisi yönetilenlere yargı yolu ile dolaylı da olsa belli bir güvence sağlasa da

⁸⁹ Bkz. Belgesay, s.77-78.

⁹⁰ Hayrettin Ökçesiz, **Sivil İtaatsizlik**, Afa Yayınları, İstanbul, 1994, aktaran Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.7.

⁹¹ Öz, s.8.

devletin hazinesi ile birlikte tek bir tüzel kişi olduğu düşüncesi benimsendikçe hazine teorisi yerini hukuk devleti teorisine bırakmıştır⁹².

a. Kavram Olarak Hukuk Devleti

Hukuk devleti devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlanması suretiyle, kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan bir devlet sistemini ifade etmektedir⁹³. Diğer bir deyişle hukuk devleti yönetilenlere hukuksal güvenceler sağlayan, yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan devlet demektir⁹⁴.

Hukuk Devleti kavram olarak "keyfi yönetim"in karşıtıdır. İnsanların doğuştan sahip oldukları yaşama hakkı, maddi ve manevi varlığını koruma hakkı, vücut bütünlüğü gibi haklarının yanı sıra çağımızın gereği olarak var olan sosyal ve siyasi haklarının yönetenler tarafından ortadan kaldırılması veya kısıtlanmasına karşı getirilen yargı kalkanıdır. "Hukuk Devleti"nin önemi bizzat bu tanımın içeriğinden anlaşılmaktadır. İdari işlemlere ek olarak toplumu ilgilendiren yasal düzenlemelerin de hukuksal hiyerarşiye uygunluğunun denetimi yine bu kapsamdadır⁹⁵.

Bir ülkenin hukuk devleti niteliği yasalarının herhangi bir anayasal ve üst kurallara uygun bulunması ile değil ancak çağdaş demokrasi esaslarına aykırı olmaması ile sağlanabilmektedir. Dolayısıyla günümüzde salt "hukuk devleti" tanımı yeterli sayılmamakta, "demokratik hukuk devleti" niteliğinden de bahsedilmektedir. Zira hukuk devleti insan haklarına ve özgürlüklerine dayalı, çoğulcu ve iktidar seçeneklerine açık demokratik

⁹² Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, s.171.

⁹³ Ergun Özbudun, **Anayasa Hukuku**, 3.b., Yetkin Yayınları, 1993, Ankara, s.89; aktaran Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.114.

⁹⁴ **Hukuk Devleti ve Yargı**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221, Aralık, 1997, s.23. <http://www.tusiad.org/turkish/rapor/hukukdevleti/dsy4.pdf>, (06.05.2007)

⁹⁵ Nevzat Kollu, "Hukuk Devletin Önemi ve Yargı Bağımsızlığı", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:3, (Aralık 2003), s.7.

sistemin gerçekleşmesine hizmet etmekte ve o ölçüde yararlı bir ilke olmaktadır⁹⁶.

Anayasa Mahkemesine göre hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir⁹⁷.

Diğer yandan bir ülkede kanunların mevcut olması o ülkenin Hukuk Devleti olduğu anlamına gelmemektedir. Böyle bir ülke "Kanun Devleti" olarak adlandırılabilir. Bir ülkede anayasanın bulunması da yine o ülkeyi Anayasal Devlet yapmayacağı gibi, "Anayasalı Devlet" ile "Anayasal Devlet" aynı şey demek değildir. Hukuk Devleti, devlet yönetiminin hukuk kuralları ile bağlı olması ve bu kurallar çerçevesinde yürütülmesi demektir. Hukuk devletinde hiç kimse başkalarına zarar verecek keyfi davranışlarda bulunamaz. Hukuk devletinde yöneticilerin ve devleti temsil eden tüm kişi ve güçlerin eylemleri yargısal denetime tabidir⁹⁸.

Bir devletin "demokratik hukuk devleti" olabilmesi için, yargılamanın belli kurallar dâhilinde yürütülmesi gerekir. Söz konusu kuralların başında kanuni düzenlemelere istinaden yargılama yapan, görev ve yetkileri belli, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme ve yargıç önünde yargılanma gelmektedir.

⁹⁶ Lütfi Duran, "Türkiye'de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu" **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3, 1984, s.3.

⁹⁷ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, T: 28.03.2001, E:1999/51, K:2001/63, sk., <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K2001/K2001-063.htm>, (06.05.2007)

⁹⁸ Coşkun Can Aktan, "Kanun Devleti Değil, Hukuk Devleti Olmalıyız", s.4, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/liberal-demokrasi/aktan-kanun-devleti.pdf, (06.05.2007).

Yargılama icra edilirken, şüpheli veya sanığın temel insan haklarına saygı gösterilmesi şarttır⁹⁹.

b. Anayasa’da Hukuk Devleti İlkesi

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 2. maddesine göre; *"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir"*.

Anayasanın ilgili maddesinden de anlaşılacağı üzere Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk devleti olduğu ifade edilmektedir. Bu hüküm karşısında kanun koyucu tarafından yapılan tüm hukuki düzenlemelerin hukuk devleti ilkesinin kurallarına uygun bir şekilde gerçekleşmesi esastır. Böylece bireyle devlet hukuki olarak aynı düzeyde kalacağından, birey devlete karşı korunmuş olunacak¹⁰⁰, aynı zamanda bireylere hukuki güvenlik ve hukuki barış da sağlanmış olunacaktır¹⁰¹.

c. Hukuk Devleti İlkesinin Vergi Hukukuna Yansımaları

Vergi ile hukuk devleti arasındaki güçlü ilişkinin kökeni oldukça eskidir. Bu ilişki çağdaş hukuk sistemlerinde temel anayasal normlarda da kendini göstermektedir. Hukuk devletinde kamu açısından çok önemli bir konu olan verginin önemi karşısında, vergi verenlerin mal güvenliklerinin korunması, vergi ödevlerine karşılık mükellefin idareye ve temelde devlete karşı kendini koruması ve savunması bakımından yargısal güvencelerin bulunması zorunludur¹⁰².

⁹⁹ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.28.

¹⁰⁰ Orhan Aldıkaçtı, **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, 4.b., İstanbul, 1982; aktaran Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Mart 2008, s.104.

¹⁰¹ Öz, s.10.

¹⁰² Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005, s.14

Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilendirme ilişkisine ait düzenlemeler bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamaktadır. Bu hukuki ilişkinin bir tarafında devlet veya ona bağlı kamu tüzel kişileri diğer tarafında ise kendilerine vergi mükellefiyeti düşen bireyler yer alır. Hukuk devleti vergilendirme yetkisini kullanırken, kanuni yönetim ilkesi, vergilendirmede demokrasi, kanunilik ve eşitlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin korunması ilkelerini gözetmek zorundadır¹⁰³.

Diğer yandan hukuk devleti ilkesinin temel şartlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesini, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla gerek hukuk devleti ilkesinin gerek vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir uzantısı olarak belirlilik ilkesi, kıyas yasağı, geriye yürümezlik¹⁰⁴ ve hukuki istikrar ilkeleri de vergi hukukunda geçerli temel ilkeler arasındadır¹⁰⁵.

Türk vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi gereği öncelikle vergi normlarının yasama organında yapılması aşamasında anayasada öngörülen temel hak ve özgürlükler ile Anayasa'nın 73. maddesinde¹⁰⁶ yer alan vergi ödevine egemen olan ilkelere aykırı olmayan yasa çıkartılması zorunludur. Böylece söz konusu ilkeler yoluyla yasaların hukuka aykırılığı bir ölçüde önlenmektedir¹⁰⁷.

¹⁰³ Öz, s.41 vd.

¹⁰⁴ Bu konuda ayrıntılı bir inceleme için bkz. A. Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos, 2007.

¹⁰⁵ Konu ile ilgili olarak bkz. Öz, s.51 vd., Ateş, s.93 vd.; Güneş, Verginin Yasallığı, s.5 vd.; Öncel, Kumrulu ve Çağan s.33 vd.; Saban, Vergi Hukuku, s.48 vd; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s.50 vd.

¹⁰⁶ **Anayasa, Vergi Ödevi, Madde 73:** "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

¹⁰⁷ Güneş, Verginin Yasallığı, s.108.

Hukuk devleti, hukuka bağılı olan devlet demek olduğına ve devlet de yasama, yürütme ve yargı organlarından oluştuğına göre; hukuk devletinin temel bir gereğı bulunmaktadır. Yasama, yürütme ve yargı organları da hukuka bağılı olmak durumundadır¹⁰⁸. O halde vergi idaresi ve vergi yargısı da tüm birimleri ile hukuk devleti ilkesi prensiplerine uymakla yükümlüdür.

2. Adil Yargılanma Hakkı ve İspat Konusu

a. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı

Hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletinde adil yargılanma hakkı, bireylere yargılama süreçlerinde adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını sağlayan bir haktır. Bu hak sayesinde devlet yargılamayı hakkaniyete uygun ve adil bir biçimde yerine getirmekle yükümlüdür. Adaletin adil dağıtımını esas alan adil yargılanma hakkı kişinin davası için uygun ve etkili imkânlar verilerek yargılanmasına olanak sağlayan¹⁰⁹, usule ilişkin bir teminatır¹¹⁰.

b. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) 6. maddesinin kenar başlığı "adil yargılanma hakkı"dır. Bu hükme göre herkes, gerek medeni hak ve yükümlölükleriyle ilgili uyuşmazlıklarda, gerek ceza alanındaki davalarında, kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve aleni surette dinlenilmesini istemek hakkına sahiptir (İHAS m.6/I).

Öte yandan 6. maddenin uygulanabilirliği bütün yargılama süreçleri için değil, bir kısım yargılama süreçleri için öngörülmüştür. Bireyin adil

¹⁰⁸ Gözler, s.173.

¹⁰⁹ Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler)**, 3.b., Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım 2008, s.7.

¹¹⁰ Ali Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I", **Vergi Sorunları**, Sayı:197, Şubat 2005, s.194.

yargılanma hakkı; a) medeni hak ve yükümlülüklerin ve b) suç isnatlarının karara bağlanması süreçleri ile sınırlıdır. Adil yargılanma hakkı; "mahkemeye başvurma hakkı", "silahların eşitliği ilkesi", "çekişmeli yargılama ilkesi" ve "susma hakkı" gibi hak ve ilkeleri de kapsamaktadır¹¹¹.

İHAS'nde belirlenen hak ve özgürlüklerin sözleşmeyi imzalayan ülke tarafından¹¹² ihlal edildiğini iddia eden bireyler, sözleşmeye taraf ülkenin iç hukuk yollarının tüketilmesini müteakip ilgili devlet aleyhine İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne (İHAM) başvurabileceklerdir. İHAM kararları bağlayıcıdır. Mahkeme kararlarının sözleşmeyi ihlal eden devletçe uygulanıp uygulanmadığı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından denetlenmektedir¹¹³. Diğer yandan Avrupa Birliği müktesebatına uyum çalışmaları çerçevesinde CMK (m.311/f), HUMK (m.445/11) ve İYUK'nda (m.53/ı) yapılan düzenlemeler doğrultusunda İHAM kararları "yargılanmanın yinelenme nedenleri" arasına alınmıştır.

İnsan hakları sözleşmesi yasa üstü bir değere sahip olduğundan, devletin bütün organlarını bağlamaktadır. Bu durum yasaların İHAS'ne uygun olmasını gerektirmektedir. Aynı zamanda İHAS'ne aykırı düzenlemelerin yasa metinlerinden çıkarılması hususunda yasama organına da sorumluluk yüklemektedir. Yargılama sırasında yargıçlar da İHAS'ı doğrudan ölçü norm olarak uygulamakla görevlidir¹¹⁴.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne (İHAM) göre İHAS'nin 6. maddesinde geçen hakkaniyete uygun yargılama ifadesi, ulusal mahkemelerde yürütülen ceza davalarında ve diğer davalarda belirli delil

¹¹¹ Bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül 2006, s.82 vd.

¹¹² 04.11.1950 tarihinde Roma'da imzalanan İHAS, 01.11.1998 tarihinde yürürlüğe giren 11 no'lu Protokol ile son halini almıştır. Türkiye, sözleşmeyi 04.11.1950 tarihinde imzalamıştır. Sözleşmenin onaylanması ise 19.03.1954 tarihli ve 8662 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 10.03.1954 tarihli ve 6366 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir.

¹¹³ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003, s.56.

¹¹⁴ Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007, s.8.
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=6&Yil=2007&>, (16.11.2007).

kurallarının tespit edilmesini zorunlu kılmamaktadır. Diğer deyişle her devlet kendi kurallarını kendisi koyacaktır. Delillerin kabulü ve değerlendirilmesi de ulusal mahkemelerin yetkisi dâhilindedir. Ulusal mahkemelerin delilleri değerlendirip değerlendirmedeği İHAM'nin yetkisine girmemektedir. Buna karşılık İHAM, delil kuralları açısından uyulması gereken kriterler geliştirmiş ve buna aykırı yargılamaları hakkaniyete aykırı görmüştür. Buna göre, tarafların delillerinin toplanma biçimleri de dâhil olmak üzere yargılamanın hakkaniyete uygunluğu denetime tabidir¹¹⁵.

Anlaşılabacağı üzere adil yargılanma hakkı, yargılama sırasında taraflara delil gösterme ve ispatlama konusunda imkân verilip verilmediğini de kapsamaktadır. O halde denilebilir ki, yargılama sırasında taraf ya da tarafların ispat ve delil sunma hakkı kendilerine verilmek zorundadır. Dolayısıyla bir davada taraflardan her ikisi de iddiasının doğru olduğunu, hasmının iddiasının doğru olmadığını ispat etmek hakkına sahiptir¹¹⁶.

c. Anayasa'da Adil Yargılanma Hakkı

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sında da adil yargılanma hakkının yer aldığını görmek mümkündür. Adil yargılanma hakkı başta 36. madde olmak üzere 38, 125, 138 ile 142. maddelerde de kendini göstermektedir.

Anayasa'nın 36. maddesine göre "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Bu değişikliğin gerekçesinde "*Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dâhil edilmektedir*" açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla bu ibarenin getirilmesinin amacı İHAS ile Anayasa arasında uyumu sağlamaktır.

¹¹⁵ İncoğlu, s.274.

¹¹⁶ Belgesay, s.36.

d. Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği

Vergilendirme işlemleri hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı için açılan iptal davalarında (İYUK.m.2), idare yargıcının hukuka uygunluk denetimi İHAS'ni de kapsamaktadır (Anayasa m.90/5). Bu nedenle vergi kanunlarının İHAS ile uyumsuzluğu durumunda, uyumsuzluğu tespit eden yargıç İHAS'ne öncelik tanıyacak ve uygulayacaktır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık iddiası sırasında ilgili düzenlemelerin İHAS ile uyumsuzluğu da ileri sürülebilecektir¹¹⁷.

İHAS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı ile idari uyuşmazlıklar kastedilmemekte, sadece suç isnadı ve medeni hak ve uyuşmazlıklar şeklinde iki tür uyuşmazlık ele alınmaktadır. Bu nedenle 6. maddenin idari uyuşmazlıklara uygulanma güçlüklerinin çözümü, bir yandan medeni hak ve yükümlülükler verilen nitelendirmede, diğer yandan da suç ithamı kavramına verilen anlamda yatmaktadır. İHAM, idari uyuşmazlıkları dikkate alarak bu kavramların tanımını yapmayıp, somut olaylara dayalı akılcı bir yöntemle değerlendirmelere girişmiştir. İHAM, bu kavramları özerk biçimde yorumlamakta ve iç hukukta mahkemenin yetkisini yalnızca tutanak noktası olarak ele almaktadır. Böylece iç hukuka göre aslında idari yargı ve anayasa yargısının yetkili olduğu birçok uyuşmazlık İHAS madde 6 kapsamına sokulmaktadır¹¹⁸. İHAM'ne göre idari yargı kararına konu olan yaptırım "suç isnadı" olarak veya medeni hak ve yükümlülük olarak nitelendirilirse, 6. maddede öngörülen adil yargılanma hakkının kapsamına giren yükümlülükler uyulması gerekir¹¹⁹.

¹¹⁷ İHAS'nin vergi hukukunda kaynak değeri üzerine ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Doç. Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, İstanbul, 2006, ss.1025-1049.

¹¹⁸ Durmuş Tezcan, "İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi", (Tebliğ), **İstanbul Kültür Üniversitesi İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, 20-21 Eylül 2007, s.5.

¹¹⁹ Tezcan, s.6.

İHAS madde 6 kapsamında vergi mükellefi koruma talep edebilecektir. Ancak 6. maddenin vergi sürecine etkili olamayacağı hususunda İnsan Hakları Avrupa Komisyonu ve İHAM'nin içtihatları açıktır. Vergi sürecinde kamu hukuku ağır bastığından vergilendirme sırasında sivil hak ve yükümlülüklerin korunmasından faydalanılamayacaktır. Bu konuda çok sayıda karar mevcuttur¹²⁰. Diğer yandan vergi mahkemesinde görülen bir davanın makul süreyi aşan bir zaman diliminde ele alınması¹²¹, idarenin el koyduğu malların iadesi konusunun medeni hak ve yükümlülükler kapsamına girdiği¹²² hususları İHAM tarafından 6. madde kapsamında kabul edilmiş ve incelenmiştir.

Mahkeme kararlarına bakıldığında hatalı tanzim edilen beyannameye karşı temel cezalardan sorumluluk hususunun 6. madde kapsamındaki cezai müeyyide kapsamında olduğu kabul edilmekte ve vergi sorumluluğu ile cezaların ayrıştırılmasının zor olacağı ileri sürülerek vergilendirme sürecinin tamamen 6. madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir¹²³.

Diğer yandan İHAM'nin, İHAS madde 6'da ifade edilen medeni hak ve yükümlülükler kavramı konusunda gün geçtikçe genişletici yorumlara

¹²⁰ Maillard v. France, 09.06.1998, Başvuru No: 26586/95; Ferrazini v. Italy 12.07.2001, Başvuru No: 44759/98; söz konusu kararların tam metni için bkz. <http://www.echr.coe.int/echr/en/hudoc>, (24.07.2009); Aynı zamanda bkz. 11.12.1986, Başvuru No: 11189/84; 15.04.1996, Başvuru No: 20471/92; 03.12.1997, Başvuru No: 33850/96; 30.03.1999, Başvuru No: 38434/97; 07.11.2000, Başvuru No: 36858/97; 05.10.1999, Başvuru No: 43604/98; 01.10.1965, Başvuru No: 2145/64; 23.05.1966, Başvuru No: 1904/63; 05.2.1973, Başvuru No: 5421/72; 27.05.1998, Başvuru No: 37416/97; Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", **Vergi Dünyası**, Sayı:250, (Haziran 2002), s.145 vd. Aynı zamanda bkz. Andrei Afanassiev, "Human Rights and Taxation in Europe: What is New?", **Eastern European Human Rights Law Journal**, Vol:1, No:1. <http://www.fwpublishing.net/Files/EEHRLJV1N1.pdf>, (15.03.2009).

¹²¹ Editions Periscope v. France, 29.03.1992, Başvuru No:11760/85; 16.03.1999, Basic v. Austria, Başvuru No:29800/96; 24.10.1995, söz konusu kararların tam metni için bkz. <http://www.echr.coe.int/echr/en/hudoc>, (24.07.2009); Aynı zamanda bkz. Başvuru No:25564/94; 03.03.1999, Başvuru No:29350/95; Üzeltürk, Adil Yargılama, s.145.

¹²² 01.07.1991, Başvuru No:13800/88, 01.12.1993, Başvuru No:18778/91, Üzeltürk, Adil Yargılama, s.145 vd.

¹²³ 16.05.2000, Başvuru No: 40042/98; Üzeltürk, Adil Yargılama, s.146.

gittiği görülmektedir. 2001 tarihinde ele alınan bir davada¹²⁴ vergi aslına ve vergi cezalarına ilişkin hukuka aykırılık iddialarını aynı mahkemede ileri süren vergi yükümlüsü için adil yargılanma hakkı hem vergi aslına ilişkin uyuşmazlığa hem de vergi cezasına ilişkin uyuşmazlığa uygulanmıştır. Böylece vergi cezalarının ve vergi asıllarının aynı zamanda aynı yargı yerinde karara bağlandığı ülkelerde sözleşmenin 6. maddesi uygulanacak, uyuşmazlığın ayrı yargı yerlerince çözülmesi durumunda ise adil yargılanma hakkı sadece ceza davasında uygulanabilecektir. Vergi aslı ve vergi cezalarına ilişkin davalar aynı vergi mahkemesinde görüldüğünden, Türk vergi yükümlüsü söz konusu davanın bütünüyle ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep edebilecek ve bunun sonucunda uyuşmazlığı İHAM'ne taşıma imkânına sahip olabilecektir¹²⁵.

Anayasa'nın 36. maddesindeki hükümle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6. maddesinin İHAM'nin yorumuyla çizilen ve vergi cezalarını da kapsayan sınırı, Özel Hukuk-Kamu Hukuku ayrımı yapılmaksızın tüm uyuşmazlıkları kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Adil yargılanma hakkının, İHAM'nce yapılan ve Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İHAS ile bütünleştiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı vergi ceza davalarına uygulanacaktır¹²⁶.

3. Suçsuzluk Karinesi

Anayasa'nın 38. maddesinin 4. bendine göre "*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz*". Dolayısıyla hükmen karar verilinceye kadar hiç kimse suçlu muamelesi göremez. Bu sadece

¹²⁴ Georgia v. U.K., www.tax.org.uk/showarticle.pl?id=571&n=379, (03.12.2007).

¹²⁵ Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim 2002, s.93, Mali ve idari nitelikteki cezalar açısından ayırım hakkında daha fazla bilgi için bkz. Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adi Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları**, Sayı:143, Ağustos 2000, s.151 vd.; Ali Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-II", **Vergi Sorunları**, Sayı:198, Mart 2005, s.153 vd.

¹²⁶ Billur Yaltı, "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36 - İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007, s.1, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4552>, (06.12.2007).

Anayasa’da değil Türkiye tarafından onaylanarak bir iç hukuk normu haline gelmiş olan İHAS’nin 6/2. maddesinde de güvence altına alınmıştır.

Suçsuzluk (masumiyet) karinesine göre, bir kişi kesinleşmiş bir karar olmadan suçlu sayılamaz. Suçluluğun yasal açıdan nasıl ispat edileceği iç hukuk tarafından belirlenir. İnsan Hakları Avrupa Komisyonu, ceza mahkemesinin önyargıya dayanarak itham edilen kişinin suç işlediği varsayımından hareketle işlem yapmasını İHAS’nin 6/2 maddesine aykırı bulmuştur¹²⁷. Bu konuda örnek davalar varlığını korumaktadır¹²⁸.

Suçsuzluk karinesi ifadesinin gerçek anlamda bir karine olup olmadığı tartışmalıdır. Bir görüşe göre gerçeğe uygun ya da sabit olduğu kabul edilen bir olaydan, başka bir olayın var olduğu sonucuna gidilmesi mümkün değildir. Suçsuzluk karinesi, kişinin suçsuz olduğunun varsayımına dayanan temel bir haktır. Bir kişi gerçekten suçlu olsa bile kesin hükümle mahkûm edilene kadar suçsuz kabul edilmek durumundadır. Bu bağlamda da söz konusu kişiye savunma hakkının verilmesi zorunluluk arz etmektedir. Dolayısıyla Anayasa’nın 36. maddesinde temel bir hak olarak düzenlenmiş bulunan savunma hakkı, suçsuzluk karinesinin bir sonucudur¹²⁹. Bir suçun işlendiği iddiasını iddia makamı kesin olarak ispat etmek durumundadır. Dolayısıyla sanık suçsuz olduğunu ortaya koymak zorunda değildir¹³⁰.

Suçsuzluk karinesi vergi hukukunda da geçerliliğini korumaktadır. Suçun işlendiğine ilişkin iddialar iddia eden (idare) tarafından ortaya konulmalı ve ispatlanmalıdır. Anayasa’nın 38. maddesi gereği suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz. O halde vergiyi

¹²⁷ Tezcan, s.9.

¹²⁸ 12.01.1994, Başvuru No: 19117/91, Üzeltürk, Adil Yargılanma, s.150.

¹²⁹ Metin Feyzioğlu, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:48, Sayı:1-4, Yıl:1999, s.139-140.

¹³⁰ A. Caner Yenidünya, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Masumiyet Karinesi”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Sayı:5, Mayıs, 2004, s.20; aktaran Özgüven, Adil Yargılanma-I, s.205.

doğuran bir olayda vergi kaybının, usulsüzlüğün veya kaçakçılık fiilinin olduğunu idare ispat etmek durumundadır¹³¹.

4. Susma Hakkı

a. Susma Hakkı Kavramı

Bir suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermeme hakkı susma hakkı olarak nitelendirilmektedir. Susma hakkı bir savunma aracıdır. Susma hakkını kullanan kişi kendini suçlayıcı duruma düşürecek bir zorlama ile karşılaşmayacaktır. Susma hakkının ilk yönü kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade ve/veya belge vermeme hakkının bulunmasıdır. İkinci yönü ise sessiz kalınması halinde bu durumun kişi aleyhinde delil olamayacağıdır¹³². Dolayısıyla ceza mahkemelerinde sanığa yönelik cebri metotlar uygulanmadan delil elde edilmesi ve bu doğrultuda iddiaların ispat edilmesi esastır. Bu nedenle susma hakkı ispat hukuku ile doğrudan ilgilidir¹³³.

Anayasa'nın 38. maddesine göre hiç kimse kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya, başka bir deyişle kendisi aleyhine delil vermeye mecbur tutulamaz. Buradaki mecburiyet "aktif" bir davranışla kendisinin suçlanmasına yardımcı olmasının yasaklanmış olması demektir. Anayasa'nın bu ilkesi ceza muhakemesi hukukuna "susma hakkı" olarak yansımıştır¹³⁴. İfade alma ve sorgu sırasında gerek soruşturma ve gerekse de kovuşturma evrelerinde susma hakkı geniş kapsamlı olarak kabul edilmiştir (CMK.m.90). Bununla birlikte şüpheli veya sanık, kimliğini açıklamak ve beden muayenesi söz konusu olduğunda buna tahammül etmek zorundadır (CMK.m.75).

¹³¹ Memduh Aslan ve Akın Gencer Şentürk; "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula**, Sayı:43, (Temmuz 2008), s.22.

¹³² Süheyl Donay, **İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku**, İÜHF Yayını, İstanbul, 1982, s.142, aktaran Yaltı, Yükümlü Hakları, s.139.

¹³³ Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK,359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı:285, Mayıs 2005, s.24.

¹³⁴ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.33.

b. Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği

Vergi hukukunda ispat ve delil sistemi belge düzenine dayanmaktadır. İdare yükümlüleri defter ve belge düzeni üzerinden inceleyerek denetler. Bu denetimin temel aracı defter ve belgeler ile bilgi toplama mekanizmalarıdır¹³⁵. İHAM kararlarında susma hakkının vergi hukukunda da olayın gidişatına göre geçerli olacağını kabul eden kararlar mevcuttur¹³⁶.

Doktrinde ileri sürülen görüşlere göre¹³⁷ susma hakkı zorlama olduğunda ihlal edilmiş olacağına göre, kişinin kendini aleyhindeki bilgiyi cebir altında yetkili makamlara vermemesi durumunda karşı karşıya kalacağı her türlü yaptırım, örneğin idari para cezası veya hapis cezasının uygulandığı sistemlerde susma hakkı ihlal edilmiş demektir. Çünkü her iki yaptırım türü de "tehdit" unsuru içermektedir. Bu durumda VUK'nun mük. m.257 çerçevesinde idarenin bilgi talep etmesi veya defter ve belgelerin incelenme için istenmesi durumunda vergi mükellefleri susma hakkını kullanabilir. Dolayısıyla bilgi, kayıt, belge ve ifade vermeye zorlanamazlar. Aksi takdirde bireysel başvuru yoluyla İHAM'ne gidebileceklerdir.

Bu görüşün aksini ileri süren katıldığım görüşe göre ise bir ticari işletmenin kayıt ve belgeleri o ticari işletmenin mali durumunu belirleyici nitelikte bilgiler içermektedir. İşletmeler mali durumlarını mevcut kayıt ve belgeleri üzerinden tespit ederek üçüncü şahıslara bilgi vermekte ve vergi ödevlerini yerine getirmektedirler. Defter ve belge düzeninin bu önemine binaen, defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmaması olağan şekilde suç kabul edilmiştir. Dolayısıyla yükümlülerin vergi ile ilgili kayıtlarının ve defterlerinin saklanması ve istenildiğinde ibraz etme zorunluluğuna uyulmamasının suç kabul edilmesi ile suçla itham edilmesi

¹³⁵ Yaltı, Yükümlü Hakları, s.140.

¹³⁶ 25.02.1993, Başvuru No: 10828/84; 26.02.1997, Başvuru No: 27943/95; Üzeltürk, Adil Yargılanma, s.150.

¹³⁷ Yaltı, Yükümlü Hakları, s.142 vd. Aynı zamanda bkz. Özgüven, Adil Yargılanma-I, s.204.

farklı olgulardır. Bu bağlamda defterlerin tutulması ve istenildiğinde ibraz edilmesi Anayasanın 38. maddesinde ifade edilen susma hakkının ihlali olarak değerlendirilmemelidir¹³⁸.

Bu görüşe ilave olarak şunları da ifade etmek mümkündür. Beyan esası ile defter ve belge düzenini temel alan Türk Vergi Sisteminde, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda idari para cezası vb. yaptırım uygulanmasının susma hakkının ihlali anlamına geleceği tezi, sistemin özünü reddetmek demektir. Kaldı ki bu husus susma hakkının ihlali olarak düşünülse bile bu durumda defter tutma, ibraz ve muhafaza etme sorumluluklarının bir anlamı kalmayacak, görevlerini yerine getiren mükellef ile yerine getirmeyen mükellef arasında haksız ayırım yapılacaktır. Diğer yandan idare defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellef karşısında başka yöntemlerle (inceleme, arama vb.) söz konusu mükellefin gelirini tespit etmeye çalışacak, bu da sistemin esasına uymayacağı gibi idarenin iş yükünü artıracak akabinde farklı uyuşmazlıklara mahal yaratabilecektir. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilmemesi karşısında uygulanan yaptırımların susma hakkının ihlali olarak değerlendirilmesi gerektiği tezine katılma olanağı bulamamaktayım.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu görüşe paralel bir karar vermiş, bilgi verilmemesi karşısında cezai işlem yapılmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirmemiştir¹³⁹.

5. Hukuka Aykırı Olmayan Delil İlkesi

Bir hukuk devletinde kişilerle beraber devletin tüm organları (yasama, yürütme, yargı) hukuk kuralları ile bağlıdır. Bu nedenle uyuşmazlık hallerinde iddiaların ispatı için öne sürülen delillerin elde edilış

¹³⁸ Veysi Seviğ, "Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur", **Referans Gazetesi**, 15.06.2007.

¹³⁹ Anayasa Mahkemesi, E:2004/31, K:2007/11 sk.. 18.05.2007 tarihli ve 26526 Sayılı Resmi Gazete.

biçimi çok önemli bir konudur. Çünkü hukuka aykırı yollardan temin edilmiş bir delil yargı aşamasında dikkate alınmayacaktır¹⁴⁰.

İHAS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma ilkesi mahkemelerin önündeki ceza veya diğer davalarda belli delil kurallarının izlenmesini gerektirmektedir. Bu konuda sözleşmeyle bağlı ülkeler kendi kurallarını oluşturacaklardır. İHAM'nin taraf ülke mahkeme kararlarının sözleşme ve eki protokollere uygunluğunu denetlemesi söz konusu olmakla beraber, delillerin kabul ve değerlendirilmesi konusu ulusal mahkemelerin yetkisindedir. Diğer deyişle delil değerlendirilmesi konusunda İHAM'nin yetkisi bulunmamaktadır¹⁴¹.

Diğer yandan iç hukukta yapılan işlemlerin sözleşmeye uygunluğunu denetlerken İHAM'nin iç hukukta hükme dayanak yapılan delillerin hukuka uygunluğunu denetlediği anlaşılmaktadır. İHAM'nin delil değerlendirilmesinde sadece yasanın aradığı yöntemlere aykırı delil elde edilmesi ve bunun hükümde dikkate alınmasıyla yetinmediği yasaya uygun olarak elde edilen delillerin dahi, hükümde delil olarak değerlendirilmesi için yasa ve sözleşmenin aradığı kimi bilgilenme, savunma yapabilme, bunları çürütebilme haklarının da tanınmasını aradığı anlaşılmaktadır¹⁴².

1982 Anayasasının 38 maddesinde yer alan "*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*" ifadesi, anayasal bir ilke olarak kullanılması düşünülen ya da kullanılan delillerin nitelik bakımından tartışacağı ilk basamaktır.

Anayasa'da bulgu kavramı kullanıldığı dikkat çekmektedir. Ancak bulgu ile delil birbirlerinden farklı kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuki açıdan irdelenmesi gereken, bulgunun keşifsel manasıdır.

¹⁴⁰ Saban, Vergi Hukuku, s.82; A. Bumin Doğrusöz, "Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir Mi?", **Yaklaşım**, Sayı:186, (Haziran 2008), s.255.

¹⁴¹ İnceoğlu, s.275.

¹⁴² İbrahim Şahbaz, "Karşılaştırmalı Hukukta ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Hukuka Aykırı Deliller", **Ankara Barosu Dergisi**, 2006/1, s.124.

Somutlaştırmak gerekirse, ifade alınırken örneğin işkence ile suç aletlerinin yerinin öğrenilmesinde, işkence fiili ile ikrarın sağlanması ilk elden delili, işkence sonucu elde edilen beyan ile keşif yoluyla bulunan emareler ve en nihayetinde kullanılan suç aletleri “bulgu”yu oluşturmaktadır. O halde Anayasa da net bir şekilde hukuka aykırı deliller vasıtasıyla elde edilen bulguları da meşru delil olarak kabul etmemektedir¹⁴³.

Delillerin hukuka aykırı olamayacağı sadece Anayasa’da değil CMK’nda da yinelenmiştir. CMK’nun 206. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendinde delillerin “*kanuna aykırı olarak elde edilmişse*” reddolunacağı hüküm altına alınmıştır. Hukuka aykırı delil konusu vergi hukuku açısından da geçerliliğini korumaktadır¹⁴⁴.

6. Aleniyet İlkesi

Anayasa’nın 141. maddesinin ilk fıkrasına göre yargılamada duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.

Muhakemenin aleniliği esası adı verilen bu prensip (Anayasa m.141/I, HUMK.m.149) delil ikamesinde de dikkate alınmaktadır. Tarafların beyan ettiği deliller mümkün olduğu kadar aleni celsede tetkik olunur (HUMK.m.243). Tahkikata taraflar da çağrılır (HUMK.m.213). Delilin tetkik edileceği celse günü taraflara, önceden haber verilmemiş ise, delilin tekrar

¹⁴³ Alper Özboyacı; **Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil Yasakları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, Nisan 2008, s.22.

¹⁴⁴ Örneğin, yaşanmış bir vergi incelemesi esnasında, inceleme elemanı ilçe kaymakamının yazısına dayanarak kolluk kuvvetleri aracılığı (polis) ve çilingir yardımı ile aramalı inceleme yapmış, mükellefin tüm defter ve belgelerine el koymuştur. El konulan defterlere bazı faturaların işlenmediği tespit edilmiş ve cezalı vergi tarh edilmiştir. Vergi mahkemesi tarafından onanan bu inceleme Danıştay tarafından bozulmuştur. Danıştay’ın bozma gerekçesi ise Anayasa ve VUK m.142 kapsamında yapılan incelemenin hukuka aykırı olduğu, aramalı inceleme için yargıç kararının gerekli olduğu, usulüne uygun olmadan yapılan bu inceleme sonucunda elde edilen tespitlere (delillere) dayanılarak işlem yapılamayacağı yönündedir. Dnş. 4. D., T:20.120.2006, E:2006/451, K:2006/2009 sk., A. Bumin Doğrusöz, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, **Referans Gazetesi**, 28.04.2008.

ikamesi gerekir. Tahkikat, tarafların yokluğunda yapılmış ise, tarafın geçerli bir özrü olmadan, gelmediği bir durumda cereyan eden işlemlere itiraz edemez (HUMK.m.213). Yargıtay'a göre, yeminin alenen yapılmasına ilişkin hükümlere (HUMK.m.339 vd.) uyulmadan davacının telefonla yemin ettirilmesi hukuka aykırıdır¹⁴⁵. Diğer yandan hükme alınacak hususların duruşmada sözlü olarak söylenmesi ve işitilmesi duruşmanın şeffaflığını ve aleniyetini sağlamaktadır. Dolayısıyla bu açıdan sözlülük ilkesi aleniyet ilkesini tamamlamaktadır¹⁴⁶.

Duruşma salonu dışında yapılan işlemlerde de aleniyet ilkesine uyulması gerekir. Duruşmanın aleniliği, delillerin ortaya konulması sırasında, iddia ve savunmalar yapılırken, söylenen sözlerin duyulmasını ve ortaya konulan belgelerin, delillerin herkes tarafından görülmesini ifade eder. Alenilik hükmün bildirilmesini de kapsar¹⁴⁷.

Tasarı HMK'nun 34. maddesinde de aleniyet ilkesi yerini korumaktadır. Söz konusu maddeye göre duruşma ve kararların bildirilmesi alenidir. Genel ahlak, kamu düzeni, milli güvenlik, küçüklerin korunması veya yargılama ile ilgili kişilerin özel hayatının gizliliği ya da taraflardan birinin ticari sır gibi hukuken korunmaya değer bir menfaatinin bulunması gerekçesiyle duruşmanın bir kısmının yahut tamamının gizli olarak yapılmasına mahkemece karar verilebilir. Tarafların gizlilik talebi ön sorunlar hakkındaki hükümler çerçevesinde gizli oturumda incelenir ve karara bağlanır. Yargıç, bu kararının gerekçelerini, esas hakkındaki kararı ile birlikte açıklar¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Yıldırım, s.95.

¹⁴⁶ Cumhur Şahin, **Ceza Muhakemesinde İspat (Delillerin Doğrudan Doğruları İlkesi)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.44.

¹⁴⁷ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.38-39. Daha fazla bilgi için bkz. Yıldırım, s.96-97.

¹⁴⁸ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.31.

7. Usul Ekonomisi

Taraflar arasındaki uyuşmazlık bir dava ile mahkeme önüne getirildikten sonra artık kamu yararı alanına girmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla davanın çabuk, basit ve ucuz bir biçimde görülmesinde, tarafların olduğu kadar toplumun da yararı bulunmaktadır. Bu nedenle yargıç davayı mümkün olduğu kadar çabuk, düzenli ve tasarruflu bir biçimde sonuçlandırmakla yükümlüdür (HUMK.m.77).

Bu husus hukuk sistemi açısından son derece önemli olduğundan Anayasal ilke haline getirilmiştir. Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevi olarak nitelendirilmiştir (Anayasa, m.141/4). Usul ekonomisi ilkesi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen “adil yargılanma hakkı” ile de paralellik göstermektedir.

Usul ekonomisi (tasarruf) ilkesi Tasarı HMK’nda da düzenlenmiştir. Tasarı HMK’nun 36. maddesine göre yargıç, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür¹⁴⁹.

Anayasal bir ilke olan usul ekonomisi vergi yargılamasını da kapsamına alan idari yargılama hukukunun da ilkelerinden biridir¹⁵⁰. Yazılı usul davaların hızlı sonuçlandırılmasına neden olmakta aynı zamanda dava maliyetlerini de düşürmektedir.

Bu ilke uyarınca vergi yargıcı mahkeme sürecini olabildiğince hızlı ve iktisadi bir şekilde yönetmekle ve taraflardan da bu doğrultuda hareket etmelerini istemekle yükümlüdür.

¹⁴⁹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.31.

¹⁵⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.518.

B. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER

Medeni yargılama hukukunda doktrinde kabul edilen ve aynı zamanda HUMK'nun hükümlerinde yer alan temel yargılama ilkeleri bulunmaktadır. HUMK'nun yeniden düzenlenmesi adı altında yapılan "Tasarı HMK"nda da yargılamaya hâkim olan ilkeler bir araya toplanmış ve söz konusu tasarının "Genel Hükümler" başlıklı Birinci Kısımın, İkinci Bölümünü teşkil eden "Yargılamaya hâkim olan ilkeler" başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁵¹. Aşağıda ilkelere değinilirken Tasarı HMK'ndaki düzenlemelere de yer verilecektir.

1. Delillerin Taraflarca İleri Sürülmesi İlkesi

a. Genel Olarak

Delillerin taraflarca ileri sürülme ilkesi, davanın ve savunmanın dayanağı olan vakıaların ve ilgili delillerin taraflarca mahkemeye bildirilmesi demektir. Tasarruf ilkesi ile bütünlük oluşturan bu ilkeye göre yargıç incelemesini, mahkemeye taraflar tarafından sunulmuş olan dava malzemesi üzerinde yapmaktadır. Dolayısıyla yargıç taraflarca bildirilmeyen vakıaları kendiliğinden inceleyemez. Fakat yargıç, müphem veya çelişik gördüğü iddia ve sebepler hakkında taraflardan açıklama isteyebilir¹⁵². Ancak yargıç, bilirkişi ve keşif delillerine kendiliğinden (re'sen) başvurabilir (HUMK.m.275, m.363). Keza isticvaba da kendiliğinden başvurması mümkündür (HUMK.m.230/I).

Mahkemenin edilgenliği ilkesi de denilen söz konusu kural¹⁵³ usulün amacına uygun görülmektedir. Çünkü taraflar davayı kazanmak istiyorlarsa lehlerindeki tüm delilleri bütünü ile davaya getirecektir. Ayrıca vakıanın

¹⁵¹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.31-32.

¹⁵² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.402.

¹⁵³ Umar ve Yılmaz, s.17.

tarihsel gelişmesi içinde delillere en kolay ulaşabilecek olanlar da taraflardır¹⁵⁴.

Tasarı HMK'nun 31. maddesinde de "taraflarca getirilme ilkesi"ne yer verilmiştir. Buna göre, Kanunda öngörülen istisnalar dışında yargıç, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. Kanunla belirtilen durumlar dışında yargıç kendiliğinden delil toplayamaz¹⁵⁵.

b. Delillerin Hasredilmesi

Bir tarafın ispatla yükümlü olduğu bir vakıayı kanıtlaması için bütün delillerini göstermesine ve başka delili olmadığını bildirmesine "delillerin hasredilmesi", diğer adı ile teksif ilkesi denilmektedir¹⁵⁶. HUMK m.179/3'e göre davacının delillerini dava dilekçesinde göstermesi gerekir. Bunun gibi HUMK m.195/I'e göre davalı da delillerini cevap dilekçesinde gösterecektir.

Delil gösterme tarafların iddialarının doğruluğunu ispat etmek için giriştikleri yargıcı inandırma faaliyetidir¹⁵⁷. Bu bağlamda ispat yükü kuralları ile delil gösterme kuralları farklıdır. İspat yükü bir davada öne sürülen vakıaların kim tarafından kanıtlanacağına ilişkindir. Delil gösterme kuralları ise ispat işinin biçimini veya yöntemini düzenler. İspat yükü esasa ilişkin olaylar bakımından bir maddi hukuk kavramı olmasına karşın, delil gösterme kuralları yargılama hukuku alanına girer¹⁵⁸.

c. Delillerin İncelenmesi

Delillerin hasredilmesinin ardından delillerin incelenmesi safhası gelmektedir. Kural olarak mahkemede incelenen deliller (HUMK.m.241/I),

¹⁵⁴ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.203.

¹⁵⁵ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.30.

¹⁵⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.428.

¹⁵⁷ Taşpınar, Fiili Karineler, s.546.

¹⁵⁸ Umar ve Yılmaz, s.32.

bazı hallerde mahkeme dışında da incelenebilir (HUMK.m.255, 259, 324, 342, 363, 365).

Gerek mahkemede gerekse dışarıda yapılan delil incelemesi ve işlemler ayrıntılı biçimde tutanağa yazılır (HUMK.m.421/I). Deliller hep birlikte ve mümkün olduğu kadar aynı oturumda incelenir (HUMK.m.243/I). Delillerin incelenmesinin aynı oturumda mümkün olmaması halinde bitirilmesi için yeni oturumlar yapılabilir (HUMK.m.243/II).

HUMK m.244'e göre delillerin incelenmesinden sonra taraflar yeni delil gösterme talebinde bulunabileceklerdir¹⁵⁹. Ancak bu yargıcın takdirine bırakılmıştır¹⁶⁰.

2. Yazılılık – Sözlülük İlkesi

Yargılama usulü davanın görülüş şekli bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar sözlü, yazılı ve karma yargılama usulleridir¹⁶¹.

Duruşmalarda ileri sürülen iddialar yazılı olarak hükme esas alınıyorsa yazılılık benimsenmiş demektir¹⁶². Hukukumuzda kural olarak muhakemede yazılılık ilkesi geçerlidir. Sözlü muhakeme safhasından önce dilekçeler yazılılık ilkesine göre teati edilir¹⁶³.

Duruşmada sadece sözle söylenen veya ortaya konan hususlar hükme esas alınıyorsa sözlülük ilkesinden bahsedilir. Böylece mahkeme ve taraflar için ispat açısından önem taşıyan her husus sözlü olarak ifade edilebilecektir¹⁶⁴.

¹⁵⁹ İstisnai durum için bkz. HUMK. m.274.

¹⁶⁰ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.429.

¹⁶¹ Celal Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3.b., Top-Kar Matbaacılık, Trabzon, 1997, s.6.

¹⁶² Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.206.

¹⁶³ Yıldırım, s.97.

¹⁶⁴ Şahin, s.43.

Yazılılık ve sözlülük ilkesinin bir arada uygulandığı yargılama sistemlerinde ise karma sistemin varolduğu kabul edilmektedir. Bu sistemlerde yazılılık ilkesi genel kural olmakla birlikte sözlülük ilkesinden de yararlanılmaktadır. Örneğin Türk Hukuku'nda yargılama "layihalar teatisi" olarak ifade edilen "yazılı hazırlık aşaması" ve onu takip eden zorunlu sözlü tahkikat aşaması şeklinde bölümlere ayrılmıştır¹⁶⁵.

3. Tarafların Dinlenmesi İlkesi

Bu ilke, yargılamaya katılanlara iddia ve savunmalarını eksiksiz yapabilme imkânı verilmeden hüküm verilemeyeceğini ifade etmektedir (HUMK.m.73). Anayasa'nın 36. maddesinde yer bulan adil yargılanma hakkının en önemli uzantısı "dinlenilme hakkı"dır¹⁶⁶. Tarafların dinlenmesi ilkesi ile yargıç sözlü duruşmada delilleri doğrudan doğruya inceleyerek gerçeğe daha sağlıklı ulaşır¹⁶⁷.

Tarafların dinlenilmesi ile ilgili tasarı HMK'nda da bir takım düzenlemeler bulunmaktadır. Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler. Bu hak, yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemenin açıklamaları dikkate alınarak değerlendirilmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini kapsamaktadır (Tasarı HMK.m.33).

Görüleceği üzere adil yargılanma hakkının bir uzantısı olan hukuki dinlenilme hakkı, açıklama ve ispat hakkı Tasarı HMK'nda bir kez daha yinelenmiş ve kanun metnine dâhil edilmiştir. Ancak bu açıklama olmasaydı da bu hakkın taraflara verilmesi gerekeceği gözden kaçırılmamalıdır.

¹⁶⁵ Nevhis Deren - Yıldırım, "Teksif İlkesi Açısından İstinaf", **Türkiye Barolar Birliği**, <http://www.barobirlik.org.tr/yayinlar/makaleler/nevhisderenyildirim.doc>, (20.10.2008).

¹⁶⁶ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.206.

¹⁶⁷ Yıldırım, s.97.

4. Tasarruf İlkesi – Re’sen Hareket İlkesi

Yargılama hukukunda uyuşmazlık hak sahibi olduğunu iddia eden kişi tarafından mahkeme önüne getiriliyorsa tasarruf ilkesi geçerli demektir. Uyuşmazlık tarafların dışında üçüncü bir kişi, resmi bir organ veya kurum tarafından mahkemeye getiriliyorsa re’sen hareket ilkesinden bahsedilir¹⁶⁸.

Tasarruf ilkesi, yargıcın kendiliğinden bir davaya bakamayacağını ancak talep üzerine davaya bakabileceğini, tarafların dava üzerinde tasarruf yetkileri bulunduğunu ve yargıcın tarafların talepleri ile bağlı olduğu anlamındadır¹⁶⁹. HUMK’nda da davacının davası olmadan, mahkemenin kendiliğinden (re’sen) bir davaya bakmasının yasak olduğu (HUMK.m.72) ve açık bir kanun hükmü olmadıkça, hiç kimsenin kendi lehine olan bir davaya zorlanamayacağı (HUMK.m.79) hüküm altına alınmıştır.

Tasarı HMK’nun 30. maddesinde, “yargıç, iki taraftan birinin talebi olmaksızın, kendiliğinden bir davayı inceleyemez ve karara bağlayamaz” hükmü getirilerek tasarruf ilkesi mevcudiyetini korumaktadır¹⁷⁰.

Re’sen hareket ilkesi genel ifadesi ile yargıcın taraflarca bir istem olmadan harekete geçebilmesi ve hüküm verebilmesini ifade eder¹⁷¹. Yani tasarruf ilkesinin karşıtıdır. Bu istisnanın nedeni kamu yararıdır. Buna göre, kamu yararı düşüncesi ile yargıç bazı hallerde, tarafların bir talebi olmadan da kendiliğinden harekete geçebilir; işe el koyabilir ve onu karara bağlayabilir. Bu açıdan kendiliğinden (re’sen) araştırma ilkesine yaklaşırlar¹⁷².

5. Doğrudanlık İlkesi

Yargılamanın bütünü itibarıyla araya başkaca adli makamlar girmeksizin hükmü verecek olan mahkeme önünde cereyan etmesini ifade

¹⁶⁸ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.94.

¹⁶⁹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.399.

¹⁷⁰ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.30.

¹⁷¹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.202.

¹⁷² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.401.

eden bu ilkeye göre, ikame olunan delilleri bizzat davaya bakan mahkeme veya yargıç incelemelidir. Mahkemenin delili huzurundan ikame edildiği anda görmesi tanığı dinlemesi gerekir, tutanak aracılığıyla bilgi edinmemelidir. Doğrudanlık ilkesi delillerin değerlendirilmesinin can damarıdır¹⁷³.

Doğrudan doğrualık ilkesi de denilen bu ilke bir yönüyle hüküm verecek olan mahkemenin ileri sürülen delilleri kural olarak bizzat değerlendirmesini, bu konuda herhangi bir aracı kullanmamasını ve böylece doğrudan bir kanaat edinmesini gerektirir. Böylece delilleri elinde bulunduran organla buna dayanarak kararı veren organın aynı olması söz konusudur. Başka bir ifadeyle karar duruşmaya katılarak delillerle ilişki kuran ve kural olarak duruşmada başından sonuna kadar yer alan yargıç veya kurul tarafından verilmektedir¹⁷⁴.

6. HMK Tasarısında Yer Alan İlkeler

Tasarı HMK'nda aşağıda kısaca açıklanan diğer ilkeler de şöyle sayılabilir¹⁷⁵:

a. Taleple Bağlılık İlkesi

Yargıç, tarafların talep sonuçlarıyla bağlıdır; ondan fazlasına veya başka bir şeye karar veremez. Duruma göre, talep sonucundan daha azına karar verebilir. Yargıcın, tarafların talebiyle bağlı olmadığına ilişkin kanun hükümleri saklıdır (Tasarı HMK.m32). Bu hüküm bir anlamda tasarruf ilkesinin geçerli olduğuna da göstergedir.

b. Dürüst Davranma ve Doğruyu Söyleme Yükümlülüğü

Taraflar dürüstlük kuralına uygun davranmak zorundadırlar. Taraflar davanın dayanağı olan vakıalarına ilişkin açıklamalarını gerçeğe uygun bir biçimde yapmakla yükümlüdürler (Tasarı HMK.m.35).

¹⁷³ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.208.

¹⁷⁴ Şahin, s.97.

¹⁷⁵ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.30-31.

c. Yargıcın Davayı Aydınlatma Ödevi

Yargıç, uyuşmazlığın aydınlatılmasının zorunlu kıldığı durumlarda, taraflara açıklama yaptırabilir; soru sorabilir; delil gösterilmesini isteyebilir (Tasarı HMK.m37).

d. Yargılamanın Sevk ve İdaresi

Yargılamayı, yargıç sevk ve idare eder; yargılamanın düzeninin bozulmaması için gereken her türlü tedbiri alır. Okunamayan veya münasebetsiz olan belge iade edilir veya yeniden düzenlenmesi için uygun bir süre verilir. Bu süre içinde düzenlenmezse, yeniden süre verilemez (Tasarı HMK.m.38).

C. CEZA YARGILAMASINA ÖZGÜ İLKELER

1. Kamu Davasının Mecburiliği İlkesi

Kamu davasının mecburiliği prensibi dava açma ve yürütme görevinin sadece Devlete ait olduğunu ifade eder. Kovuşturma re'sen yapılır, yani mağdurun bu konuda bir talepte bulunması gerekmez. Ceza muhakemesini medeni muhakemeden ayıran husus da budur. Medeni muhakemede taraflar davacı ve davalı konumundadır, yani davayı mağdur taraf açar ve yürütür. Kamu davasının mecburiliği prensibinin yasa ile düzenlenen sınırlamaları (CMK.m.171) ve şikâyet veya izne bağlı suçlarda olduğu gibi istisnaları vardır. Kamu davasının mecburiliği ilkesi, soruşturma ve kovuşturması şikâyete bağlı olan suçlar ile izin üzerine kovuşturulan suçlar açısından ayrı düzenlemelere tabidir¹⁷⁶.

2. Davasız Yargılama Olmaz İlkesi

Bir mahkemenin bir suç hakkında araştırma yapabilmesi için daha önceden bu fiil hakkında bir dava açılmış olması şarttır (CMK.m.170/1).

¹⁷⁶ Daha fazla bilgi için bkz. Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.33.

Devlet içinde dava açma yetkisi sadece savcılık makamına verilmiştir. Savcılık mahkemelerden bağımsız bir makamdır. Mahkeme iddianamede gösterilen fiili araştırır ve bu fiil hakkında bir karar verirken, iddianamede gösterilen fiil ile bağlıdır (CMK.m.225).

Ceza Muhakemesi Hukuku açısından fiil maddi ceza hukuku anlamındaki fiil ile aynı anlamda olmayıp, şüphelinin suç fiili öncesindeki davranışlarını da bir bütün olarak kapsayan ve genel hayat tecrübesine göre iddianamede tanımlanan fiil ile bağlantılı, onunla bütünleşen bir olay teşkil eden davranışların bütünüdür¹⁷⁷.

3. Araştırma Mecburiyeti İlkesi

Bir suç işlendiği izlenimini veren hal (CMK.m.160/1) yani “başlangıç şüphesi” varsa, savcı suç fiilini araştırmak mecburiyetindedir. Savcı tarafından yapılan araştırmalar sonunda şüphe yoğunlaşır ve yeterli şüphe seviyesine yükselirse taslak iddianamesi düzenlenmesi gerekir (CMK.m.170).

“Araştırma mecburiyeti” ilkesinin amacı failin kişilik haklarını zedelemekten bütün suçların Devlet tarafından kovuşturulmasını sağlamaktır. Neticede savcı dava açmama yönünde karar verirse kovuşturmaya yer olmadığına dair karara “itiraz” edilmesi (CMK.m.173) kabul edilerek, “araştırma mecburiyeti ilkesi”nin hukuki bir garantisi oluşturulmuştur. Bunun yanı sıra araştırma mecburiyeti bulunmasına rağmen, savcı CMK m.160 uyarınca gerekli araştırmaları yapmadığı durumlarda görevi ihmal suçunu işlemiş sayılabilir.

4. Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi

Mahkeme hüküm verirken kullanacağı delilleri “duruşmada bizzat öğrenir”; yargıç, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda

¹⁷⁷ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.34.

tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller yargıcın vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir (CMK.m.217/1). Mahkemenin yargılayacağı olay, olayın tanıkları, sanık ve tüm deliller ile doğrudan doğruya temasa geçmesi gerekir. Suç fiili hakkında doğrudan algıladığı bilgileri olan kişiler (tanıklar) duruşmada bizzat dinlenirler, daha önce alınmış olan ifadelerinin okunması kabul edilemez (CMK.m.210/1). Ancak bu kuralın geniş kapsamlı istisnaları da vardır (CMK.m.209, 211, 212, 213, 214).

5. Diğer İlkeler

Yukarıda değinilen ilkeler yanında ceza muhakemesinde geçerli olan diğer ilkeler şunlardır¹⁷⁸:

- Maddi gerçeği re'sen araştırma ilkesi,
- Vicdani delil sistemi,
- Şüpheden sanık faydalanır ilkesi,
- Sözlülük ilkesi,
- Makul sürede yargılanma hakkı,
- Bağımsız yargıç güvencesi,
- Hakların kötüye kullanılmaması ilkesi.

D. VERGİ YARGILAMASINA ÖZGÜ İLKELER

Öncelikle ifade etmek gerekir ki vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu değildir. İdari uyuşmazlıklarda en üst yargı birimi olan Danıştay'a bağlıdır. Dolayısıyla vergi yargısı halen idari yargının bir bölümünü oluşturmaktadır¹⁷⁹. Bu nedenle İdari Yargılama Hukukunun dar manada

¹⁷⁸ Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, s.33-40.

¹⁷⁹ Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması", **Vergi Dünyası**, Sayı:53, (Ocak 1986), s.2.

“İdare Muhakemesi Hukuku”, “Vergi Muhakemesi Hukuku” ve “Seçim Muhakemesi Hukuku” gibi dalları olduğu ileri sürülmüştür¹⁸⁰. İdari yargılama hukukuna egemen olan ilkeler vergi yargılama hukukunda da geçerlidir¹⁸¹. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da yargılama prosedürünün özü “ispat” olgusuna dayanmaktadır¹⁸².

İdari Yargılama Usul Kanunu’nun¹⁸³ (İYUK) ilk maddesine göre, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü İYUK’nda düzenlenen usullere tabidir. VUK’nda ise vergi yargı usulü ile doğrudan ilgili üç madde kalmıştır. Bunlar vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlarla ilgili 377. madde, dava konusu ile ilgili 378. madde ve duruşmalarla ilgili mükerrer 378. maddedir. Bu hükümler Kabahatler Kanunu’nun¹⁸⁴ 3/a maddesine ve geçici 2. maddesine de uygundur. Ancak bu usul hükümleri dışında VUK’nda yer alan tüm idari aykırılıklar kabahat oldukları için objektif olarak Kabahatler Kanunu’na tabidirler¹⁸⁵.

Bir görüşe göre vergi yargısı ile ilgili usul hükümlerinde yapılan değişiklikler VUK’nun parçalanmasına neden olmuştur. Vergileme ile ilgili usule dair hükümlerin VUK’nda yer alması yerinde olacaktır¹⁸⁶.

İYUK’nda hüküm bulunmayan hallerde yargıcın davaya bakmaması ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, karşılık dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin düzen ve güvenliğini bozacak hareketlerine

<http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=1&Yil=1986&>, (25.03.2008).

¹⁸⁰ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.17.

¹⁸¹ Sadık Kırbaş, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, Aybay Yayınları, Yayın No:5, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996, s.193.

¹⁸² Güneş, Vakıalar, s.2.

¹⁸³ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁴ 31.03.2005 tarihli ve mük. 25772 sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁵ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008, s.59.

¹⁸⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.203.

karşı yapılacak işlemlerde HUMK tatbik edilmektedir. Bu haller dışında kalan konularda vergi ihtilaflarının çözümünde ise VUK'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır (İYUK.m.31).

Vergi yargılaması hukukuna egemen olan ilkelere bakıldığında, yargılama hukukunun diğer dalları ile benzer noktalar olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilkeler konunun kamusal özelliği ve kamu yararı ögesinin baskın konumu nedeniyle özellikle ceza yargılaması hukukundaki ilkeler ile yakınlık göstermektedir¹⁸⁷.

Aşağıda vergi yargılamasında geçerli temel ilkeler açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Re'sen Araştırma İlkesi

a. Re'sen Araştırma Kavramı

Re'sen araştırma davanın sona ermesine kadar geçen süreçte yargıcın davanın sevk ve idaresi ile birlikte, maddi olayın mevcudiyetinin araştırılması ve delillerin elde edilmesi, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygunluğu hususunda tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın kendiliğinden araştırma yapabilmesidir¹⁸⁸.

Yargıcın tamamen aktif bir konumda olduğu¹⁸⁹, tahkik usulü¹⁹⁰ ve engizisyon ilkesi¹⁹¹ adı da verilen re'sen araştırma ilkesine göre mahkeme, taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak üzere gerekli bütün maddi olayları ve ispat araçlarını yargılamaya dâhil etmek ve incelemekle yükümlüdür¹⁹².

¹⁸⁷ Mutluer, s.381; Metin Küçük ve Mustafa Taşkın, "Adli Yargılama ile Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi", **Vergi Sorunları**, Sayı:131, Ağustos 1999, s.114.

¹⁸⁸ Şenlen Sunay, s.12.

¹⁸⁹ Güneş, Vakıalar, s.2.

¹⁹⁰ Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:55, Sayı:02, 2006, s.70.

¹⁹¹ Şanver, Vergi Hukukunda İspat, s.53 (dipnot 1).

¹⁹² Karakoç, Delil Sistemi, s.53.

b. Re'sen Araştırma İlkesinin Vergi Yargısında Geçerliliği

Her yargı organında olduğu gibi vergi yargısında da yargılamayı yargıç idare ve sevk etmektedir. Vergi yargıçları incelemeyi yaparken tarafların ileri sürdüğü hususlarla bağlı kalmayarak, olayın aydınlanması ve ortaya çıkması için gerekli gördüğü hususlarda kendiliğinden araştırmayı genişletip derinleştirebilmektedir. Vergi mahkemesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde taraflardan ve ilgililerden belirlenen yasal süre içinde gerekli gördüğü evrak ve belgenin gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini talep edebilir (İYUK.m.20/1)¹⁹³. Bu maddede yer alan "her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar" ifadesi araştırmalara da şamildir¹⁹⁴.

Vergi yargılaması idarenin hukuka bağlılığının denetimini esas almaktadır. Dolayısıyla doğrudan kamu düzeni ile ilgilidir. İdari davalar kişisel menfaatlerin ötesinde bir özelliğe sahiptir. Bu sebeple vergi yargısında tarafların getirdiği veri ve bulgularla yetinilemez. Mahkemenin de re'sen araştırma ve inceleme yapması gerekmektedir¹⁹⁵. Bunun yanında yargıcın maddi gerçeğe ulaşması zorunludur. Maddi gerçeğe ulaşılmasında re'sen araştırma önemli bir avantaj ve kolaylık sağlamaktadır¹⁹⁶. Bu anlamda medeni yargılama hukuku ile önemli bir fark oluşmaktadır¹⁹⁷.

Danıştay'a göre, İYUK'nun 20/1 hükmü Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine geniş bir re'sen araştırma yetkisi tanımıştır¹⁹⁸ ve İYUK 20/1 hükmü karşısında yargıç iddia ve savunmalarla bağlı kalmaksızın önüne gelen davalarda re'sen araştırma yetkisini kullanmak zorundadır. Fakat idari

¹⁹³ "İdari yargının re'sen araştırma ilkesi gereği indirim konusu yapılan KDV'ne ilişkin dava aşamasında ibraz edilen belgeler defter kayıtları ile karşılaştırılarak karar verilmelidir", Dnş. 7. D., T:27.10.1993, E:1992/322, K:1993/4357 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

¹⁹⁴ Ergün, s.70.

¹⁹⁵ Karakoç, Delil Sistemi, s.58.

¹⁹⁶ Bkz. Ergün, s.71.

¹⁹⁷ Mutluer, s.427

¹⁹⁸ Danıştay'ın re'sen araştırma yetki ve görevi sadece ilk derece yargı yeri olarak bakmakta olduğu davalar için söz konusudur. Temyiz davalarında re'sen araştırma yetkisi bulunmamaktadır. Temyiz davalarında ilk derece mahkemesinin edindiği bilgiyi yeterli görmezse dosya mahkemeye geri gönderilir. Yoksa Danıştay temyiz aşamasında araştırma eksikliğini kendisi gidererek nihai kararı vermez. Ergün, s.73.

yargıda re'sen araştırma ilkesinin mevcut olması, idari yargı yerlerinin araştırmalarını keyfi bir biçimde yürütebileceği anlamına gelmemektedir¹⁹⁹.

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında tarafların hiçbir görev ve işlevi olmadığı düşünülmemelidir. Uyuşmazlık konusu olay elbette ki tarafların mahkemeye getireceği delillerle ortaya konulacak, öncelikli olarak mahkemeye sunulan deliller inceleme konusu yapılacaktır. Taraflar hukuki taleplerini ortaya koyduktan sonra hiçbir şeye karışmayıp, verilecek hüküm için önemli olguların ve elverişli delillerin araştırılmasını mahkemeden bekleyemezler. Dolayısıyla tarafların sundukları delillerin yeterliliğine göre yargıç araştırmaya devam edip etmeyeceğine karar verecektir²⁰⁰.

c. Re'sen Araştırma Yetkisini Kullanacak Mercî: Vergi Yargıcı

Türk Vergi Yargısı'nda yargılama yargıç tarafından sevk ve idare edilmektedir. Yargıcın kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde, kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır. Mahkeme taraflardan gerekli gördüğü bilgi ve belgeler yanında gerekli gördüğünde, keşif veya bilirkişi incelemesi yapılmasına da karar verebilir. Bu hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun kuralları uygulanır²⁰¹.

Re'sen araştırma usulünde vicdani kanaatine göre karar veren yargıcın amacı kamu düzenini korumaktır. Bu noktada yargıç tarafların iddia ve talepleriyle bağlı değildir. Medeni yargılama hukukuyla vergi yargılama hukukunun ayrıldığı temel noktalardan biri budur. Dava bir kez açıldığında

¹⁹⁹ Dnş. 7. D., T:20.05.1993, E:1989/4075, K:1993/2065 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:88, s.353-355; Dnş. 5. D., T:16.04.1991, E:1989/199, K:1992/983 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:86, s.300-301; Dnş. İDDK, T:24.12.1993, E:1993/279, K:1993/654 sk.; Dnş. 7. D., T:27.10.1993, E:1992/322, K:1993/4357 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:89, s.118-120 ve 448-451; Dnş. 3. D., T:25.10.1988, E:1989/452, K:1989/2340 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:78-79, s.176-177; Dnş. 3. D., T:12.12.1990, E:1989/1724, K:1990/3422 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:82-83, s.229-232; aktaran Şenlen Sunay, s.11, (dipnot 44, 45, 46).

²⁰⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.62.

²⁰¹ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 28. Bası, Ankara, 2009, s.345.

kendiliğinden yürüyüp sonuçlanır. Vergi yargılamasında geçerli olan delil serbestîsi ilkesi de bu esası tamamlamaktadır²⁰².

Re'sen araştırma ilkesi gereği vergi yargıcı uyuşmazlığın ortaya çıkmasındaki gerçek olayları tespit etmek durumundadır. Medeni yargıda olduğu gibi taraflarca ileri sürülen hukuki değerlendirme ve nitelendirmelerle bağlı değildir²⁰³. Yargıç sahip olduğu bu yetkisini dava açıldıktan sonuçlanıncaya kadar, yargılamanın her aşamasında kullanılabilir (İYUK 14/3).

Danıştay, 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin verdiği re'sen araştırma yetkisi kullanılmadan ve bu konuda herhangi bir inceleme yaptırılmadan karar verilmesinde yasal isabet bulunmayacağı ve davacıdan istenen bilgiye cevap verilmemesinin, vergi kaçırma kastına gerekçe yapılmasının re'sen araştırma ilkesine aykırı olacağı konusunda kararlar vermiştir²⁰⁴.

d. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı

Vergi yargılama usulü hukukunda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş olmakla beraber, bu ilkenin kapsamının belirlenmesi noktasında tartışmalar ve çeşitli yorumlar olduğu fark edilmektedir.

Bu konuda öncelikli hususun "maddi olayların yargılamaya nasıl getirileceği sorunu" olduğu görülmektedir. Çünkü maddi olayların yargılamaya gelmiş ya da getirilmiş olması yeterli değildir. Önemli olan maddi olayların ispatlanmasını sağlayan delillerin mahkemeye nasıl getirileceğidir. Bu nedenle re'sen araştırma ilkesinin kapsamını maddi olayların belirlenmesi ve delillerin temin edilmesi olarak iki başlık altında incelemek yerinde olacaktır.

²⁰² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.207.

²⁰³ Karakoç, Delil Sistemi, s.55.

²⁰⁴ Dnş. 3.D., E:1999/4171, K:2001/2654 ve Dnş. 4.D., E:1958/209, K:1985/1320 sayılı kararlar, Yaşın, s.25.

(1) Maddi Olayların Belirlenmesi Açısından

Vergi yargılaması hukukunda aranan şey ceza yargılamasında olduğu gibi gerçeğin kendisidir²⁰⁵. Vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği; nasıl, ne zaman ve kimin için gerçekleştiğinin tespit edilmesi esas olduğuna göre, vergi mahkemesinin yargılamaya maddi olaylar getirmesi söz konusu olamaz. Çünkü İYUK'nun 20. maddesinde yer alan hüküm sadece delillerin temininden ibarettir. Yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları incelemeler idare tarafından yapılan işlemlerin doğruluğunu tespit içindir. Yoksa idarenin yapmadığı incelemeleri yapmak görevi yargı yerine ait değildir. Dolayısıyla ceza yargılaması hukukunda olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da yargıç yargılamaya yeni olaylar sokamaz²⁰⁶.

Kaldı ki Anayasa m.125 ve İYUK m.2/2 hükümleri uyarınca re'sen araştırma ilkesinin uygulamasında gizli bir sınırlama vardır. Bu sınırlama vergi yargısının idare veya inceleme elemanı yerine geçerek eksik kalan hususları tamamlamasını engelleyerek ispat yükünün özünde vergi idaresine ait olduğunu da teyit etmektedir. Bu nedenle idari yargı yerlerince yapılacak yargılamada mükellefin işlemleri değil idarenin işlemlerinin hukukiliği denetlenmelidir²⁰⁷. Yargılama makamı yargılama sonunda işlemi hukuka uygun bulursa davayı reddedecektir. Aksi durumda yani hukuka aykırı bulursa işlemi iptal edecektir. İptal edilen işlemin yerine yargılama makamı tarafından yeni işlem tesis edilemeyecektir²⁰⁸. Netice itibarıyla idari yargı yetkisi, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile

²⁰⁵ Saban, Vergi Hukuku, s.79; Güneş, Vakıalar, s.4.

²⁰⁶ Güneş, Vakıalar, s.4.

²⁰⁷ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005, s.56; Aslan ve Şentürk, s.23.

²⁰⁸ Şener Özkan, **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2005, s.41.

sınırlıdır²⁰⁹. Hukukilik denetiminin yanında yerindelik denetimi yapılması halinde yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan yargıç yönetimin yerini almış olacak ve yönetimin yerine karar vermiş olacaktır²¹⁰.

Bu nokta da şu tespiti de katılıyorum ki²¹¹ İYUK tam yargı ve iptal davası olarak iki tür davayı konu edinmektedir. Vergi davaları da bu doğrultuda iptal davası ya da tam yargı davası olarak yürütülmektedirler. Bu durum hükme ulaşmak zorunda olan vergi mahkemelerinin uyuşmazlıklarda idareden farklı olarak her vergi matrahı tespitinde vergi idaresinin yerine geçerek işlem yapmasını gerektirmektedir. Bu da Anayasa ve İYUK hükümlerinin çeliştiğini ve “yerindelik ve hukukiliği denetimi”nin zedelendiğini göstermektedir.

(2) Delillerin Temin Edilmesi Açısından

Vergi mahkemesi re’sen araştırma ilkesinden yararlanarak uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasında yararlanılacak delillerin, dava dosyasında bulunup bulunmadığına bakmadan yargılamaya sokulması hususunda serbestçe davranabilecektir²¹². Ancak mahkeme re’sen araştırma sonucunda edindiği bilgi ve belgeleri tarafların bilgisine sunmak durumundadır²¹³.

2. Delil Serbestliği İlkesi

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olayların tüm gerçekliği ile kavranması zorunluluğunun sonucu olarak delil serbestliği

²⁰⁹ Şenlen Sunay, s.10; Bayram Parlak, **İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006, s.40.

²¹⁰ Gözübüyük, s.18-19.

²¹¹ Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, TESEV, İstanbul, 2000, s.26.

²¹² Güneş, Vakıalar, s.3

²¹³ Karakoç, Delil Sistemi, s.67-68.

ilkesi benimsenmiştir (VUK.m.3/B-II)²¹⁴. Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispat edilmesi hususunda prensip olarak her türlü delil kabul edilmektedir²¹⁵. Bu durum vergi adaletinin sağlanması açısından da gereklidir²¹⁶.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde "...mahkemeleri, her türlü incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirtilen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler..." şeklinde düzenleme de vergi yargılamasında delil serbestisi sisteminin geçerli olduğunun bir başka göstergesidir²¹⁷.

Mükellef veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan işlemlerin hangi niyet ve neden ile yapıldığının vergi idaresi tarafından somut olarak bilinebilmesi olanaksızdır. Dolayısıyla delil sistemi ne kadar sınırlandırılırsa vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması da o kadar zorlaşacaktır. Bu sebeple kanun koyucu delil serbestisini ilke olarak kabul etmekle birlikte özellikle sakıncalı durumları da göz önüne alarak bazı delil türleri ile ilgili sınırlamalar da getirmiştir²¹⁸.

Delil serbestisi ilkesi Almanya, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde de geçerlidir²¹⁹. Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) 92. maddesi ve Mali Mahkeme Usul Kanunu'nun (Finanzgerichtsordnung) 81. maddesinde de delil serbestliği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenlemelerde delil olabilecek hususlar sıralanmakta

²¹⁴ Uluatam ve Methibay, s.85; Tuncer, Vergi Hukuku, s.39; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.207; Mutluer, s.427.

²¹⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s.52.

²¹⁶ **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt:3, 1988, s.562.

²¹⁷ Gözübüyük, s.462.

²¹⁸ Candan, İspat-III, s.80; Benzer bir görüş için bkz. Oktar, s.66.

²¹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.204.

ancak bunlarla sınırlı kalınmadan uyumsuzluklarda her şey delil kabul edilebilmektedir²²⁰.

Bir görüşe göre²²¹ Türk vergi hukukunda idare kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerde meydana gelen vergiyi doğuran olayla ilgili önlemleri önceden alacak durumda olmadığından, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması sırasında çok geniş bir alanla karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda delil serbestliği sayesinde yalnızca defter ve belgelere bağlı kalmadan her türlü delille incelemeler yapabilecek ve iddialarını ortaya koyacaktır.

Ancak alabildiğine geniş bir kanıt serbestisinin sakıncaları da olabileceğinden bazı durumların yalnızca belirli belgelerle ispatlanacağı ve bazı delillerde belli özellikler aranacağı da hüküm altına alınmıştır²²². Dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi kabul edilmiş olmakla birlikte ilkenin konumu ceza yargılaması hukukundaki kadar kapsamlı değildir²²³ demek mümkündür.

Türk vergi hukukunda delil serbestliği ilkesinin sınırlarını yemin, tanık beyanı ve belge düzeni çizmektedir²²⁴. Yemin, HUMK tarafından delil olarak kabul edildiği halde, VUK'nda yemin delil olarak kabul edilmemiştir²²⁵. Yemin dışında ikinci bir sınırlama tanık beyanlarına ilişkindir. Buna göre, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunmayan tanık ifadeleri delil olarak kullanılamamaktadır (VUK.m.3).

²²⁰ Rolf Kühn ve Diğerleri, **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**, 19.b., Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2008, s.325.

²²¹ Şeker, s.227-228.

²²² Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat-V", **Maliye Postası**, Sayı:235, (Temmuz 1990), s.57.

²²³ Karakoç, Delil Sistemi, s.79.

²²⁴ Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987, s.479.

²²⁵ Yemin, Alman Vergi Hukukunda geçerli bir delildir. Bkz. **Abgabenordnung**, (§.94 ve §.95), http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf, (21.03.2009).

Delil serbestliği ilkesine ilişkin diğer bir sınırlama belge düzenidir. Belge düzenine ilişkin kurallar uyarınca vergiyi doğuran olay ve işlemlerin belgelere dayalı olarak ileri sürölmesi ispat bakımından zorunludur²²⁶. Mükelleflerin iddialarının kabulü için VUK'nun belge düzenine uyulması ve defter kayıtlarının bu belgelere dayandırılmış olması gerekmektedir²²⁷.

Söz konusu sınırlamalar nedeniyle vergi yargılaması hukukunda tam anlamıyla bir delil serbestliğinden bahsetmek zordur. Bu nedenle "kısıtlanmış delil serbestisi" şeklinde nitelendirmeler de yapılmıştır²²⁸. Dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda benimsenen delil sisteminin "takdiri delil sistemi" olduğunun kabulü gerekir²²⁹.

Delil serbestliği ilkesinin mükellefin yararına²³⁰ mı, idarenin yararına²³¹ mı olduğu konusunda doktrinde farklı görüşlere rastlanmaktadır. Kanaatime göre idarenin ya da mükellefin daha avantajlı olduğunu söyleyebilmek gibi bir ayırım yapmak kolay değildir. İspatlanması gereken her durum yemin hariç her türlü delille ortaya konulabileceğine göre iki tarafın da eşit şartlara sahip olduğunu söylemek daha doğru olacaktır. Dolayısıyla delil serbestiden taraflar eşit koşullarda yararlanacaktır²³².

3. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak yargıda ileri sürölün deliller serbestçe değerlendirilerek hükme varılır. Mahkeme tarafların ileri sürdükleri olayları doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit etmek ve hukuka uygun olarak değerlendirmek zorundadır²³³.

²²⁶ Oktar, s.67.

²²⁷ Uluatam ve Methibay, s.85.

²²⁸ Ahmet Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Antalya), 21-23 Mayıs 1990, Ankara, s.129, aktaran, Karakoç, Delil Sistemi, s.83.

²²⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.84.

²³⁰ Oktar, s.66; Öncel, Kumrulu ve Çağan s.204.

²³¹ Kaneti, Vergi Hukuku, s.53.

²³² Benzer bir görüş için bkz. Candan, İspat-III, s.80.

²³³ Mutluer, s.427; Oktar, s.342-343; Öncel, Kumrulu ve Çağan s.206.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, delil serbestîsi ilkesinden farklıdır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi hüküm aşamasını ilgilendiren bir ilke iken, delil serbestîsi ilkesi ise usule ilişkindir. Ancak her iki ilkenin yakın bir ilişkisi olduğu da görülmektedir²³⁴.

4. Yazılılık İlkesi

İYUK’nda Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanacağı ve incelemelerin evrak üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır (İYUK.m.1/2).

Yazılılık ilkesinin amacı, davayı hızlandırmak suretiyle uyumsuzluğu en kısa zaman içinde çözümlenektir. Yazılılık ilkesinin istisnai durumları da olabilmekte, diğer deyişle vergi davalarında talep olduğunda duruşma da yapılabilmektedir²³⁵. Vergi yargılaması hukukunda yazılı yargılama usulünün uygulanması vergilendirme işlemlerinin yazılı olmasının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütün vergilendirme işlemleri yazılı olduğuna göre, bunlar hakkında yapılacak yargılama da yazılı usulde cereyan edecektir²³⁶. İYUK’nun 17. maddesinde öngörülen koşullarda duruşma dava süresince, yalnızca bir kez yapılır. Duruşmada tanık dinlenmez, tarafların sözlü açıklamaları ile yetinilmektedir²³⁷.

5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

VUK’nun 3. maddesi uyarınca vergi kanunları lafzı ve ruhu ile ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti

²³⁴ Karakoç, Delil Sistemi, s.86.

²³⁵ Kırbaş, Kanıtlama, s.192; Mutluer, s.381; Karavelioğlu, s.7.

²³⁶ Gözübüyük, s.344.

²³⁷ Candan, İYUK, s.53; Vergi yargısında duruşma hakkında detaylı bir inceleme için bkz. M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Yargısında Duruşma”, **Vergi Sorunları**, Sayı:144, (Eylül 2000), ss.147-161.

esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışında her türlü delille ispatlanabilecektir.

Vergilendirme işlemleri ekonomik ilişkiler esas alınarak yapılmaktadır. Vergisel olayların gerçek mahiyeti onların doğrudan ekonomik içeriği ile ilgilidir. İşlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun dış görünüşü veya belgeler ve kayıtlar üzerinde gösterilmiş şekli değerleri değil, gerçek ekonomik içeriği esas alınacaktır. Dolayısıyla ekonomik içerik, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemlidir²³⁸.

Ekonomik yaklaşım ilkesi VUK'nun 3. maddesine 1980 yılında yapılan değişiklik ile getirilmişse de, söz konusu dönem öncesinde de aynı ilkenin varlığı Danıştay kararlarında kendini göstermektedir²³⁹. Ekonomik yaklaşım ilkesi Fransız Vergi Yargısında da geçerliliğini korumaktadır²⁴⁰. Diğer yandan ekonomik yaklaşım ilkesinin alıntı yapıldığı Alman Vergi Usul Kanununda vergi hukukunda yorum kurallarına "artık ihtiyaç bulunmadığı" gerekçesiyle ekonomik yaklaşım ilkesi kaldırılmıştır²⁴¹.

a. Ekonomik Yaklaşım Kavramı ve Unsurları

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelmektedir. Vergi hukuku bakımından önem taşıyan olgu ya da işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, vergi hukukunun

²³⁸ Seviğ, Delil ve İspat, s.12.

²³⁹ Dnş. 13. D., T:01.04.1974, E:1973/2742, K:1974/1432 ve T:07.04.1975 E:1974/502, K:1975/1239 sk., daha fazla bilgi için Mustafa Akkaya, "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 İdari Yargı Sempozyumu Tebliği**, s.5, (dipnot 9), www.danistay.gov.tr/8-DANISTAY%20KARARLARINDA%20EKONOMIK%20YAKLASIM.htm, (13.10.2008).

²⁴⁰ Claude Lasry, "Fransız Vergi Yargısında Kanıt Yüğü" (Çev. Turgut Candan), **Yaklaşım**, Sayı:47, Kasım 1996, s.25.

²⁴¹ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 39. maddesi, "ekonomik mülkiyet olarak" adlandırılabilir, mal ve haklar üzerindeki iktisadi hâkimiyeti vergilendirmede esas alan bir hükmü; 40. maddesi, yasa ve ahlâka aykırı faaliyetleri; 41. madde ise geçersiz hükümlerin vergisel sonuçlarını düzenlemektedir. Akkaya, Danıştay ve Ekonomik Yaklaşım, s.3.

hangi kuralları ile ekonomik sonuçları bağlantı halinde ise, nitelendirme de buna göre yapılacaktır²⁴².

Ekonomik yaklaşım ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum olarak iki alt unsurdan oluşmaktadır. Bu kavramları şöyle açıklamak mümkündür.

(1) Ekonomik İrdeleme

Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme adı verilmektedir²⁴³. Ekonomik irdeleme yoluyla uyumsuzluk konusu olayların gerçek mahiyetleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu yönüyle ekonomik nitelendirme vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği veya ne şekilde gerçekleştiği konusunda ispatlamanın parçasını oluşturmaktadır²⁴⁴. Ekonomik irdelemenin anayasal dayanağı "vergileirmede eşitlik ilkesi"dir. Bu ilke aynı iktisadi olgu ve olayların aynı şekilde vergilendirilmesini öngörür. Somut maddi olayların göründükleri hukuki formdan bağımsız olarak iktisadi içerikleriyle değerlendirilmesini gerektirir²⁴⁵.

Örneğin yasada "tarım kazançları vergilenir, yaşamda çiçekçilik tarım kazancıdır, çiçekçilik vergilenir" yaklaşımı lâfzî olarak ekonomik yorumdur. Diğer yandan ise yasada "süs köpekleri vergilenir, demek ki süs köpeği sahibinin edim gücü vardır, yaşamda süs kedisi sahibinin de edim gücü vardır, o halde süs kedisi de vergilenir" yaklaşımı ise ekonomik irdelemedir²⁴⁶.

²⁴² Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992, s.42.

²⁴³ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.25.

²⁴⁴ Karakoç, Vergi Hukuku, s.119.

²⁴⁵ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.79.

²⁴⁶ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul İ.T.İ.A., Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981, s.187.

(2) Ekonomik Yorum

Vergiye doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ekonomik yorum olarak nitelenmektedir. Ekonomik yorum karar aşamasında yapılır²⁴⁷. Ekonomik yorum vergi hukuku ile medeni hukuk arasındaki kavramlar ve biçimler sorundur. Bu durumda sorun üç şekilde çözüme ulaşabilir. Birincisi hukuk güvenliği ilkesi uyarınca sözün anlamı yorumla aşılamayacaktır. İkinci çözüm yorum yerine hissiyata göre karara varmaktır. Üçüncü çözüm ise medeni hukuktaki anlamın esas alınması ancak biçimin kötüye kullanımına izin verilmemesidir²⁴⁸.

Örneğin bir vergi normunda medeni hukuktaki anlamlarıyla evlenme veya boşanma terimlerine yer verilerek vergisel sonuçlar bağlanmışsa, iltica nedeniyle yapılan medeni hukuk anlamında muvazaalı bir evliliği vergisel anlamda geçersiz saymak mümkün değildir. Keza evlenme akdi olmaksızın evli gibi yaşayan çiftleri vergi hukuku anlamında evli gibi değerlendirmek ya da geçerli evlilik birliği tesis etmiş olmasına rağmen fiilen ayrı yaşayan çiftleri boşanmış saymak söz konusu değildir²⁴⁹. Dolayısıyla bir vergi normunda özel hukuk kavramlarına yer verildiğinde bu kavramların özel hukuktaki anlamlarıyla mı, yoksa değişik bir iktisadi içeriğe göre mi değerlendirilmesi gerektiği araştırılmalıdır. Yorumda içerik biçime ağır basacaktır²⁵⁰.

b. Ekonomik Yaklaşım Yönteminin Mahiyeti

Amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım ilkesinde esas olan vergiyi doğuran olayda özü bulup ortaya çıkarmaktır²⁵¹. Vergiyi doğuran olayın saptanmasında pür hukuksal

²⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.25.

²⁴⁸ Şanver, Yorum ve Kanıtlama, s.189.

²⁴⁹ Akkaya, s.44.

²⁵⁰ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.40.

²⁵¹ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.82.

şekil yerine ekonomik anlam ve içerik ön plana çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayı gizlemeye veya daha az vergi ödemeye yönelik işlemlerin gerçek işlem gibi gösterildiği durumlarda vergiyi doğuran olay ekonomik yönüyle değerlendirilmeli ve ona göre yorum yapılmalıdır²⁵². Böylelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün hale gelmektedir²⁵³. Aynı zamanda "mali güce göre vergilendirme" ilkesini bertaraf etmeye yönelik kurgulanan özel hukuk işlemlerinin önüne geçilebilmekte ve vergilemede eşitlik sağlanmaktadır²⁵⁴.

VUK'nun 3/B-1 maddesinde yer alan "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü ekonomik yorumun yasal dayanaklarından biridir. VUK'nun 9/2 maddesinde somut maddi olayın diğer yasalarla yasaklanmış olmasının vergilendirme bakımından önem taşımayacağına hükme bağlanması hususu ise ekonomik irdelenmenin yasal dayanağını oluşturmaktadır²⁵⁵. Vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin esas alınacağına dair hükümler bu düzenlemelerle sınırlı da değildir²⁵⁶.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukuku açısından doğru bir ilke olmadığını ileri süren görüşe göre ekonomik yaklaşım ilkesinin amacı, "az vergi ödemek" ya da "hiç vergi ödememek" isteyen mükelleflerin işlemlerini

²⁵² Mutluer, s.61.

²⁵³ Şenyüz, Ekonomik Yaklaşım, s.20.

²⁵⁴ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.35.

²⁵⁵ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.18-19.

²⁵⁶ VUK'na bakıldığında vergilendirmede lehe ya da aleyhe etkili unsurların –somut maddi olayın- görünüşünün değil gerçek niteliklerinin esas alınacağına dair pek çok düzenleme ile karşılaşılacaktır. Vergi Usul Kanununda yer alan "... gerçek durumu yansıtmadığına dair" (m.30/6); "...yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden", "işin genişliğine ve mahiyetine uygun..." (m.228/son); "...alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte..." (m.322); "...belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi..."; "...muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan..."; "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde...", "gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar" (m.359); "...sahibi için arz ettiği gerçek değer..." (m.264); "iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerle..." (m.313) ibareleri bunlara örnek olarak verilebilir. Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.81.

engellemek ve yasal boşlukların “kötüye kullanılmasının karşısında olmak”tır. Ancak bunun önüne geçmek mümkün olmadığına göre tespit edilmesi gereken nokta, mülkiyet hakkının vergilendirme ilkelerinden eşitliği (mali güç ölçüsünde) ihlal etmesi halinde kötüye kullanılıp kullanılmadığı veya vergi yasalarının korumadığı bazı amaçlara yönelik davranışların olup olmadığıdır. Bu tespit yapıldığında kötüye kullanma var demektir. Dolayısıyla bu durumda vergilendirme alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin daha üst bir kavram olan “dürüstlük ya da hakkın kötüye kullanılması yasağı” ile birlikte okunması yerinde olacaktır²⁵⁷.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın klasikleşmiş bilinen örneği “para faizsiz - ev kirasız” sözleşmeleridir. Sözleşmenin taraflarından biri diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi üstlenmektedir. Tarafların böyle bir durumda özel hukukun “karma sözleşme” biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumu gizlemektedir. İdare ve yargı organları paranın faizsiz, evin kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisi tarh edilmesine karar vermektedirler²⁵⁸.

Maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için kabul edilmiş olan re’sen araştırma ilkesiyle ekonomik sonuçlara göre işlem yapılmasını esas alan ekonomik yaklaşım ilkesi yakın bir ilişki içindedir. Aynı ilişki delil serbestîsi ve delillerin serbestçe değerlendirilme ilkeleri ile de mevcuttur²⁵⁹.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını “kıyas yasağı” oluşturmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinde hüküm altına alınan verginin yasallığı ilkesi uyarınca mevcut hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi ve vergi kapsamına girmeyen kişi, kurum, olay ya da işlemlerin vergilendirilmesi söz konusu değildir²⁶⁰. Başka bir ifadeyle hukuksal güvenlik ilkesinin bir

²⁵⁷ Daha detaylı analiz için bkz. Saban, Vergi Hukuku, s.67-72.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.25. Daha fazla örnek için bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s.119 vd.

²⁵⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.89.

²⁶⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s.43; Uluatam-Methibay, s.83.

yansıması olan "genişletici yorum yasağı" maddi vergi hukuku alanında "kıyas yasağı"nın uygulanmasını zorunlu kılmaktadır²⁶¹.

c. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Eleştirisi

Ekonomik yaklaşım ilkesi ile gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır. Peçeleme sözleşmeleri ve muvazaalı sözleşmelerin değerlendirilmesi aşamasında da ekonomik yaklaşımdan fazlasıyla yararlanılmaktadır²⁶².

1977 yılında Alman Hukukundan kaldırılan ve doğru olmayan bir biçimde Türk Vergi Hukukuna aktarılan²⁶³ ekonomik yaklaşım ilkesi doktrinde kabul edilmesine karşın bazı yönlerden eleştirilere de maruz kalmıştır.

Öncelikle ekonomik yaklaşım ilkesini salt vergi hukukuna hasretmek doğru bir yaklaşım değildir. Diğer hukuk alanlarında yargısal süreç aşamasında ekonomik yaklaşım ve benzer nitelikteki uygulamalar dikkate alındığından bu alanlarda ekonomik yaklaşımın olmadığı gibi bir izlenim yaratmaktadır²⁶⁴.

Diğer yandan ekonomik yaklaşım ilkesi uygulamada vergi normlarının amaçlarının dikkate alınması gerektiği şeklinde bir yaklaşıma neden olduğundan yorum sürecinin giriftleşmesine, "hazineci yaklaşım"ın ağır basmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu ilkenin işlevi, niteliği, uygulama alanı ve sınırları doğru belirlenmezse, vergide kanunilik, hukuki

²⁶¹ Dnş. 9. D., T:14.06.1976, 165/197, **Danıştay Dergisi**, Sayı:36/37, s.467/470.

²⁶² Vergi Hukuku açısından peçeleme ve muvazaalı sözleşmelerin durumu hakkında ayrıntılı bilgi ve analiz için bkz. Şenyüz, Özel Hukuk Sözleşmeleri, ss.21-93.

²⁶³ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.39.

²⁶⁴ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.43-44.

güvenlik başta olmak üzere vergi hukukuna egemen olan pek çok anayasal ilkelere aykırı durumlar oluşabilecektir²⁶⁵.

Bu nedenlerden dolayı ekonomik yorum aracılığıyla varolan olay yerine varsayılan olayı getirmek demek değildir²⁶⁶. Bu anlamda aslında vergi kaçırmayı önlemek felsefesini güden ekonomik yaklaşımın uygulanması görüldüğü kadar kolay değildir. Bu ilkenin işler olabilmesi için idarenin etkin bir denetime sahip olabilmesi, ileri sürdüğü iddialarını delilleri ile ortaya koyması gerekmektedir. Kaldı ki bu tür durumlarda ispat yükünün idareye ait olduğu açıktır²⁶⁷.

6. Toplu Yargılama İlkesi

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde yargısal görev yapmaktadır. Bunun en önemli nedeni kurul halinde verilecek kararların, tek yargıçla verilecek karara nazaran daha sağlıklı olacağı ve adaletin daha iyi dağıtılacağı varsayımıdır²⁶⁸. Toplu yargılama, sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması sonucunda incelemenin yüzeysel kalması ve yargılama usulünün yargılama sürecini yavaşlatması nedeniyle eleştiri konusu yapılmıştır²⁶⁹.

7. Kıyas Yasağı İlkesi

Arapça kökenli “kıyas” sözcüğü dilimize girmiş ve yerleşmiştir. Dildeki sadeleşme akımından sonra bu sözcüğe tam bir Türkçe karşılık bulunamamasına karşın “örnekseme” deyiminin önerildiği görülmektedir²⁷⁰. Kıyas karşılığı olarak Almanca “analogie”, Fransızca “analogie” ve İngilizce’de ise “analogy” deyimleri kullanılmaktadır.

²⁶⁵ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s.35.

²⁶⁶ Şanver, Yorum ve Kanıtlama, s.195.

²⁶⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.27.

²⁶⁸ Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 13. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.286.

²⁶⁹ Oktar, s.344.

²⁷⁰ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Kıyas”, **Yaklaşım**, Sayı:73, (Ocak 1999), s.16.

Kıyas bir hukuk kuralını yorumlarken yararlanılabilecek mantık kurallarından biridir. Bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri itibariyle benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Kıyas kanuni ve hukuki kıyas olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanunun belli maddesinden hareket edilerek yapılan kıyasa kanuni kıyas; birden çok hukuk kuralından tümevarım yöntemiyle genel bir ilkenin ortaya çıkarılmasına hukuki kıyas adı verilmektedir. Hukuki kıyasta, kanunun maddelerine hâkim olan düşünceler bir yana bırakılarak, kanundaki özel düşüncelerin ortaklaşa sahip olduğu genel sonuca ulaşılmaya çalışılır²⁷¹.

Anayasa'nın 73. maddesinde verginin kanunla konulacağı ve alınacağı hüküm altına alınmıştır. Buna verginin kanuniliği ilkesi denilmektedir. Eğer vergilendirmede kıyas yoluna başvurulursa o zaman verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır. Çünkü vergi koyma yetkisi olmayan mahkeme kıyas yaparak vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini kabul ederse kişilerin vergi yüklerinde değişiklik yapabilir. Bu durum hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eder²⁷².

Bir görüşe göre ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesinin çatışması durumunda, hukuksal güvenliğin vergi hukuku alanındaki en belirgin yansıması olan kıyas yasağı ilkesine ağırlık verilmesi daha doğru olacaktır. Bu açıdan kıyas yasağı yorum açısından ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırıdır. Yasada aksi düzenlenmedikçe kıyas yoluyla hükümlerin genişletilmesi söz konusu olamayacaktır²⁷³. Vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında kıyasın yapılamayacağı anlayışı pek çok ülke vergi hukukunda aynen benimsenmiştir. Ancak farklı yaklaşımlar olduğu da gözlemlenmektedir²⁷⁴.

²⁷¹ Mutluer, s.57.

²⁷² Aksoy, s.204-205.

²⁷³ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.41; Öncel, Kumrulu ve Çağan s.30; Benzer görüş için bkz. Güneş, Hukuka Aykırı Faaliyetler, s.241. Örneğin, KVK.m.45, GVK.m.7, 8, 80, 82 kıyas yoluna başvurulabilecek hükümler arasındadır.

²⁷⁴ Bkz. Saygılıoğlu, s.75.

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKUN TEMEL DALLARINDA İSPAT KONUSU VE DELİL TÜRLERİ

Yargılama Hukuku, devletin yargı kudretini temsil eden, mahkemelerin adalet dağıtırken izleyecekleri yöntemleri düzenleyen bir hukuk dalıdır. Bu hukuk dalı yargı yollarının çeşidine göre ayrılıklar göstermektedir²⁷⁵. Yargı, yasama ve yürütme kuvvetlerinin yanında üçüncü kuvveti teşkil eder. Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır (Anayasa m.9).

Yargı (yargısal faaliyet), biri organik şekli, diğer maddi anlamda olmak üzere iki noktadan hareket edilerek tarif edilebilir²⁷⁶:

Organik ve şekli anlamdaki tarifi ölçüsü, faaliyette bulunan makamdır. Buna göre, mahkemelerin her türlü faaliyeti yargısalıdır. Böyle bir tarif, şüphesiz yargı kavramını aydınlatmak için yeterli değildir. Çünkü mahkemelerin bütün faaliyeti yargısal değildir; mahkemelerin, kalem işlerinin yürütülmesi ve personelin yönetimi gibi idari faaliyetleri de vardır. Organik ve şekli anlamdaki tarifi başlıca faydası ekseriya yargısal faaliyetin başlangıcını haber vermesidir.

Bir mahkeme faaliyetinin gerçekten yargısal olup olmadığını anlayabilmek için, yargının maddi anlamdaki tarifine başvurmak gerekir. Maddi anlamda yargı, objektif hukukun (maddi hukuk kurallarının), bağımsız yargıçlar (mahkemeler) tarafından belli bir olaya uygulanmasıdır; mesela bir davanın görülmesi ve karara bağlanması gibi.

Maddi anlamda yargı çeşitli kollara ayrılır. Bunlar; Anayasa Yargısı, İdari Yargı (Askeri İdari Yargı-Genel İdari Yargı), Askeri Ceza yargısı, Adli Yargı (Ceza Yargısı-Medeni Yargı) olarak sayılabilir.

²⁷⁵ Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 10.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1995, s.158.

²⁷⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, **Medeni Usul**, s.58.

Çalışmanın bu bölümünde temel yargılama hukuk dalları olan medeni ve ceza yargılamasında ispat konusu ele alınacaktır. Türk hukuk sisteminin temel düzenlemesi olan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) kapsamında hüküm altına alınmış olan delil türleri de tek tek irdelenecektir.

I. MEDENİ YARGILAMADA İSPAT YÜKÜ VE DELİL SÖZLEŞMELERİ

Kişiler arasındaki özel hukuka dayalı ilişkilerde yaşanan uyuşmazlıkların çözülmesi Medeni Yargılama Hukuku alanına girmektedir. Bir hukuk davasının nerede, nasıl açılacağı; iddia ve savunmanın nasıl yapılacağı; iddia ve savunmayı ispat bakımından hangi delillerin nasıl getirileceği; hükmün hangi esaslara göre ve ne şekilde verileceği, nasıl yerine getirileceği gibi hususlar ilgili kanunlarla düzenlenmiştir²⁷⁷. Medeni yargı diğer yargı kollarından ayrılmakta ve onlardan farklı özellikler taşımaktadır²⁷⁸.

Medeni yargılama hukukunun temeli ve en önemli kaynağı 4 Ekim 1927 tarihinde yürürlüğe giren ve 1086 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunudur. Esas olarak İsviçre'nin Neuchatel Kantonu'nun 1925 tarihli Medeni Usul Kanunu'ndan alınan Kanunun bazı bölümlerinde Alman ve Fransız Usul Kanunlarından da yararlanılmıştır. Söz konusu Kanun günümüze değin birçok kez değişikliğe maruz kalmıştır²⁷⁹.

HUMK'ndan başka, maddi hukuka ait bazı kanunlarda da dağınık bazı usul hükümleri vardır. Maddi hukuka ait kanunlarda yer almış olmakla beraber, bu usul hükümleri de nitelikleri bakımından medeni usul hukukuna dâhildir²⁸⁰.

²⁷⁷ Bilge, s.159.

²⁷⁸ Medeni yargılama hukukunun diğer yargılama hukuk dallarından farkı için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.62-69.

²⁷⁹ Söz konusu değişiklikler hakkında bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.77-79.

²⁸⁰ Daha fazla bilgi için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.80-82.

A. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ KONUSU

1. İspat Yüğü Teorileri

İspat yüküne ilişkin olarak ortaya atılan en önemli kuramlar, ispat yükünün paylaştırılmasına ilişkin olanlardır. Ancak belirtmek gerekir ki ileri sürülen kuramlardan hiç biri üzerinde oybirliğine varılamamıştır. Bunun nedeni ispat yükü kavramının her uyumsuzlukta ortaya çıkması ve içeriklerinin farklı olmasıdır. Buna toplumsal ve ekonomik gelişmeler nedeniyle hukuk sistemindeki farklılıklar da ilave edilebilir²⁸¹.

İspat yükünün paylaştırılmasına ilişkin kuramsal görüşlerden tarihsel kökeni Roma Hukukuna dayanan en basit görüşe göre yalnızca olumlu olaylar ispat edilebilir. Buna karşılık olumsuz bir olayın ileri sürülmesi aslında olumlu bir olayın inkârı demektir. Bu nedenle ispat yükü, olumsuz olayı ileri sürene değil, olumlu olayı ileri sürenin üzerindedir²⁸².

Karine kuramı görüşüne göre ispat yükü sorunu karinelerin yardımıyla çözümlenmelidir. Bunun için karine diğer ispat yükü ilkelerinde olduğu gibi bir ayrık kural değil, başlı başına bir temel kural olarak kabul edilmektedir. İspat yükü karineden yararlanana değil, karşı tarafa düşmektedir²⁸³.

Türk hukukunda ise Medeni Kanun'un 6. maddesi temel ilke olarak kendini göstermektedir. Bu genel kuralın yanında başvurulacak ölçütler ise şöyle sıralanabilir²⁸⁴:

- a) İspat yükü normal durumun aksini iddia edene düşer.
- b) İspat yükü konusunda eğer açık yasa hükmü varsa ona uyulur.

²⁸¹ Umar ve Yılmaz, s.38-40.

²⁸² Roma hukukunda ispat yüküne ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. Bahar Öcal, **"Onus Probandi" Roma Yargılamasında İspat Yüğü**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.

²⁸³ Umar ve Yılmaz, s.45.

²⁸⁴ Umar ve Yılmaz, s.47.

c) Lehine bir karine olan taraf, o olayı ispat etmekle yükümlü değildir.

d) İspat yükü delilleri daha kolay elde edebilen tarafa yüklenir. Yani, delil sağlayamayacak tarafa ispat yükü düşmez.

e) Kural olarak olumsuz olayın değil, olumlu olayın ispatlanması istenir.

f) İnkâr edene ispat düşmez. İspat iddia da bulunana düşer.

g) İspat yükünün paylaştırılmasında ikrar ve iyiniyet göz önünde bulundurulmalıdır.

h) Yargıç, bir ispat aracı sağlaması mümkünken, bunu yapmamış veya böyle bir araç sağlamışken sonradan yitirmiş, yok etmiş olana ispatı yükler.

i) İspat yükünün paylaştırılmasında tarafların ispat yükü sözleşmesi düzenlemeleri durumunda bu göz önüne alınır.

Bir davada ispat yükünün kime düştüğünü tarafların kendileri kural olarak bilemezler. Bu nedenle yargıç, kendisine sunulmuş olan bir davada, uyuşmazlığın maddi olayların ispatı yönünde toplandığı bütün durumlarda ilk iş olarak davanın çözümlenmesi bakımından maddi olaylardan hangilerinin hangi delillerle taraflardan hangisi tarafından ispat edilmesi gerektiğini belirlemek zorundadır. Bu belirleme sonunda kendisine ispat yükü düşen kişi ispat edemezse yargıç onun aleyhine karar verecektir. Bu nedenle ispat yükünün kime düştüğünü yargıç belirlemedikçe kural olarak, tarafların iddialarını ispat edemediklerinden söz edilemez. Çünkü tarafların iddia ve savunmalarının mahkemece ispatlanmış sayıldığını veya bu konuda kendilerine ispat yükünün düşmeyeceğini kabul etmeleri doğaldır²⁸⁵.

²⁸⁵ Umar ve Yılmaz, s.6.

- Yargıç, gösterilen delillerin davayı karara bağlamak için yeterli olmadığı hallerde de esas hakkında bir karar vermekle yükümlüdür. Ceza usulündeki “davalının delil yetersizliğinden dolayı beraat ettirilmesine” benzeyen bir kurum medeni usul hukukunda bulunmamaktadır. Bu halde, yargıcın ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü tespit etmesi ve o taraftan uyumsuzluk konusu vakıayı ispat etmesini istemesi gerekir.

- Yargıcın kendisine ispat yükü düştüğünü tespit edip bildirdiği taraf uyumsuzluk konusu vakıayı ispat edemezse davayı kaybeder. Söz konusu taraf davacı ise davası reddedilir. Davalı ise mahkûm edilir. Ancak bu halde kendisine ispat yükü düşen ve fakat bunu yerine getirmemiş olan tarafın, karşı tarafa yemin teklif etme hakkı vardır (HUMK.m.344 vd.). Mesela ispat yükü kendisine düşen davacı davasını ispat edememiş ise, hemen davanın reddine karar verilmez; davacının karşı tarafa (davalıya) bir yemin teklif etmesine müsaade edilir²⁸⁶.

Düzenlemelerden anlaşılmaktadır ki belli bir olay için ispat yükünü kimin taşıdığının belirlenmesi, o olayı düzenleyen hukuk normunun hangi taraf yararına sonuç doğurduğunun belirlenmesinden başka bir şey değildir²⁸⁷.

2. Genel Kural

Özel hukukta geçerli olan genel kurala göre kanun aksini emretmedikçe herkes iddiasını kanıtlamakla yükümlüdür²⁸⁸. Medeni Kanun’un 6. maddesinde yer alan söz konusu genel kurala göre ispat yükü davacıya düşmektedir. Davacı, davasını dayandırdığı olayları ispat etmek zorundadır. Bu hükümden hem davacının hem de davalının ispat yüküyle

²⁸⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.420.

²⁸⁷ Umar ve Yılmaz, s.50.

²⁸⁸ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-VII”, **Maliye Postası**, Sayı:237,(Eylül 1990), s.42.

karşı karşıya bulunduğu sonucu da çıkarılabilir. Zira davacının savını davalı karşı bir sav ile çürütmeye çalışmaktadır²⁸⁹.

Bir görüşe göre Medeni Kanun'un 6. maddesinde yer alan hüküm "kanun başka bir çözüm belirlemedikçe iddia edilmiş bir olayın varlığını, bundan (olaydan) kendi lehine haklar doğan kimse ispat etmelidir" şeklinde yorumlanmalıdır²⁹⁰. Mesela davacı, davalıya 100 TL ödünç verdiğini (karz) iddia ederek davalının bu parayı ödemeye mahkûm edilmesini istiyorsa, ilk önce bu ödünç verme vakiasını ispat etmelidir. Davacı bunu ispat ederse davalıya ispat yükü geçer. Davalı da bunu ödediğini ileri sürüyorsa ödeme vakiasını ispat etmelidir. Dolayısıyla ispat yükünün tarafların rolü ile ilgisi yoktur. İspat yükü davacıya düşebileceği gibi davalıya da düşebilir²⁹¹.

3. Genel Kuralın İstisnaları

Normal bir duruma dayanan tarafın bu iddiasını ispat etmesi gerekmemektedir. Tam tersine ispat yükü olağan durumun aksini iddia eden tarafa düşmektedir. Örneğin; bir sözleşmeye dayanarak dava açan davacının, sözleşmenin tanzimi aşamasında gerek kendisinin gerek davalının fiil ehliyetinin bulunduğunu ispat etmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü bu normal bir durumdur. Normal olmayan istisnai durum sözleşmeyi yapanların fiil ehliyetinin bulunmamasıdır. Davalı bunu iddia ederse ispat etmelidir²⁹².

İspat yükünün davalı durumunda olan idareye düşmesi usul hukuku genel esasları bakımından istisnai bir durumdur. Çünkü usul hukukunda ana kural her davacının davasını ispat etmesi mecburiyetidir. Oysa iptal davalarında idare ispat yükü ile karşı karşıya kalmaktadır²⁹³.

²⁸⁹ Şengül, Delil Sistemi, s.70.

²⁹⁰ Umar ve Yılmaz, s.550.

²⁹¹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.421.

²⁹² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.422.

²⁹³ Erhan Adal, **Hukukun Temel İlkeleri**, Genişletilmiş 2.bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 1988, s.1980.

Yargıç tarafından ispat yükünün kim tarafından üstleneceği belirlendikten sonra, kendisine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispatlamaya çalışır. Karşı taraf ise bu durumda beklemede kalır. Kendisine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispat edemezse, kendisine ispat yükü düşmeyen tarafın herhangi bir hususu ispat etmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak kendisine ispat yükü düşen tarafın iddiasını beklemeden karşı tarafın uyuşmazlık konusu olay ile ilgili delil göstermesi mümkündür. Bu delile "karşı delil" adı verilmektedir. Karşı delil gösteren taraf bu hareketiyle, ispat yükünü kendi üzerine almış sayılmaz. İspat yükü halen karşı tarafta olmaya devam eder (HUMK.m.239)²⁹⁴.

4. İspat Yükünün Kanunla Belirlendiği Haller

Bazı hallerde bir vakıayı kimin ispat etmesi gerektiği (ispat yükü) özel bir kanun hükmü ile belirlenmiştir. Kanun bu halleri saklı tutmuştur²⁹⁵. Medeni Kanun'un 6. maddesinde ifade edilen "*kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça...*" ifadesi bunun açık göstergesidir.

Eğer bir tarafın iddia ettiği olaylara yasa doğrudan doğruya veya dolayısıyla hiçbir sonuç bağlamamışsa veya yasa ileri sürülen istemle ilgili olarak hiçbir sonuç öngörmemişse, bu olayların ispatına gerek bulunmamaktadır. Bir delilin güvenilir olup olmadığı hakkında yargıçta

²⁹⁴ Umar ve Yılmaz, s.7.

²⁹⁵ Örneğin; Evlilik devam ederken veya evliliğin sona ermesinden başlayarak üçyüz gün içinde doğan çocuğun babası kocadır. Bu süre geçtikten sonra doğan çocuğun kocaya bağlanması, ananın evlilik sırasında gebe kaldığının ispatıyla mümkündür. Kocanın gaipliğine karar verilmesi hâlinde üçyüz günlük süre, ölüm tehlikesi veya son haber tarihinden işlemeye başlar (MK.m.285). Çocuk evlilik içinde ana rahmine düşmüşse davacı, kocanın baba olmadığını ispat etmek zorundadır. Evlenmeden başlayarak en az yüzseksen gün geçtikten sonra ve evliliğin sona ermesinden başlayarak en fazla üçyüz gün içinde doğan çocuk evlilik içinde ana rahmine düşmüş sayılır (MK.m.287). Çocuk, evlenmeden önce veya ayrı yaşama sırasında ana rahmine düşmüşse, davacının başka bir kanıt getirmesi gerekmez. Ancak, gebe kalma döneminde kocanın karısı ile cinsel ilişkide bulunduğu konusunda inandırıcı kanıtlar varsa, kocanın babalığına ilişkin karine geçerliliğini korur (MK.m.288). Haksız fiilde zararı ispat etmek davacıya düşer (BK.m.42); istihdam edenin, sorumluluktan kurtulabilmesi için, zararın meydana gelmemesi için hal ve maslahatın gerektirdiği bütün dikkat ve itinada bulunduğunu veya dikkat ve itinada bulunmuş olsa bile zararın meydana gelmesine engel olamayacağını ispat etmesi gerekir (BK.m.55); kıymetli evrakta ihbarı yapmakla mükellef olan kimse, bunu belli bir süre içinde yaptığını ispat etmek zorundadır (TTK.m.635/VI). Bu örnekleri artırmak mümkündür.

kanaat uyandıracak yardımcı olayların gerekli olduğu durumda ispatı olanağı saklıdır ve yargıcın buna olanak vermemesi bir bozma nedeni olur (HUMK.m.428/4). Eğer yargıcın olanak vermemesi hükme etkili değilse bunun önemi bulunmamaktadır (HUMK.m.428/2).

5. Karineler

Belirge²⁹⁶, tutamak²⁹⁷ da denilen karine geniş ve teknik anlamda, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, başka bir hukuki hususun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına imkân veren kuraldır²⁹⁸. Yasal-kanuni ve fiili-maddi olmak üzere iki grup olarak sınıflandırılan karineler arasında kesin olanların aksi ispat edilmemektedir. Buna karşılık adi karineler ise aksi ispatlanana kadar yasanın doğru kabul ettiği varsayımlardır²⁹⁹. Kanun veya yargıç tarafından çıkarılmasına veya kanunda düzenlenip düzenlenmemesine göre karineler kanuni ve fiili karineler olmak üzere ikiye ayrılır³⁰⁰.

a. Kanuni Karineler

Kanuni (yasal) karineler, davanın dayandığı olay ya da durumu belirleyecek olan karinelerin kanunda yer almasıdır. Bunların bir kısmı, kesin kanuni karinelerdir. Örneğin, resmi belgeler kesin karine niteliğindedir. Medeni Kanun'un 7. maddesinde, *"resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturur. Bunların içeriğinin doğru olmadığının ispatı, kanunlarda başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekle bağlı değildir"* denilmektedir.

Kanuni karineler *"belli bir olayın varlığı veri kabul edilerek, hukuksal bir sonuç doğuran diğer bir olayın varlığı veya yokluğu hakkında sonuç*

²⁹⁶ Onar, s.211.

²⁹⁷ Şengül, Delil Sistemi, s.71.

²⁹⁸ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.152.

²⁹⁹ Tuncer, Vergi Hukuku, s.38.

³⁰⁰ Taşpınar, Fiili Karineler, s.533.

çıkarmaya yarayan yasa hükümleri"dir³⁰¹. Kesin kanuni karinelerin aksini ispat esas olarak söz konusu değildir. Kanuni karineler lehine olan taraf o olayı ispat etmekle yükümlü değildir³⁰².

Kanuni karinelerin diğer bir kısmını ise, aksi ispat edilinceye kadar doğruluğu kabul edilen adi kanuni karineler meydana getirmektedir³⁰³. Her delil adi karineyi gerektirir. Zira her delilin sağlamlığının ispatına gerek bulunmamaktadır. Aksi durumda sonu gelmeyen bir kısır döngü ortaya çıkar. Onun için genel kural doğruluk karinesi kabulüdür. Ancak şüphe durumunda farklı yaklaşım olabilir. Mesela fotomontaj şüphesi yoksa böyle bir iddia da mevcut değilse, fotoğrafta görülenler doğru kabul edilir³⁰⁴.

Kesin ve adi karine sınıflandırması dışında diğer bir ayırım ise karineleri hak karineleri ve olay karineleri şeklinde ayırmaktır. Bir hakkın veya hukuksal ilişkinin var olduğu veya olmadığı hakkında bir sonuca varılması sonucunu doğuran kanuni karinelere "kanuni hak karineleri" adı verilir. Kanuni olay karineleri ise belli bir hukuksal sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu ve olumsuz olayın gerçekleşmiş olduğunun, var olduğu anlaşılan fakat bu hukuksal sonuçla ilgisi olmayan başka bir olaydan çıkartılmasına olanak tanıyan kanun hükümleri, olay karinelerini oluşturmaktadır³⁰⁵.

b. Fiili Karineler

Fiili karineler, yaşamdaki deneyimlere göre bir olayın ya da bir durumun, davanın esası ile ilgili başka bir olayın ya da durumun olup olmadığının belirtileridir. Bunlar belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için

³⁰¹ Şeker, s.243.

³⁰² Kimse tapu sicilinde kayıtlı olan bir durumun kendisince bilinmediği yolunda bir iddia ileri süremez (MK.m.1020/II). Rızası fesada uğrayan kimse, bir yıl içinde sözleşmeyi feshetmezse sözleşmeye icazet vermiş sayılır (BK.m.31). Bunlar kesin kanuni karinelere örnektir. (Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.424).

³⁰³ Mutluer, s.431.

³⁰⁴ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.594.

³⁰⁵ Bkz. Taşpınar, Fiili Karineler, s.535.

yargıç tarafından çıkarılan sonuçlardır³⁰⁶. Ancak kesin delille ispatı gereken bir uyuşmazlıkta yargıç fiili karinelere dayanarak uyuşmazlığı çözemez³⁰⁷. Fiili karine lehine olan taraf o hususu ispat etmiş sayılır³⁰⁸. Fiili karine yerine beşeri karine, tecrübe kuralları, doğal karine, yargısal karine, tecrübe karinesi, yaşam karinesi, gerçek olmayan karine de denildiği görülmektedir³⁰⁹.

Fransız Hukukunda da yer alan fiili karine, Fransız Medeni Kanunu'nda şöyle tanımlanmıştır: "*Kanunun tasrih etmediği karineler yargıcın takdir ve basiretine bırakılmıştır. Yargıç ancak kuvvetli, sarıh ve birbirini tutan karineleri hukuki muameleye hile hud'a sebebiyle itiraz edilmesi hali müstesna olmak şartıyla kabul edecektir*". Alman ve İsviçre Hukuku ise fiili karineye özel bir yer vermemiş ancak hukuka etkisini kabul etmiştir³¹⁰.

c. Karinelerin Hukuki Niteliği

Karineler bir hukuki sorunu çözmeye çalışır. Lehine kanuni bir karine mevcut olan kimse ispat yükünden kurtulur. Genel olarak iddiasını bir karineye dayandıran kimse bunu ispat etmekle yükümlü değildir. Karinenin aksinin ispatı ise davalıya aittir. Davalı karineyi çürütemezse, davayı kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya kalacaktır³¹¹. Karine ispat sorununu daha kolay çözmeye yardımcı olan sadeleştirici bir indirgeme aracıdır. Temelinde bir olasılık veya bilgi düşüncesi yatar³¹².

³⁰⁶ Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.423; Şeker, s.243.

³⁰⁷ Adnan Deynekli, **Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.50.

³⁰⁸ Örneğin, evli kadının bekâr erkeklerle gezmesi, karı koca arasındaki şiddetli geçimsizlik için bir karine kabul edilebilir. Bir kimsenin nüfus siciline kayıtlı bulunduğu yer ikametgâh bakımından karine sayılır. Kural olarak fiili karinenin aksini karşı taraf ispat edebilir. (Kuru, Arslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.424).

³⁰⁹ Umar ve Yılmaz, s.165; Taşpınar, Fiili Karineler, s.536; Yıldırım, s.115.

³¹⁰ Taşpınar, Fiili Karineler, s.537.

³¹¹ Bilge Öztan, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, 3.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.172.

³¹² Taşpınar, Fiili Karineler, s.533.

Zaman zaman yargı davalarında “karine çatışması” adı verilen bir durumla karşılaşılabilir. Bir karinenin ilgili bir olayda kendi kendisi ile çatışması ve somut olaya uygulanamaması karine çatışması olarak nitelenmektedir. Bu durumda taraflar karineden yararlanamazlar³¹³.

Karine başka bir karine ile çakıştığında ise yorum ve nitelendirme sorunu karşımıza çıkmaktadır. İki karineden hangisinin olay bakımından özel hüküm olarak kabul edileceğinin tespit edilmesi gerekir. Ancak asıl önem taşıyan sorun bundan sonra başlar. İki karinenin gerçekten çatıştığı ve bunlardan birinin diğerine oranla özel hüküm nitelik taşımadığı kanaatine varılırsa bu durumda yargıç iki karineyi de dikkate alamayacaktır³¹⁴.

Doktrinde ve kanunda kendilerine karine denilen her kuralın da karine olmadığı belirtilmelidir. Nitekim Medeni Kanun’un 3. maddesinde ifade edilen “iyiniyet karinesi” denilen kural bir karine değildir. Çünkü böyle bir sonuç çıkarılmasına elverişli herhangi bir olay bilinmese de, belli durumlarda sübjektif iyiniyetin varlığı kabul edilmektedir. Yine Medeni Kanun’un 31. maddesinde yer alan ölüm karinesi de teknik anlamda bir karine değildir. Bu tür karinelere sözde karine adı verilmektedir³¹⁵.

B. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİL SÖZLEŞMELERİ

1. Kavramsal Olarak Delil Sözleşmesi

Belli bir vakıanın veya hukuki işlemin, belli bir delil ile ispat edileceği veya diğer deliller yanında belirli bir delille de ispat edileceği hususunda düzenlenen usuli sözleşmelere “delil sözleşmeleri” adı verilmektedir³¹⁶.

³¹³ Örneğin, bir kadın (A)’dan boşandıktan sonra yasal bekleme süresine uymaksızın (MK.m.132) her nasılsa (B) ile evlenmiş ve bu ikinci evlilikten 180 gün sonra, fakat boşanma tarihinden 300 gün geçmeden bir çocuk doğurmuştur. Bu çocuğun babasının kim olduğu araştırılınca görülür ki MK.m.285’e göre (A)’nın baba olduğunun kabulünü gerektirdiği gibi (B)’nin de baba olduğunun kabulünü de gerektirir. (Umar ve Yılmaz, s.179).

³¹⁴ Umar ve Yılmaz, s.181.

³¹⁵ Taşpınar, Fiili Karineler, s.535.

³¹⁶ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.408.

Delil sözleşmesinde her çeşit delil konu edilebilir. Ancak sözleşme esas olarak ispat olgusu üzerine kuruludur. Bu nedenle, delil sözleşmesi ile ispat şartı olan yazılı şekil öngörülebilir veya ispat şartı olan yazılı şekil ile ispat zorunluluğuna istisna konulabilir. Örneğin senetle ispatın zorunlu olduğu hukuki bir işlemin tanıkla ispat edilebileceği kabul edilerek sözleşme düzenlenebilir. Buna karşılık, delil sözleşmesi ile geçerlilik şartı olan yazılı şekil yerine başka bir delil veya yazılı şekil kararlaştırılmaz³¹⁷. Mahkemenin re'sen delile müracaatı mümkün olduğu sürece taraflar akitle bir delili yasaklayamaz veya sınırlayamazlar³¹⁸. Delil sözleşmelerine Tasarı HMK'nun 197. maddesinde de yer verilmiştir³¹⁹.

2. Delil Sözleşmesi Türleri

Delil sözleşmeleri münhasır delil sözleşmeleri ve münhasır olmayan delil sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmıştır.

Bir davanın tarafları dava açılmadan önce veya sonra bir vakianın ya da hukuki işlemin yalnız belli bir delil ya da delillerle ile ispat edileceği hakkında bir sözleşme yaparlarsa buna münhasır delil sözleşmesi adı verilir. Delil sözleşmesi ile kararlaştırılan delillerin belirli (açık) olması gerekir³²⁰. Bu halde o husus yalnız delil sözleşmesi ile kabul edilmiş olan delil ya da deliller ile ispat edilebilir; başka bir delil ya da deliller ile ispat edilemez (HUMK.m.287). İkrar sözleşmeleri, hakem-bilirkişi sözleşmeleri, karine ve varsayım sözleşmeleri münhasır delil sözleşmelerine örnek verilebilir³²¹.

Tarafların delillerini hasretmedikleri, bilakis bir hususun başka bir delil ile de ispat edilebileceğini kararlaştırmaları hususunda yaptıkları sözleşmelere münhasır olmayan delil sözleşmesi adı verilmektedir³²².

³¹⁷ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.519.

³¹⁸ Yıldırım, s.232.

³¹⁹ Alangoya, Yıldırım ve Deren Yıldırım, HMK Tasarısı, s.117.

³²⁰ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.409.

³²¹ Söz konusu sözleşmeler hakkında detaylı bilgi için bkz. Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.113-159.

³²² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.522.

3. Delil Sözleşmesinin Şekli

Delil sözleşmesi yazılı şekilde yapılabilir (HUMK.m.287). Ancak bu geçerlilik şartı değil ispat şartıdır. Diğer yandan sözlü yapılmış olan delil sözleşmesinin varlığı mahkemede ikrar edilebilir (HUMK.m.287/2). Taraflar delil sözleşmesini mahkeme önünde de yapabilirler. Bu daha çok bir tarafın tanık dinletmek istemesine karşı tarafın muvafakat etmesi yolu ile olmaktadır. Anlaşılacağı üzere delil sözleşmelerinde ispat şartı açısından yazılı şekil aransa da sözlü olarak da delil sözleşmesi düzenlenebilir.

II- CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSU

A. CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNUN YERİ VE AMACI

1. Ceza Muhakemesinin Hukuk Sistemindeki Yeri

Ceza Muhakemesi Hukuku Muhakeme Hukukunun bir dalı olduğundan, Muhakeme Hukukunun "Medeni Muhakeme Hukuku, "İdari Muhakeme Hukuku", "Anayasa Muhakemesi Hukuku" ve "Milletlerarası Muhakeme Hukuku" dalları ile ortak esaslara sahiptir.

Ceza Muhakemesi Hukuku genellik ve özellik bakımından ikiye ayrılır: 1) Genel Ceza Muhakemesi Hukuku, 2) Özel Ceza Muhakemesi Hukuku. Özel Ceza Muhakemesi Hukuku da: 1) Askeri Ceza Muhakemesi Hukuku, 2) Mali Ceza Muhakemesi Hukuku, 3) Disiplin Muhakemesi Hukuku olmak üzere 3'e ayrılır³²³.

Ceza Muhakemesi Hukukunun temel kaynağı 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'dur (CMK)³²⁴.

³²³ Mali Muhakeme Hukukunu ikiye ayırmak mümkündür. Bunun mali ceza ile ilgili kısmı yani Mali Ceza Muhakemesi Hukuku, Ceza Muhakemesi Hukukunun bir çeşididir. Bunun dışında kalan da yani Mali İdare Hukuku da idari faaliyete taalluk ettiğinden İdari Muhakeme Hukukunun bir çeşididir. Buna vergi muhakemesi hukuku da demek mümkündür. Ancak vergi muhakemesi, idari muhakeme hukukunun da içine girdiğinden idari muhakeme hukukunun kullanılması yerinde olacaktır. (Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.19).

³²⁴ 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete.

2. Ceza Muhakemesinin Amacı

Ceza Muhakemesinin amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır³²⁵. Bu amaca ulaşırken mahkeme delilleri serbestçe değerlendirerek kararını vermektedir. Mahkeme kararını verirken dayanak alacağı noktaları bizzat tespit eder³²⁶. Maddi gerçeğin araştırılmasında yararlanılan her türlü araç delildir. Yargıç önüne gelen vakıyı deliller yardımıyla çözmeye çalışır³²⁷. Kesin bilgiye ulaşılması mutlak gerçeğin elde edilmesidir. Mutlak gerçekse aksinin kabulü hiçbir şekilde mümkün olmayan, her türlü değişik ihtimalin bertaraf edildiği gerçektir³²⁸. Ceza mahkemesi maddi ceza hukuku açısından önemli olan tüm hususların tek tek ispatıyla uğraşır³²⁹.

B. CEZA MUHAKEMESİNDE İSPAT YÜKÜ

Medeni yargılama hukukunda tarafların sundukları delillerle karara ulaşılmaya çalışıldığı için ispat yükü sorunu açık bir şekilde kendini göstermektedir. Ancak aynı sorun yargıcın her türlü delili araştırabildiği ceza muhakemesinde bulunmamaktadır³³⁰. Delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu ve delillerin serbestçe değerlendirildiği ceza yargılamasında yargıcı somut gerçeğe götürebilecek her şey delil olabilir. Aynı zamanda delillerin gerçekçi, akılcı, olayı temsil edici, kanıtlayıcı ve hukuka uygun bulunmaları gerekir. Bu kural ceza yargılamasında şekli duruma değil, somut gerçeğe itibar edileceğini ortaya koymaktadır³³¹.

Şüpheli veya sanığın, sanık hakkında, onun hukuki durumunu olumsuz yönde etkileyebilecek herhangi bir karar verilmezden evvel, görüş bildirme hakkı bulunmaktadır (CMK.m.147). Suçun aydınlatılması ve maddi

³²⁵ Hakan Karakehya, "Ceza Muhakemesinde Maddi Gerçek", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:10, Haziran 2006, s.94.

³²⁶ Şahin, s.47.

³²⁷ Özboyacı, s.15.

³²⁸ Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.71.

³²⁹ Karakehya, s.98.

³³⁰ Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, s.587.

³³¹ Aslan ve Şentürk, s.21.

gerçeğe ulaşılması temel bir ilke olmakla birlikte, bu amaçla şüphelinin iradesi üzerine baskı kurucu bir etki yapılması yasaktır (CMK.m.148). Mahkûmiyet kararı verilebilmesi için, suç fiilinin "şüpheyeye yer bırakmayacak biçimde" ispat edilmiş olması gereklidir³³². Çünkü yargıç sanığın suç işlediği konusunda tam kanaat sahibi olmalıdır. Aksi halde "şüpheden sanık yararlanır" ilkesi uyarınca yargıç beraat kararı verecektir. Bu nedenle medeni yargılama hukukunun aksine sanık suç işlemediğini ispat edemese dahi lehine sonuç elde edebilecektir. Bu nedenle ceza yargılamasında ispat yükünün hangi tarafta olduğu medeni yargılama hukukundaki kadar öneme sahip değildir³³³.

Yargıtay bir kararında; "ceza yargılamasında kanıt serbestliği ilkesi başlığı altında toplayabileceğimiz ve yasanın gerekçesinde açıklanan temel prensiplere göre a) her şeyin kanıt olabileceği, b) ilgililerin kanıt ileri sürebilecekleri, c) yargıcın kendiliğinden kanıt araştırabileceği, d) kanıt ileri sürmede zaman kısıtlaması olmayacağı, e) kanıtlama külfetinin sanığa yüklenemeyeceği f) kanıt değerlendirmede yargıcı bağlayan üstün kanıtın söz konusu olmayıp, yargıcın tüm kanıtları serbestçe değerlendirebileceği ceza yargılamasının temel ilkeleridir. Bu ilkelerin birinden dahi vazgeçmek, ceza yargılamasının temel felsefe ve yapısına aykırı davranmak anlamını taşır." açıklamasında bulunmuş ve ceza yargılamasında geçerli ana kuralları net bir şekilde ortaya koymuştur³³⁴.

C. CEZA MUHALEMESİNDE DELİL YASAKLARI

Delil yasağı denilince hukuka aykırı yollardan elde edilen deliller akla getirilmelidir. Hukuka aykırı deliller konusunda tartışılması gereken konu "hukuka aykırı yol ya da yöntemlerle elde edilen bir bulgu (delil), mahkeme kararında kullanılabilir mi?" hususudur. Diğer deyişle hukuka aykırı elde edilen delil ya da deliller sonucunda hüküm veren mahkeme kararı geçerli

³³² Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.28.

³³³ Parlak, s.25.

³³⁴ YCGK, T:08.04.1991, E:1991/9-81, K:1991/111 sk., aktaran Donay, s.111.

olabilecek midir? Konunun ortaya daha iyi konulması açısından öncelikle hukuka aykırılık kavramının ne demek olduğu ortaya konulmalı, sonra hukuka aykırı olan delil ifadesinin hukuki niteliği irdelenmelidir.

Doktrinde kabul edilen görüşe göre hukuka aykırı deliller ifadesindeki "hukuka aykırılık", sanığın temel haklarına aykırılık olarak anlaşılmalıdır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş bir delilin hüküm verilirken kullanılması istisna olmakla birlikte, sonuç "adil yargılanma hakkının" ihlaline götürmüyorsa söz konusu delil kullanılabilir. Ancak Kanunun kullanılmasını yasakladığı ve "yok edilmesini" emrettiği deliller ile CMK m.148'de gösterilen hallerde yasak usullerle elde edilen "ifadeler", rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemeyecektir³³⁵. Bu husus hukuka aykırı deliller ibaresinin adil yargılanma hakkı ile ilintili olduğunu göstermektedir.

Bir ispat aracına delil diyebilmek için sadece olayı bir şekilde temsil etmesi yeterli değildir. Söz konusu delilin bilime, maddi gerçeğe ve hukuka uygun olması da şarttır. Aksi durumdaki delillere dayanılarak hüküm tesis edilemez. Delil yasakları hukuk devleti düzeninin gereklerini yerine getirmeyi kendisine ilke edinmiş bir ceza yargılaması sisteminde, hakkın özünü oluşturan sınırlara ve temel hak ve özgürlüklere hâlel getirmeden delillerin nasıl elde edileceğini ve değerlendirileceğini belirleyen bir kullanım kılavuzu olarak nitelenebilir³³⁶.

Ceza muhakemesinde delil yasaklarının sınıflandırılması konusunda oldukça derin tartışmalar olduğu dikkat çekmektedir³³⁷. Ancak genel bir ayırım ile delil yasaklarını 3'e ayırmak mümkündür³³⁸: a) Konusu bakımından

³³⁵ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.986.

³³⁶ Özboyacı, s.15-16.

³³⁷ Ceza muhakemesi doktrininde delil sınıflandırması için bkz. Özboyacı, s.19 vd; Bahri Öztürk, **Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları**, AÜSBF İnsan Hakları Merkez Yayınları, Ankara, 1995; R.Murat Önok, **Uluslararası Boyutuyla İşkence Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006; Delillerin sınıflandırılmasında karşıt görüş için bkz. Şen, s.87-88.

³³⁸ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.989.

yasaklanmış olan deliller, b) Temel hakları korumak amacıyla yasaklanan deliller, c) Elde edilmesinde uygulanan metot nedeniyle yasaklanan deliller.

Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda hukuka aykırı deliller ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanuna aykırı olan delillerin duruşmada ortaya konamayacağı (CMK.m.206/2), hukuka aykırı delillerin hükmün gerekçesinde tek tek ve ayrıca gösterileceği (CMK.m.230), hüküm kurulurken sadece hukuka uygun olan delillere dayanabileceği (CMK.m.217/2) düzenlenmiş bulunmaktadır. CMK'nun 289. maddesinde ise "hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması bozma sebebi" olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan kişisel veri niteliğindeki bilgiler (CMK.m.137/3, 75/2, 76/2, 80/2, 81/2), uzlaşmada yapılan ikrar (CMK.m.253/6) konusu bakımından yasaklanmış deliller; zor kullanma, hile, tehdit ve yorgun düşürmek gibi elde etme metotları da (CMK.m.148), elde edilmesinde uygulanan yöntemler nedeniyle yasaklanmış deliller arasında sayılmıştır.

Bazı hallerde yapılan bir işlem görünüş itibarıyla hukuka aykırı ise de, aslında aykırılık yoktur. Mesela, Kanunun verdiği yetkiye istinaden arama ve elkoyma işlemleri hukuka uygundur³³⁹. İleri sürülen bir görüşe göre hukuka aykırı bir yöntem kullanılarak veya yasanın kabul etmemesine rağmen elde edilen delillerin istisnasız bir şekilde değerlendirme dışı kalması doğru değildir. Zira delil elde edilirken ihlal edilen kural bazen çok önemlidir bazen ise basittir. Her ihlal bir hukuk kuralına aykırılık oluşturduğu için bir müstakil temyiz sebebi (CMK.m.307) oluşturur. Eğer bu hukuka aykırılık "hükme etkili ise" bozma sebebi olur³⁴⁰.

Örneğin, internet üzerinde yapılan haberleşmenin denetlenmesi yoluyla elde edilen bilgilerin ceza muhakemesinde değerlendirilmesi,

³³⁹ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.991.

³⁴⁰ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.1016.

kayıtların keşif konusu olarak ele alınması, tutanakların okunması veya denetlemeyi yapan polis memurunun tanık olarak dinlenmesi suretiyle olabilir. Ancak, gerek vasıtasızlık ilkesi nedeniyle ve gerekse içeriğin değiştirilmesi ihtimali karşısında bu şekilde elde edilen delillere ihtiyatla yaklaşılması gerekir. Her halükarda burada da esas itibarıyla delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin geçerli olduğu gözden uzak tutulmamalıdır³⁴¹.

Alman hukukunda hukuka aykırı deliller sanığın haklarına ne ölçüde etki edip etmediğine göre şekillenmektedir. Buna göre hukuka aykırı elde edilmiş bir delil sanığın haklarını birinci derecede ihlal etmiş ise hükümde etkili olamaz, yani kullanılamaz. Ancak sanığın haklarını ikinci derecede etkiliyorsa, diğer bir ifadeyle sanığın hakları açısından hiçbir önem taşımıyorsa hukuka aykırı olmasına rağmen delil mahkemede kullanılır. Bu konuda değerlendirme yapılırken ihlal edilmiş bulunan normun kimin yararına konmuş bulunduğu bakılır³⁴².

III- HUKUK USULÜ MUHAKEMLERİ KANUNUNDA DELİL TÜRLERİ

Bu başlık altında Türk Hukuk Sisteminde temel düzenleme niteliğinde olan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer alan delil türleri ele alınacaktır. Esas olarak Medeni Yargılama Hukukunun temel kanunlarından HUMK'ndaki düzenlemeler ortaya konulmakla birlikte yer yer Ceza Muhakemeleri Hukukundaki düzenlemelere de yer verilecektir. Böylelikle ele alınan yargılama hukukları her bir delil türü bazında irdelenecektir. Çalışmanın bu bölümünde tasarı HMK'ndaki düzenlemeler de ele alınacaktır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer alan delil türlerine ilişkin düzenlemeler Türk Hukuk sisteminin temelini

³⁴¹ Veli Özer Özbek, "İnternet Kullanımında Ortaya Çıkabilecek Bazı Ceza Hukuku Sorunları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Yıl:2002, s.144.

³⁴² Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, s.1018.

oluşturduğundan ve pek çok Kanunda bu Kanuna atıf yapıldığından çok önemli bir yere sahiptir. Hatta İYUK'nun HUMK'na yaptığı atıf nedeniyle vergi yargılaması açısından da aynı önem geçerlidir.

A. KESİN DELİLLER

Medeni yargılama hukukunda kesin deliller, ikrar (HUMK, m.236), kesin hüküm (HUMK, m.237), senet (HUMK, m.287 vd.) ve yemin (HUMK, m.264) olmak üzere dört tanedir. Ayrıca, hangi durumlarda kesin delil kullanılacağı kanunlarda gösterilmektedir (HUMK, m.288-290). Kesin deliller ile ilgili düzenlemeler ve görüşler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1. İkrar

a. İkrar Kavramı, Mahiyeti ve Konusu

İkrar, bir tarafın kendi aleyhine olan vakıaların gerçek olduğunu dava dilekçesi ile veya yargıç huzurunda kabul etmesidir (HUMK.m.236).

Türk hukukunda ikrar olunan bir vakıa münazaasız (çekişmesiz) addolunur (HUMK.m.238/II) ve hakkında delil ikamesine başvurulmaz. Mahkeme içi ikrar, dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesinin cari olduğu bir davada kesin delildir. Susma ikrar kabul edilemez³⁴³.

Bir tarafın kendi lehine ileri sürdüğü vakıaların doğru olduğunu bildirmesi, ikrar değildir. İkrardan söz edebilmek için bir tarafın lehine ikrar yapılacak tarafın bir vakıa ileri sürmüştü olması, diğer tarafın da bu vakıanın doğru olduğunu bildirmesi gerekmektedir. Örneğin, davacı davalıya 5.000 TL ödünç verdiğini iddia eder, davalı da bu parayı davacıdan ödünç aldığını bildirirse, ödünç para verilmiş olduğu vakıasını ikrar etmiş olur. İkrar bunu yapan tarafın tek taraflı açık bir irade beyanı ile gerçekleşir³⁴⁴.

³⁴³ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.345.

³⁴⁴ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.432.

Sükût (susma) ikrar sayılmamakla birlikte istisnai durumlara da sahiptir³⁴⁵. Doktrinde kabul edilen genel görüşe göre, sükût kural olarak örtük (zımnî) bir irade açıklamasında bulunmuş olmak biçiminde ve örneğin ikrar olarak yorumlanamaz. Çünkü hukuk yargılamasında susma (sükût) genel yaşam kurallarında olduğu gibi ikrardan değil, inkârdan gelir. Diğer bir deyişle hukuk yargılamasında susan kimse karşı tarafın ileri sürdüğü iddiayı inkâr etmiş sayılır. Dolayısıyla söz konusu olayları tespit etmek için ispat yükü var olacaktır³⁴⁶.

İkrar üzerine artık o vakianın hakikat olup olmadığı incelenmez, hakikate aykırı bir ikrar da hükme esas alınabilir. Yargıç bu sonuca varmayı şüpheli kılacak vakıalar bulunmadıkça ikrar olunan vakianın hakikat olup olmadığına tereddüt duysa da incelemeyecektir³⁴⁷.

İkrarın konusu karşı tarafın ileri sürdüğü vakıalar olabilir. Karşı tarafın ileri sürdüğü hukuki nedenler, ikrara konu olamazlar. Fakat herkesin kullandığı ve anlamı herkesçe bilinen hukuki terimler, bunların dayanağı olan vakıaları da kapsamak üzere ikrar olunabilir; mesela kira, satış, mülkiyet, vekâlet gibi³⁴⁸.

b. İkrarın Hukuki Niteliği

İkrarın hukuki niteliği tartışmalıdır. İkrarın bir delil olduğu, feragat niteliğinde olduğu, ispat gereğini ortadan kaldıran bir usul hukuku işlemi

³⁴⁵ **HUMK m.234** - İsticvap için çağrılmasına karar verilen tarafa geçerli bir özürü olmaksızın gelmediği veya tertip olunan soruları cevaplandırmadığı takdirde sorulan vakıaları ikrar etmiş sayılacağı, çıkarılacak davetiyeye yazılır. Çağrılan taraf özürsüz olarak gelmediği veya gelip de soruları cevapsız bıraktığı takdirde, mahkeme sorulan vakıaları ikrar edilmiş sayar.

HUMK m.330 - İbrazi istenilen vesika ile ispat edilmek istenilen hususun davanın sübutuna medar olacağına mahkemece kanaat hâsıl olduğu ve hasım da işbu vesikanın yedinde olduğunu ikrar veya tahriren sebkeden talebe karşı sükût ettiği takdirde mahkeme vesikanın ibrazını emreder.

HUMK m.347 - Kendisine yemin teklif olunan kimse, yemin etmez veya yemini hasma reddeylemezse yeminin mevzuunu teşkil etmiş olan meseleyi ikrar etmiş addolunur. Kendisine yemin reddolunan kimsenin yeminden imtinai dahi ikrar addolunur.

³⁴⁶ Umar ve Yılmaz, s.26; Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.115 vd. Alman Hukukunda taraflardan birinin öne sürdüğü olaya karşı diğerinin sükûtla yetinmesi durumunda o olayın çekişmesiz sayılacağı yolunda düzenlemeler bulunmaktadır. Taşpınar, Fiili Karineler, s.545.

³⁴⁷ Yıldırım, s.230.

³⁴⁸ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.432.

olduğu doğrultusunda çeşitli görüşler ileri sürülmektedir³⁴⁹. Mukayeseli hukukta ikrarın, bilgi açıklaması veya irade açıklaması fikirlerine de rastlanmaktadır. Önemli olan ikrarın ilişkin olduğu vakıayı “münazaalı” olmaktan çıkarmasıdır. HUMK. m.238/2’ye göre ikrarın bu sonucu bazı dava ve işlerde yürümez. Kanun, ihtilafların sulhen hallini kolaylaştırmak için sulh müzakereleri sırasında yapılan ikrarların geçerli olmadığını, yani ikrara bağlanan sonuçların doğmayacağını düzenlemiştir³⁵⁰.

Tarafların ihtilaf haline sokmadıkları (ikrar gibi) uyuştukları noktaların doğru kabul edilmesi ve mahkemenin görevini sadece ihtilaflı konularla sınırlandırması usul ekonomisine de uygundur. Öte yandan ikrar, delillerin değerlendirilmesini engelleyemez. Muvazaalı dava ile ilgili bir ikrar sözleşmesi hakikati arayan yargıcı bağlamaz³⁵¹.

İkrarı hukuki açıdan “tespit gereğini ortadan kaldıran tek taraflı bir yöntemsel işlem” olarak saymak gerekir. Alman, İsviçre³⁵² ve Avusturya Hukuku’nda da geçerli olan bu görüştür. İkrar yöntemsel bir işlev olduğuna göre bunun geçerlik koşullarını ve hükümlerini yargılama hukuku normları düzenler. Yargılamanın yürüdüğü mahkeme önünde ve yargılama sırasında yapılmayan bir ikrarın, yani mahkeme dışı ikrarın, ancak sıradan bir belirti olduğu açıktır. Bu belirtinin yargıç tarafından göz önüne alınabilmesi, ancak yöntemi çerçevesinde sunulmasına ve ispatlanmasına bağlıdır. Mahkeme dışı ikrar, takdiri bir delildir ve bununla ancak takdiri delillerle ispat edilebilen konular ispat edilebilir³⁵³.

c. İkrarın Türleri

İkrar, yapıldığı yere göre mahkeme içi ikrar ve mahkeme dışı ikrar; yapıldığı şekle göre ise basit, bileşik, vasıflı ve kısmî ikrar olarak ayrılabilir.

³⁴⁹ İkrarın hukuki niteliği konusundaki görüşler için bkz. Umar ve Yılmaz, s.191-193.

³⁵⁰ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.346.

³⁵¹ Yıldırım, s.232.

³⁵² İkrar genel olarak İsviçre Hukukunda delil olarak kabul edilmemektedir, ancak kendiliğinden araştırma ilkesinin geçerli olmadığı bazı kanton yargılama yasalarında ikrar delil olarak kabul edilmiştir. (Umar ve Yılmaz, s.198, dipnot 48.).

³⁵³ Umar ve Yılmaz, s.199.

(1) Yapıldığı Yere Göre

İkrar yapıldığı yere göre ikiye ayrılmaktadır. Mahkeme içi ikrar, kesin delil sayıldığı ve değerlendirmeye imkân vermediği için hangi ikrarın bu gruba dâhil olacağı önem kazanmaktadır³⁵⁴. Adli ikrar da denilen mahkeme içi ikrar, bunu yapan tarafın mahkemeye karşı tek taraflı açık bir irade beyanı ile olur³⁵⁵. Mahkeme içi ikrar, mahkeme önünde sözlü olarak yapılabilir (HUMK.m.236/I). Tarafın ikrarı tutanağa yazılır (HUMK.m.151/II), tutanağın ikrara ilişkin bölümü, ikrar eden tarafın önünde okunarak imza ettirilir (HUMK.m.151/V). Bu husus ikrar için geçerlilik şartıdır³⁵⁶.

Doktrinde genel kabul gören yaklaşıma göre mahkeme içi ikrar ispat zorunluluğunu ortadan kaldıran tek taraflı usuli bir işlemdir. Çünkü doğrudan doğruya usuli ilişki üzerine etki etmekte ve yapılması özel bir biçime bağlı tutulmaktadır. Ancak kanun diğer usul işlemlerinden farklı bir şekilde ikrardan dönebilmenin yolunu da açık bırakmıştır³⁵⁷.

Bir uyuşmazlıkta taraflar mahkeme dışında da ikrarda bulunabilir; mesela, karşı tarafa yazdığı mektupta veya başka kişiler (tanıklar) önünde karşı tarafın iddia ettiği bir vakıayı ikrar edebilir. Buna mahkeme dışı ikrar denir. Mahkeme dışı ikrar kesin bir delil değildir³⁵⁸. Yargıç, mahkeme dışı ikrarı teyit edecek (doğrulayacak) delil ve belirti varsa, buna dayanarak hüküm verebilir (HUMK.m.236/IV). Yargıç mahkeme dışı ikrarın başka delil ve belirtilerle doğrulanması üzerine, kanaatini kuvvetlendirmek için, lehine ikrarda bulunulan tarafa kendiliğinden (re'sen) yemin teklif edebilir (HUMK.m.356)³⁵⁹.

³⁵⁴ Yıldırım, s.234.

³⁵⁵ Yıldırım, s.229

³⁵⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.434.

³⁵⁷ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.116.

³⁵⁸ Umar ve Yılmaz, s.199; Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.433.

³⁵⁹ Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Mehmet Akif Tutumlu, **Medeni Usul Hukuku Sorunları**, (Makale Derlemesi), Seçkin Kitabevi, Ankara 2009, s.135-138 içinde "Mahkeme Dışı İkrar-Tamamlayıcı Yemin İlişkisi, **Terazi Hukuk Dergisi**, Şubat 2009, Sayı:30, s.161-164.

Tasarı HMK'nun 192. maddesinde mahkeme içi ikrar düzenlenmiştir. Gerekçede yürürlükteki HUMK'nun 236. maddesinde yer alan ikrar müessesesinin tamamen karşılandığı ifade edilse de mahkeme dışı ikrar tasarı HMK'nda ele alınmamıştır³⁶⁰.

(2) Yapıldığı Şekle Göre

İkrar yapıldığı şekle göre basit, vasıflı (gerekçeli), bileşik ve kısmi ikrar olmak üzere dörde ayrılır.

Karşı tarafın ileri sürdüğü bir vakıanın doğru olduğunu kayıtsız şartsız bildirmeye adi ikrar diğer ismiyle basit ikrar adı verilir. Mesela davacı davalıya 2.000 TL ödünç verdiğini bildirir ve davalı da "evet bu parayı ödünç olarak aldım" derse bu bir basit ikrar olur³⁶¹.

Karşı tarafın ileri sürdüğü vakıanın doğru olduğu bildirilir ancak bunun hukuki niteliğinin iddia edildiğinden başka olduğu bildirilirse vasıflı ikrar var demektir. Örneğin davacı davalıya 2.000 TL ödünç verir, davalı davacıdan ödünç değil bağış aldığını bildirirse vasıflı ikrar söz konusudur. Burada davacının ileri sürdüğü vakıa ikrar, fakat onun iddia ettiği hukuki nitelik (ödünç) inkâr edilmektedir. Bu nedenle vasıflı ikrara gerekçeli ikrar adı da verilmektedir³⁶².

Bileşik ikrarda bulunan taraf, diğer tarafın ileri sürdüğü vakıayı ikrar eder; fakat ikrarına bu vakıadan çıkan hukuki sonucu hükümden düşüren (bertaraf eden) ve bu (ikrar edilen) vakıanın doğumu ile ilgili bulunmayan başka bir vakıa (veya vakıalar) ekler. Mesela davalı davacının bana verdiği 2.000 TL'yi ödünç olarak aldım, fakat bu parayı kendisine ödedim diyebilir. Yahut davalı bu 2.000 TL'yi davacıdan ödünç olarak aldım, fakat ben de davacıdan 2.000 TL alacaklıyım, bu alacağım ile borcumu takas ediyorum diyebilir. Her iki durumda da davalı ödünç verme vakıasını tam olarak ikrar

³⁶⁰ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.113.

³⁶¹ Umar ve Yılmaz, s.199.

³⁶² Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.348.

etmektedir; fakat ikrarına, bundan çıkan hukuki sonucu hükümden düşüren ve ödünç vermenin doğumu ile ilgili olmayan bir vakıa (ödeme veya karşılık bir alacağın varlığı vakıasını) eklemektedir. Bileşik ikrar bağlantılı ve bağlantısız olmak üzere ikiye ayrılır³⁶³.

Taraflardan biri hasmın dava veya savunma temelini dayanağı olan olaylardan bir veya birkaçını kabul ederken, diğerlerini açık bir şekilde inkâr ederse, ortadan kısmî bir ikrar var demektir³⁶⁴.

d. İkrar-ı Rücu

İkrar eden kural olarak ikrarından vazgeçemez. Diğer deyişle ikrarı ile bağlıdır. Ancak ikrar eden ikrarın maddi bir hatadan doğduğunu ispat ederek ikrardan dönebilir (HUMK.m.236/II).

Maddi hata halinde ikrarda bulunan iki unsuru ispat etmek durumundadır. Birincisi ikrar edilen vakıanın gerçeğe uygun olmadığı ikincisi, ikrarın maddi bir hata sonucunda yapıldığı hususlarıdır. Taraflar gerçeğe uygun olmayan bir vakıayı bilerek ikrar etmiş ise bundan geri dönemeyeceklerdir³⁶⁵.

e. İkrarın Delil Değeri

İkrar olunan hususlar çekişmeli sayılmaz. (HUMK.m.238/II). Diğer deyişle ikrar, ikrarda bulunan aleyhine kesin delil teşkil eder³⁶⁶. Lehine ikrar yapılan taraf ikrar edilen vakıa için artık delil göstermek ve o vakıayı ispat etmek zorunda değildir. Yargıç, ikrar ile bağlıdır³⁶⁷. Ancak bu durum delillerin taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalar içindir. Buna

³⁶³ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.436-437; Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.349-350.

³⁶⁴ Umar ve Yılmaz, s.199.

³⁶⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.434.

³⁶⁶ Şengül, Delil Sistemi, s.72.

³⁶⁷ Aksi yönde görüş için bkz. Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.117.

karşılık re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda yargıç ikrar ile kural olarak bağlı değildir. Bu durumda ikrar takdiri bir delildir³⁶⁸.

İkrar, tasarı HMK'nun 192. maddesinde yer almasına karşın, açık gerçeğe bağdaşmayan ikrarın yargıç tarafından nasıl değerlendirilmesi gerektiğinin düzenlenmemesi dikkat çekmektedir³⁶⁹.

2. Senet

a. Senet Kavramı ve Tanımı

Senet irade beyanına dayanan ve düzenleyen taraf ya da tarafların aleyhinde delil teşkil eden yazılı belgedir³⁷⁰. Dolayısıyla her durumda yazılı belge senet sayılır³⁷¹. Senet hukuki bir işlemin kurulmasını sağlamak ya da ilgili işlemin ilerideki delilini oluşturmak amacıyla yazılarak resmi bir makam tarafından onaylanmış belge³⁷² olarak da tanımlanabilir.

Belgenin sözlük anlamı bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim film vb. vesika, dokümandır. Belge Medeni Usul Hukukundaki senet kavramından geniş bir anlama sahiptir. Her senet bir belgedir, fakat her belge medeni usul hukuku anlamında senet özelliklerini taşımaz³⁷³.

Medeni usul hukukunda senet önemli bir ispat aracıdır. Hukuki bir işlemin ispatı için senet düzenlenmesi gerekir. Özellikle belli bir parasal miktarın üzerindeki³⁷⁴ hukuki işlemler ancak senet veya diğer kesin delillerle

³⁶⁸ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.435; MK m.166/III bu kurala istisna getirmiştir.

³⁶⁹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, HMK Tasarısı, s.113.

³⁷⁰ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.351.

³⁷¹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.439.

³⁷² Deynekli, s.5.

³⁷³ Mine Erturgut, **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.30; Deynekli, s.3.

³⁷⁴ HUMK.m.288'de, 14.7.2004 tarihli ve 5219 sayılı Kanunun 2. maddesi ile yapılan değişiklik ile söz konusu parasal sınır "dörtüzmilyon" olarak belirlenmiş ve metne işlenmiştir. 07.10.2004 tarihli ve 25606 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kanun ile HUMK'na eklenen ek m.4 uyarınca söz konusu parasal sınırlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılabacaktır. Söz konusu parasal sınır 2008 yılı için 490 TL olarak, 2009 yılı için ise 540 TL olarak tespit edilmiştir. Bkz. http://www.turkhukuksitesi.com/hukuksayfa_humk_parasal.htm, (30.05.2008).

ispat edilebilir³⁷⁵. Bazı görüşlere göre kanunda öngörülen meblağın (2009 yılı için 540 TL) günümüz koşullarında çok düşük kalması şekil serbestîsi ilkesinin etkisini kaybetmesine neden olmuştur³⁷⁶.

Senet metnindeki ifade hukuki bir işlemin delilini oluşturmak amacıyla düzenlenmemişse, o belge senet sayılmamaktadır. Diğer deyişle belirli fikirleri, kanaatleri şekille ya da adi biçimde tespit eden yazılar senet değildir. Örneğin doktor tarafından düzenlenen reçeteler, bilirkişi raporları hukuki anlamda senet değildir³⁷⁷.

Alman hukukunda deliller serbestçe değerlendirildiği için senet yargıcı sınırlamaz. Ancak belirli senetler ispat gücü bakımından kesin delil niteliğindedir³⁷⁸.

b. Senedin Unsurları

Bir belgenin senet niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için iki unsur gerekmektedir. İrade beyanının açığa vurulması ve bunu teyit eden imzadır.

(1) Manevi Unsur

Bir senedin düzenlenmesindeki ilk unsur, senetle taahhüt altına girecek kişinin iradesini açığa vurmasıdır. Bu iradenin varlığı, senetten anlaşılın veya anlaşılmasın mutlaka senedin düzenlenmesindeki temel faktördür³⁷⁹.

Senet üzerindeki metin tam ve açık olmalıdır. Ne suretle yazıldığı önemli değildir. Ancak doğrudan senet borçlusu tarafından ve onun el yazısıyla yazılması mümkündür, ancak zorunlu değildir. Kural olarak senedin bir başkası tarafından düzenlenmesi, yazılması, matbu olması, daktilo, teksir

³⁷⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.439.

³⁷⁶ Deynekli, s.14.

³⁷⁷ Deynekli, s.8

³⁷⁸ Yıldırım, s.209.

³⁷⁹ Deynekli, s.6

veya fotokopi makinesiyle ya da bilgisayar yazıcısından düzenlenmesi arasında bir fark yoktur³⁸⁰.

Senet metninde tarih zorunlu değildir³⁸¹. Ancak uygulamada tarih konulması gelenek haline gelmiştir. Diğer yandan metnin yazıldığı şekil ve dili de önemli değildir. Gerekli görüldüğünde yabancı dilde yazılmış bir senedin onaylı bir tercümesi yargı merciine ibraz edilebilir³⁸².

(2) Maddi Unsur

(i) Islak İmza

Borçlar Kanunu m.13-14'e göre hiçbir belge, onunla borç altına giren kimse tarafından kendi el yazısı ile imzalanmadıkça senet olarak kabul edilememektedir. Dolayısıyla imza senette somutlaşmış hakkın borçlusu olduğu yönündeki iradeyi gösteren bir işarettir. Bu açıdan senet metninden daha önemlidir³⁸³. Dolayısıyla ispat hukuku bakımından önemli olan senetdeki imzadır³⁸⁴.

İmzanın kişinin adı ve soyadından oluşması ve açık olması gerekse de uygulamada kişinin kendisini belli eden bir işaret de çevresinde bilinmesi ve tanınması durumunda kabul edilmektedir³⁸⁵. El yazısı ile imza atmak temel kural olmakla birlikte, eli olmayan ya da okuma-yazma bilmeyen kişiler için de geçerli durumlar mevcuttur³⁸⁶.

³⁸⁰ Deynekli, s.16. Tasarı halindeki yeni TTK'nun 64/2 hükmünde tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Tasarı halindeki TTK için bkz. <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf>, (20.05.2008).

³⁸¹ Kambyo senetlerinde senedin düzenleme (keşide) yer ve tarihi mutlaka bulunmalıdır. (TTK.m.583/7). Ancak bu seçimlik zorunlu unsurlardandır.

³⁸² Deynekli, s.17.

³⁸³ Deynekli, s.18.

³⁸⁴ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.352.

³⁸⁵ Deynekli, s.20.

³⁸⁶ Eli olmayanların ağız ya da ayakları ile imza atması, çok sayıda ve seri halde kıymetli evrak imzalaması gerekenlerin mekanik aletlerle imza atması, okuma yazma bilen âmâların noter onayı ya da âmânın senet içeriğini bildiği ispatı altında kendi el yazıları ile okuma yazma bilmeyen âmâların ve kişilerin ise "el ile yapılmış bir işaret koymak" (parmak basmak)

(ii) Elektronik İmza

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda³⁸⁷ (EİK) elektronik imza "başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 13.12.1999 tarihli ve 1999/93/CE sayılı Direktifin çevirisi şeklindedir³⁸⁸. Elektronik imzanın basit, gelişmiş, güvenli ve sertifikaya dayanan imza olmak üzere türleri mevcuttur³⁸⁹

BK m.14 ve HUMK 295/A maddesine göre e-imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilene kadar kesin delil sayılırlar.

HUMK'nun 295. maddesinin devamında ise dava sırasında bir tarafın kendisine karşı ileri sürülen ve güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş veriyi inkâr etmesi durumunda HUMK'nun 308. maddesinin kıyas yoluyla uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 308. maddede bir yazıyı veya imzayı inkâr eden bir taraf olursa, yargıcın yeterli kanaat oluşturması durumunda ona göre karar verileceği, yargıç yeterli kanaate ulaşamamışsa o zaman iddialarını ispat etmek üzere taraflara süre verileceği, bu süre sonunda da mahkemede tarafların delil ileri sürerek iddialarını ispat edeceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu süreç içinde mahkeme imza sahibine öncelikle e-imzanın kendisine ait olup olmadığını soracaktır. İmza sahibi imzasını inkâr ettiği takdirde imza incelemesi yapılacaktır. E-imzaya tanınan bu hukuki değer

ve "resmi onay" (mühür) yoluyla imzaları geçerli sayılmıştır. Daha fazla bilgi için bkz. Deynekli, s.20-32.

³⁸⁷ 23.01.2004 tarihli ve 25355 sayılı Resmi Gazete.

³⁸⁸ Mustafa Akıl, "Elektronik İmza Kanunu Düzenlemesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:222, (Mart 2007), s.35.

³⁸⁹ Elektronik imza türleri hakkında geniş bilgi için bkz. Erturgut, s.60-93. Dünyada elektronik imza ile ilgili gelişmeler hakkında bilgi için bkz. Elif Sonsuzoğlu, "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-I", **Yaklaşım**, Sayı:153, (Eylül 2005), s.33 vd. Ayrıca bkz. Mine Akkan, "Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmza", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:10, (Haziran 2006).

sadece medeni usul hukuku bakımından geçerlidir. Bu nedenle Elektronik İmza Kanununda sadece güvenli e-imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğuracağının belirtilmesi yetmeyeceği için HUMK'na (m.295/A) ekleme yapılmıştır³⁹⁰.

c. Senet Çeşitleri ve Düzenlenmesi

Senetlerin kendi aralarında sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmektedir. Kendine has özellikleri ve nitelikleriyle senet çeşitleri şöyle açıklanabilir.

(1) Resmi Senetler

Devlet tarafından bu işi yapmakla görevlendirilmiş resmi bir makam veya memurun katılması ile belli usul ve şartlara uyularak düzenlenen senetlere "resmi senetler" denilmektedir³⁹¹. Resmi senedin düzenlenmesindeki gaye ne olursa olsun bu senet usul hukukunda "kesin delil" teşkil eder; onaylama ya da düzenleme biçimindeki resmi senetler arasında bu noktada fark yoktur³⁹².

Burada resmi senet terimi, ispat şekli olan resmi senet anlamında kullanılmaktadır. Buna göre, resmi bir makam veya memurun senedin düzenlenmesine herhangi bir şekilde (yalnız imza ve tarihin onaylanması suretiyle de olsa) katılmış olması halinde, senet ispat hukuku anlamında resmi bir senettir³⁹³. HUMK'nun 295/I hükmüne göre de yetkili memurlar tarafından yetkileri içinde ve usulüne uygun olarak düzenlenen ve onaylanan tüm senetler, aksi ispatlanamadığı sürece kesin delildir.

³⁹⁰ Haluk Konuralp, Türkiye Bankalar Birliği "Elektronik İmza Kanunu" konulu panel tebliği notu, 04.03.2004, İstanbul, aktaran, Akıl, s.36.

³⁹¹ Deynekli, s.32.

³⁹² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.447.

³⁹³ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.448.

Noter Senetleri resmi senetlerin başında gelmektedir ve kesin delil teşkil etmektedir³⁹⁴. Resmi senetlerden sayılan yabancı ülkelerdeki Türklerin Konsoloslar tarafından işlem gören senetleri de kesin delildir. Konsolosların düzenlediği ya da onayladığı senetler için Türk noter senetlerine ilişkin hükümler uygulanır. Yabancı ülke noterleri tarafından usulüne uygun olarak düzenlenen senetler de resmi senet hükmündedir³⁹⁵.

Diğer yandan yabancı ülkelerde, yabancı resmi memurlar, o devletin hukukuna tabi bir resmi senet düzenlemişlerse, bu senedin Türkiye’de delil teşkil edip etmeyeceği mahkemece takdir olunur (HUMK.m.296/1).

Resmi senetler grubundaki diğer senetler ihtiyar heyeti tarafından onaylanan senetlerdir. Yazı bilmeyen veya imza atmaya muktedir olmayan kişilerin imza yerine geçmek üzere parmak izi ya da mühür kullanmaları durumunda imza yerine geçen işaretin muhtar, ihtiyar heyeti ve çevresinde tanınmış iki şahit tarafından onaylanması durumunda bu senetler de delil olarak kullanılmaktadır (HUMK.m.297/c-2)³⁹⁶. İhtiyar heyeti de kanunun (HUMK.m.295/1) gösterdiği “yetkili memurlardan sayıldığından bu şekilde onaylanmış senetler, onaylama biçimindeki noter senetlerine eş değerdir ve kesin delildirler³⁹⁷.

Bu gruptaki son senetler resmi kuruluşlar tarafından verilen belgelerdir. Sicil tasdiknameleri, tapu senetleri bunlara örnek olarak gösterilebilirler. Bu belgeler de aksi ispatlanıncaya kadar ilişkin olduğu konularda kesin delil teşkil ederler. Bunlara hazine bonoları ve devlet

³⁹⁴ Daha fazla bilgi için bkz. Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.361 vd.; Deynekli, s.34 vd..

³⁹⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.450.

³⁹⁶ Yazı bilen ve imza da atabilen bir kişinin mührünü (veya parmak izini) taşıyan senet, ihtiyar heyeti (ve iki tanık) tarafından onaylı olsa bile geçersizdir. Yani, ihtiyar heyeti yazı bilen ve imza atabilen bir kişinin adi senet altındaki mührünü veya parmak izini onaylayarak, senede resmiyet veremez. Mühür veya parmak izi inkâr edilirse, senet geçersizdir. Mahkeme, mührün veya parmak izinin inkâr edene ait olup olmadığı hakkında inceleme yapamaz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.451.

³⁹⁷ Deynekli, s.40.

tahvilleri de eklenebilir ki, bunlar hamillerine alacaklılık sağlayan ve borçlu tarafta da devletin bulunduğu resmi nitelikteki senetlerdir³⁹⁸.

(2) Adi Senetler

Resmi bir makam veya memurun katılması olmaksızın sadece o hukuki işlemin tarafları arasında düzenlenen senetlere "adi senet" adı verilmektedir. Adi bir senedin nasıl düzenleneceği konusu esas olarak Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir³⁹⁹.

Adi senedin kesin delil olabilmesi için senedin kendisine izafe edilen şahıstan sadır olduğunun sabit olması gereklidir. Yargılamada ikrar edilen adi senetler, resmi senetler hükmünde kesin delil olurlar (HUMK.m.296/II).

Adi senet metninin, belgelendirdiği husus hakkında tam bir bilgiyi içermesi ve senedin altının, senet aleyhine delil teşkil edecek kimse tarafından imza edilmesi veya usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulması (HUMK.m.295/A,I) gerekir (BK.m.13-14). Aslı imza edilmiş telgraflar da senet sayılmaktadır (HUMK.m.302; Telgraf ve Telefon Kanunu, m.9). İmzalı bir mektup da senet olabilir⁴⁰⁰.

Tacirlerin ticari işlerinden dolayı verdikleri ve kural olarak Ticaret Kanunu'nda detaylarıyla düzenlenmemiş olan senetler adi senetlerdendir. Bunlara fatura (TTK.m.23), teyit mektubu (TTK.m.23/3) örnek olarak gösterilebilir. Kambiyo senetleri de medeni usul hukuku açısından adi senettirler. Makbuz senedi ve varant da adi senet grubundadır. (TTK.m.746-747)⁴⁰¹.

³⁹⁸ Deynekli, s.41.

³⁹⁹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.355.

⁴⁰⁰ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.441.

⁴⁰¹ Deynekli, s.45.

(3) Elektronik Senet

Elektronik senet kavramı aslında doktrinde çok telaffuz edilmiş bir ifade değildir. Ancak elektronik imzanın kullanıldığı belgelerin tümü bir nevi elektronik senet niteliğine büründüğü için bu ifadenin kullanılması tercih edilmiştir. Dolayısıyla aslında elektronik senetlerin hepsi birer elektronik belgedirler.

Elektronik senet, güvenli e-imza ile meydana getirilen, delil olarak kullanılma amacı taşıyan ve bilgisayar ortamında varlığını sürdürebilen elektronik verilerdir⁴⁰². Elektronik senet bilgisayar belleklerinde, veri taşıyıcılarında ya da internet aracılığı ile görülebilmektedir. Bunun yanında çıktısı alınmış olabilir veya bilgisayar ya da faks yoluyla gönderilebilir⁴⁰³.

Elektronik senetlerin sakıncalı olduğu en önemli konu kolay kopyalanabilmesidir. Kâğıt ortamındaki senetler ıslak imza taşıdıklarından, kopyaları rahatlıkla anlaşılabilir. Ancak bu durum elektronik senetlerde bulunmamaktadır. Bu sebeple elektronik imzalı belgenin “tek olma özelliği”nin olmadığı belirtilmelidir⁴⁰⁴. Elektronik senetler ancak e-imza ile geçerli birer belge olurlar ve delil olarak kullanılabilirler⁴⁰⁵.

d. Senet’in Delil Değeri

(1) Genel Olarak

Senet bir kimse tarafından, kendi aleyhine delil teşkil etmek üzere hazırlanarak imzalanan belgedir. Gerek adi ve gerek resmi senetler, hem onu imzalayan kişi aleyhine ve hem de senette alacaklı olarak görünen kişinin lehine “kesin delil”dir. Senetle ispat zorunluluğu hukuki işlemler için

⁴⁰² Akıl, s.37.

⁴⁰³ Akkan, s.31.

⁴⁰⁴ Akkan, s.32.

⁴⁰⁵ Sonsuzoğlu, E-İmza ve Vergi-I, s.36.

kabul edildiğinden hukuki işlem niteliğinde olmayan maddi vakıaların örneğin haksız fiillerin senetle ispatı gerekmemektedir⁴⁰⁶.

Resmi senetler, adi senetlerden daha güçlü bir kesin delildir. Çünkü bir resmi senede dayanan taraf bunun doğru olduğunu ispat etmek zorunda değildir. Resmi senetler sahteliği ispat edilinceye kadar kesin delil teşkil ederler (HUMK.m.295/I)⁴⁰⁷.

Bir adi senedin kesin delil olabilmesi, kendisine izafe edildiği kişi tarafından imzalanmış olması şartına bağlanmıştır. Bu şart, senedin üçüncü kişilere karşı delil olabilmesi için de geçerlidir (HUMK.m.299/I). İmzanın aidiyeti mahkemece re'sen araştırılır. İmzanın açıkça inkâr edilmesi beklenmeden, bu husus imzanın kendisine ait olduğu ileri sürülen kimseye yargıç tarafından sorulur. Senet altındaki imzanın gerçekten borçluya ait olduğu iki yolla anlaşılır. Birincisi imzanın ikrarıdır. İkrarla adi senet ispat hukuku bakımından resmi senet haline dönüşür⁴⁰⁸. İkincisi imzanın inkârıdır. Senetteki imza inkâr edilirse, senedin kime ait olduğu tespit edilene kadar delil olarak kullanılamaz. Bu halde mahkeme araştırma cihetine gidecektir⁴⁰⁹. Diğer yandan MK'nun 6. maddesinde düzenlenen ispat yükü kuralına göre senetteki imzanın borçlu tarafından inkâr edilmesi halinde ispat yükü borçluya aittir⁴¹⁰.

(2) Senetteki Çıkıntı ve Silintiler

Senetlerdeki bir başka husus çıkıntı ve silintilerin hükmü hususudur. Bir senet düzenlendikten sonra senette bazı eksiklikler bulunduğu anlaşılabilir. Bu durumda senet metnine yapılan çıkıntılarla bu eksikliğin giderilmesine çalışılır ya da senet metnindeki yanlışlıkların silinerek

⁴⁰⁶ Deynekli, s.52-53.

⁴⁰⁷ Resmi senetlerin sahteliği konusunda bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, s.453-454.

⁴⁰⁸ Deynekli, s.60-64.

⁴⁰⁹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.442.

⁴¹⁰ Tutumlu, s.117-125 içinde "İmza İnkârında İspat ve Delil İkame Yükü, Resen Araştırılacak Konular", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı:28, Aralık 2008, s.137-146.

düzeltilmesi yoluna gidilir⁴¹¹. Böyle çıkıntı ve silintilerin bulunduğu, gerek adi gerek resmi senetler mahkemeye ibraz edilirse ilk anda yargıç bu senetler üzerinde bir takdir hakkı kullanamayacaktır (HUMK.m.298/I).

Senedi düzenleyen taraflar senet üzerinde yaptıkları çıkıntı ve silintileri imzalarıyla onaylayabilirler. Bu durumda bunlar da senet metnine dâhil edileceklerdir. Ancak bu durumda bile adi senetteki çıkıntı ve silintiler inkâr edilebilir. Eğer silinti ve çıkıntılar notere onaylatılmışsa sahtelik iddiası ortaya atılmadıkça mahkeme için kesin delildirler⁴¹².

(3) Elektronik İmzalı Senet ve İspat

Senetle ispat konusunun önemli bir noktası da elektronik imzalı belgelerin hukuki statüleri ve üçüncü kişiler karşı durumudur. Elektronik İmza Kanunu'nun 5. maddesinde güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonuçları doğuracağı, Borçlar Kanunu'nun 14. maddesinde güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı ispat gücüne sahip olduğu hükme bağlanmıştır. HUMK m.295/A hükmünde güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik verilerin senet hükmünde olduğu ve aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla elektronik imzalı belgelerin kopyalarının mahkemelere ibrazı da delil olarak incelenmesi açısından yeterli olmalıdır⁴¹³.

Doktrinde elektronik imza ile ilgili düzenlemeye HUMK'nda yer verilmesinin daha yerinde olacağı vurgulanmıştır. Çünkü imzanın ispat gücü ancak yargılama sırasında değerlendirilecek bir husustur ve usul hukukunu ilgilendirmektedir. Ayrıca elektronik sözleşmelerin kanuni düzenlemelere dâhil edilmemesi de önemli bir eksikliktir⁴¹⁴.

⁴¹¹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.455.

⁴¹² Senetlerdeki silinti ve çıkıntıların ispat hukuku karşısındaki durumu hakkında daha fazla bilgi için bkz. Deynekli, s.71 vd.

⁴¹³ Akkan, s.32.

⁴¹⁴ Elif Sonsuzoğlu, "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-II", **Yaklaşım**, Sayı:154, (Ekim 2005), s.55 vd..

3. Yemin

a. Yemin Kavramı ve Tanımı

Yemin taraflardan birinin, bir vakıanın doğru olup olmadığı hakkında Allah'ı tanık gösterip namusu ile teyit ederek beyanda bulunmasıdır. Bir vakıanın doğru olup olmadığına yemin edilirse artık o vakıa hakkında başka delil gösterilmesine gerek yoktur. Söz konusu vakıa kesin olarak ispat edilmiş sayılır. Bu açıdan yemin kesin delildir⁴¹⁵.

Tanımda dikkat çeken noktalardan biri yemin eden kişinin "Allah"ı tanık göstermesidir. Oysa bu durum belli bir inanca sahip olmayan ateist kişiler açısından bir anlam ifade etmediği gibi, Anayasa'nın 2. maddesinde ifade edilen "laik devlet" ilkesi ile de örtüşmemektedir. Diğer yandan HUMK'nun 264. maddesine göre yemin eden kişi Allah'ı tanık gösterirken⁴¹⁶, CMK'nun 55. maddesine göre ceza mahkemesinde sadece namus ve vicdan üzerine yemin edilmektedir⁴¹⁷ ki kanaatimce bu yemin türü daha doğrudur.

Yemin müessesesinin amacı yemin edecek şahsın, söylediklerinin veya söyleyeceklerinin doğruluğunu, bildiği ve inandığı manevi varlıklarla temin etmesini gerçekleştirmektir. Yemin eden kişi kutsiyetine inandığı

⁴¹⁵ Örneğin; davacı, davalıya beşbin TL ödünç verdiğini bildirir, fakat bu iddiasını başka hiçbir delil (mesela senet) ile ispat edemezse, davalıya, kendisinden (davacıdan) beş bin TL ödünç almadığına dair yemin teklif eder. Davalı, davacıdan beş bin TL ödünç almadığına dair yemin ederse, artık davalının davacıdan beş bin TL ödünç almadığı kesin olarak ispat edilmiş demektir. Buna karşılık davalı, davacıdan beş bin TL ödünç almadığına yemin etmezse (yeminden kaçınırsa) davacıdan beş bin TL ödünç almış olduğunu ikrar etmiş sayılır (HUMK.m.347), bu ikrar da bir kesin delildir (HUMK.m.236), (Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.480).

⁴¹⁶ **HUMK, Madde 264** - Yemin aşağıdaki şekilde icra olunur: Hakim şahide: "Şahit sıfatiyle sorulan suallere verdiğiniz cevapların hakikate muhalif olmadığına ve meşhudat ve malûmatınızdan birşey saklamadığınıza Allahınız ve namusunuz üzerine yemin ediyor musunuz" ve şahit de cevaben "Allahım ve namusum üzerine yemin ediyorum" der.

⁴¹⁷ **CMK, Madde 55** - (1) Tanığa verilecek yemin, tanıklıktan önce "Bildigimi dosdogru söyleyecegime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim." ve 54. maddeye göre tanıklıktan sonra verilmesi hâlinde "Bildigimi dosdogru söyledigime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim." biçiminde olur.

maneviyatı ile karşı karşıya bırakılmakta ve kendi nefsi ile yalnız bırakılmaktadır⁴¹⁸.

Yemin mahkeme huzurunda alenen icra olunur. Yargıç ilk önce yemin şeklini tespit eder. Yalan yere yeminin sonuçları hakkında yemin edecek tarafın dikkatini çeker⁴¹⁹. Yemin şekli duruşma tutanağına yazılır ve okunarak yemin teklif edene imza ettirilir. Daha sonra usulüne uygun olarak⁴²⁰ yemin edilir⁴²¹.

b. Tarafların Yemini ve Yemin Teklifi

HUMK m.344'e göre, davanın çözümlenmesine etkisi olan bir vakıanın ispatı için ispat yükü kendisine düşen tarafın diğer tarafa teklif ettiği yemine taraf yemini veya kesin yemin adı verilir. Buradaki taraf yemini terimi yargıç tarafından teklif olunan yemin (HUMK.m.355-362) karşılığı olarak kullanılmaktadır. Yemin deliline ispat yükü kendisine düşen taraf, iddiasını veya savunmasını ispatlayamazsa son çare olarak başvurmaktadır⁴²².

Yargıç bir davada gösterilen bütün takdiri delillerin incelenmesi sonucunda dava konusu olay hakkında tam bir kanaate varamazsa, taraflardan birine vereceği yemin ile bu kanaatini kuvvetlendirdikten sonra hükmünü verebilir. Bu yemin, yargıcın kanaatini tamamladığı için buna tamamlayıcı yemin de denir. Yargıcın yemin teklif edebilmesi için iki şart gereklidir. Birincisi, iddia olunan hususun kesin delillerle ispat edilememiş

⁴¹⁸ İlhan Akbulut, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık ve Tanıklıktan Çekinme", **Türk İdare Dergisi**, Sayı:413, Aralık 1996, s.110.

⁴¹⁹ **TCK, Yalan yere yemin, m.275** - Hukuk davalarında yalan yere yemin eden davacı veya davalıya bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir. Dava hakkında hüküm verilmeden önce gerçeğin söylenmesi hâlinde, cezaya hükmolunmaz. Hükmün icraya konulmasından veya kesinleşmesinden önce gerçeğin söylenmesi hâlinde, verilecek cezanın yarısı indirilir.

⁴²⁰ **HUMK. m.339:** Gerek iki taraftan birinin talebiyle ve gerek re'sen teklif olunan yemin mahkeme huzurunda alenen icra olunur. Tahkikat yargıcı sorulacak suali okuyup hal ve vaziyetin ehemmiyeti ve yalan yere yeminin neticeleri hakkında yemini edecek kimsenin nazarı dikkatini celbeder. Sonra "size sorulan sualler hakkında hakikate muvafık cevap vereceğinize ve hiçbir şey saklamayacağınıza Allahınız ve namusunuz üzerine yemin eder misiniz" ve o kimse de "Allahım ve namusum üzerine yemin ediyorum" der.

⁴²¹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.491.

⁴²² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.481.

olması ve ikincisi iddia olunan hususu ispat için gösterilen takdiri deliller ile iddia gerçeğe yakın bir şekilde ispat edilmiş ise de, bunun yargıta hüküm verecek derecede kanaat hâsıl etmemiş olması gerekir⁴²³.

c. Teklif Sonrası Tarafların Durumu

Kendisine yemin teklif edilen taraf davasını kendi takip etmekte ve yemin teklif edilen duruşmada hazır ise, yemin için bir oturum belirlenmesine ve kendisinin yemin için çağrılmasına gerek yoktur. Buna karşılık yemin teklif edilen oturumda hazır değilse yemin için bir oturum belirlenerek taraf bu oturuma davet edilir. Bu çağrı karşı tarafa çıkarılacak yemin davetiyesi ile olur. Yemin davetiyesine yemine konu hususlar açıkça yazılır. Bu yemin davetiyesinde yemin için çağrılacak kimseye, geçerli bir özürlü olmaksızın yemin için tayin olunan günde mahkemeye gelmediği takdirde yeminden kaçınmış ve yemin edeceği vakıaların sabit olmuş sayılacağına karar verileceği bildirilir (HUMK.m.337).

Davet sonrası yemin için gelen taraf usulüne uygun biçimde yemin eder. Yargıç yemin edenin ifadesini aynen zapta geçirir. Bundan sonra yemin edene ifadesinde sebat edip etmediğini sorulur ve bu husus da zapta geçirilerek imzası alınır⁴²⁴.

d. Yemin'in Delil Değeri

Türk Hukukunda kanuni bir delil olan yemine ispatta en son çare olarak ve belirli alanlarda başvurulmaktadır. Yemin kesin bir delildir⁴²⁵. Yemin kişisel inanç, vicdani durum, eğitim ve sosyal yapı vb. pek çok faktörden etkilenerек oluşan bir beyan olduğundan eleştiri konusu yapılmaktadır. Uygulamada yemin edilmesi nedeniyle aslında hüküm vermeye yeterli kanaat oluşmayan duruşmalarda, ispat edilmiş varsayılarак haksız kararlar verildiği görülebilmektedir. Başka bir ifadeyle böyle bir

⁴²³ Daha fazla bilgi için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.488-489.

⁴²⁴ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.369.

⁴²⁵ Yıldırım, s.226.

durumda yargıç sadece yemin edilmesi nedeniyle aslında emin olmadan sonuca gitmekte ve hüküm vermektedir⁴²⁶. Eksik olan ispat gücü yeminle sağlanmaktadır⁴²⁷. Bu durum ihtilafların büyük ölçüde ispat yükü kurallarına göre sonuçlanmasını engellemektedir⁴²⁸.

4. Kesin Hüküm

Bir toplumda hukuk düzeninin kurulması için hukuk kurallarının herkese eşit olarak uygulanmaları gerekmektedir. Yargı birimlerinin uyuşmazlıklar hakkında verdiği kararlara da herkesin uyması bir zorunluluktur. Mahkemelerce alınan kararların toplumda bir itibara sahip olması ve herkes tarafından ona uyulması şarttır. Bu duruma kesin hüküm (kaziye-i muhakeme) adı verilmektedir⁴²⁹. Hukuk kesin hükümle tahakkuk eder. Kesin hüküm hukukun tahakkukunun kati varış noktasıdır⁴³⁰.

Kesin hükmün amacı kişiler arasındaki uyuşmazlıkların kesin biçimde çözümlenmesidir. Bu amacın gerçekleşmesinde hem bireylerin hem de devletlerin yararı vardır. Hukuki güvenlik ve yargı erkine güven kesin hüküm kurumu ile sağlanır⁴³¹. Kesin hüküm şekli anlamda ve maddi anlamda olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır⁴³².

⁴²⁶ bkz. Akbulut, s.101.

⁴²⁷ Yıldırım, s.229.

⁴²⁸ Mehmet Kamil Yıldırım ve H. Selin Pürselim, "Fransız, Alman ve İsviçre Hukuklarının Türk İspat Hukukuna Etkileri", **Marmara Avrupa Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1-2, 2004, s.68. Yemin delilinin eleştirisi için ayrıca bkz. Sabri Şakir Ansay, "Mahkemelerimizde Yemin", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-4, 1954, s.115-118. Yazar 1954 yılında kaleme aldığı çalışmada "Bizim gençliğimizde İstanbul'un Süleymaniye gibi mahkemeler yakınındaki yerlerde açıktan açığa yalancı şahitlerin toplandığı kahveler bile vardı" diyerek kişi ifadelerine dönük delillerin son derece sakıncalı olduğunu açık bir şekilde vurgulamaktadır.

⁴²⁹ Necip Bilge, **Medeni Yargılama Hukuku**, 2.b., Ankara, 1967, s.597-598; aktaran Küçük ve Taşkın, s.116.

⁴³⁰ Faruk Erem, "Ceza Usulünde Kesin Hüküm", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1963, Cilt:20, Sayı:1-4, s.37.

⁴³¹ Hayri Domaniç, **Hukukta Kaziyye-i Mahkeme ve Nisbi Kuvveti**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:1088, İstanbul, 1964, s.4; aktaran Küçük ve Taşkın, s.116.

⁴³² Şengül, Delil Sistemi, s.72.

Kesin hüküm kati bir delil olarak tarafları ve sebebi aynı olan ikinci bir davada tespit imkânı sağlar. Kesin hükmün bağlayıcılığı tartışmalıdır⁴³³. Medeni yargılamada mahkemelerde verilmiş olan bir hükmün kesin hüküm sayılabilmesi için davanın taraflarının, konusunun ve sebebinin aynı olması gerekmektedir. Kesin hüküm, karar verilmiş olan uyuşmazlık hakkında yeni bir yargılama açılmasını ve yeniden hüküm verilmesini engeller. Kesin hüküm adli gerçeği ifade eder ve sonraki davalarda mahkemeleri de bağlar. Dolayısıyla kesin hüküm medeni yargılamada kanuni delil teşkil eder ve mahkemeyi bağlar⁴³⁴.

B. TAKDİRİ DELİLLER

Medeni yargılama hukukunda tanık (HUMK, m.245 vd.), bilirkişi (HUMK, m.275 vd.), keşif (HUMK, m.363 vd.) ve özel hüküm sebepleri (HUMK, m.367) takdiri delil olarak kabul edilmişlerdir. Takdiri deliller ile ilgili düzenlemeler ve görüşler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Tanık

a. Tanık Kavramı ve Kapsamı

Tanık (şahit) bir davada vakıanın ispatı için, geçmişte gerçekleşen hususlar hakkında beş duyusu ile edindiği bilgileri ve gözlemlerini mahkemede beyan eden üçüncü kişidir⁴³⁵. Tanık kanaatini açıklamaz ve yorum yapmaz. Bu bakımdan da bilirkişinin aksine şahit ikame edilebilir değildir⁴³⁶. Tanık olay hakkındaki bilgilerini bazen doğrudan doğruya gördüklerine dayandığından "görgü tanığı" adını da almaktadır⁴³⁷.

⁴³³ Yıldırım, s.219. Kesin hüküm hakkındaki ayrıntılı tartışmalar için bkz. Erem, s.39-44. Kesin hüküm hakkında Alman doktrinindeki tartışmalar için bkz. Arwed Bloomeyer, "Kesin Hüküm Tesiri ve Sınırları", (Çev. İrfan Yazman), **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1968, Cilt:25, Sayı:3-4, s.226-227.

⁴³⁴ Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, Cilt:1, 3.b., Formül Matbaası, 1984, s.608; aktaran Küçük ve Taşkın, s.118.

⁴³⁵ Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, s.614.

⁴³⁶ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.380.

⁴³⁷ Akbulut, s.101.

Taraflar kendi davalarında tanık olamazlar. Tarafların bilgisinden davada isticvap⁴³⁸ yolu ile yararlanır. Taraflardan birinin vekili (avukatı) üçüncü kişi olduğundan tanık olarak dinlenebilir. Buna karşılık tarafların kanuni temsilcileri tanık olamaz. Kanuni temsilcilerin bilgisinden de isticvap yolu ile yararlanır. Tüzel kişinin taraf olduğu bir davada o tüzel kişinin kanuni temsilcisi durumundaki kişiler tanık olarak dinlenemez⁴³⁹.

b. Şahadetten İmtina Durumu

Kural olarak herkes tanıklık etmek zorundadır (HUMK.m253). Bu zorunluluk tanık olarak yapılan davet üzerine mahkemeye gelmeyi, tanıklık etmeyi ve yemin etmeyi kapsar. Tanık meşru bir mazereti olmaksızın gelmezse para cezasına mahkûm edilir ve ayrıca duruşmanın ertelenmesinden doğan yargılama giderlerine mahkûm edilebilir ve tanığın zorla getirilmesine karar verilebilir (HUMK.m.253). Mahkemeye gelip de cevaptan veya yeminden kaçınan tanık cezalandırılır (HUMK.m.271).

Ceza Muhakemesi açısından da durum aynıdır. Tanık, tanıklık etmek veya ileride tanıklığı sırasında diyecekleri hususunda ifade vermek üzere çağrı kâğıdı ile çağrılır (CMK.m.43). Mazeretini bildirmeksizin gelmeyen tanık zorla getirilir. Gelmemenin sebep olduğu giderlere mahkûm edilir. Zorla getirilen tanık evvelce gelmemesini haklı gösterecek sebepleri sonradan bildirirse aleyhine hükmedilen giderler kaldırılır. Bu sonuçlar davet yazısında da belirtilir (CMK.m.44).

Ceza Muhakemesi açısından tanık beyanda bulunmaya ve bildiklerini söylemeye mecburdur. Beyanda bulunmak istemeyen tanık hakkında veya yeminden çekinen tanık hakkında, yasal sebebe⁴⁴⁰ dayanılmadığı

⁴³⁸ Sorguya çekme, söyletme, sorular sorma. (Tuğlacı, Cilt:4, s.1248). Alman, Avusturya ve Fransız Hukukunda isticvap hakkında bilgi için bkz. Yıldırım ve Pürselim, s.68-69.

⁴³⁹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.494.

⁴⁴⁰ HUMK.m.245; Avukatlık Kanunu, m.36; Hekimler, diş hekimleri, eczacılar, ebeler, tıp ve meslek sanatları mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler, noterler tanıklıktan çekinmek mecburiyetindedirler. Ancak ilgili rıza gösterirse tanıklık yapabilirler (CMK.m.46).

durumlarda hüküm verilinceye ve her halde üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi verilebilir (CMK.m.60).

Bazı kişiler için tanıklık zorunluluk arz etmez. Bu kişilerin kim olduğu HUMK'nda düzenlenmiştir. Bunlar tarafların yakını olunmasından dolayı tanıklıktan çekinme, meslek sırrı dolayısıyla tanıklıktan çekinme, menfaat nedeniyle tanıklıktan çekinme olarak sayılabilir⁴⁴¹.

HUMK'nun 245. maddesine göre tarafların yakını durumundaki, iki tarafın birinin nişanlısı, aralarında evlilik bağı kalmamış olsa bile iki taraftan birinin eşi, iki taraftan birinin usul ve fûru tanıklıktan imtina edebilir. Ancak bunlar tahdidi olarak kanunda düzenlendiğinden bunlar dışındaki kişiler, örneğin daha uzak akrabalar tanıklıktan imtina edemezler.

Yine aynı kanunun ilgili maddesinde memuriyet ve sanat ve meslekleri itibariyle bir kimsenin sırrını bilenlerin tanıklıktan çekinebilecekleri, ancak o kimsenin onayı alınırsa tanıklıktan imtina edemeyecekleri düzenlenmiştir (HUMK.m.245/4).

HUMK'nun 248. maddesine göre hukuki bir tasarrufta (işlemde) tanık olarak bulundurulmuş olan kimse, bu tasarrufun esası ve kapsamı hakkında tanıklıktan çekinemez. Aile fertleri arasındaki doğum, ölüm ve evlenme olayları hakkında; aile bağlarından doğan mali anlaşmazlıklar hakkında tanıklıktan imtina edilememektedir.

Tanıklıktan çekinme durumunda ilgili kimse gerekçesini ve delilini dinleneceği günden önce zabıt kâtibine yazdırmak suretiyle sözlü olarak veya yazılı olarak mahkemeye bildirmek zorundadır. Bu durum taraflara tebliğ edilir (HUMK.m.250/3). Daha sonra tanığı göstermiş olan taraf bunu kabul ederse mahkeme inceleme yapmaksızın imtinaya onay verir. Ancak ilgili taraf bu çekinmeyi kabul etmezse bu durumda mahkeme iki tarafı dinleyip tanıklıktan çekinme hakkında karar verir (HUMK m.251).

⁴⁴¹ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.381.

Tanık beyanında cebir, hile gibi metotlar kullanılması kanuna aykırıdır. Bu yollarla elde edilen beyanlar, irade unsurunun mevcut olmadığı sebebine dayanılarak hukuk bakımından yok sayılmaktadır⁴⁴².

c. Tanık Gösterilmesi

Tanık taraflarca gösterilir. Mahkeme tarafların göstermediği kişileri kendiliğinden tanık olarak dinleyemez⁴⁴³. İddia ve savunmasını tanıkla ispat etmek isteyen taraf ilk önce tanıkların hangi husus hakkında dinleneceklerini mahkemeye bildirir (HUMK.m.241/2). Mahkeme hususun tanıkla ispat edilebilir olup olmadığını inceleyerek karar verir (HUMK.m.218). Olumlu karar verirse tanıkların gösterilmesi için uygun bir süre tanınır. Taraf bu süre içinde tanık listesini mahkemeye sunar. Daha sonradan ikinci bir liste verilemez (HUMK.m.274 ve m.378). Ancak bu kural taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalar içindir. Buna karşılık kendiliğinden araştırma (re'sen araştırma) ilkesinin uygulandığı davalarda ikinci bir tanık listesi verilebilir⁴⁴⁴.

d. Tanıkların Dinlenmesi

Tanıklar usulüne uygun davet edildikten sonra (HUMK.m.258), mahkemede dinlenecekleri aşamaya gelinmektedir. Genel kural davaya bakan mahkemede tanıkların dinlenmesidir (HUMK.m.241 ve m.255). Hastalık veya sakatlık nedeniyle mahkemeye gelemeyen tanık bulunduğu yerde dinlenir (HUMK.m.255)⁴⁴⁵.

Tanık bizzat yargıç tarafından sorguya çekilir (HUMK.m.266) ve bildiklerini sözlü olarak anlatır, yazılı not veya açıklama veremez (HUMK.m.269). Türkçe bilmeyen tanık tercüman aracılığı ile dinlenir. Sağır ve dilsizler kendi dillerini anlayacak kişilerin aracılığı ile tanıklık yaparlar (HUMK.m.270). Yargıç tanıklık sırasında tanığın yalan yere ifade verdiği

⁴⁴² Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.622.

⁴⁴³ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.497.

⁴⁴⁴ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.498.

⁴⁴⁵ Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.500-501.

veya menfaat sağlayarak tanıklık yaptığı hakkında güçlü delil ve belirtiler görürse derhal tutanak düzenler ve Cumhuriyet Savcılığına bildirir. Yalan tanıklık Türk Ceza Kanunu uyarınca suçtur (TCK.m.272). Yalan tanıklıktan mahkûm edilen tanığın olması durumunda yargılamanın iadesi istenebilir (HUMK.m.445/4).

e. Tanık İfadelerinin Delil Değeri

Tanıklık takdiri bir delildir. Bu nedenle yargıç tanıkların ifadeleri ile bağlı değildir. Ancak neden tanığın beyanına değer verilmediğinin belirtilmesi gerekir⁴⁴⁶. Ceza hukukunda çoğunlukla bir vakıanın ispatı tanık ifadeleri ile gerçekleştiğinden, tanık medeni yargılamadakine nazaran daha kuvvetli bir delildir⁴⁴⁷. Tanık delili doktrinde çeşitli açılardan eleştiri konusu yapılmış ve zayıf bir delil türü olduğu kabul edilmiştir⁴⁴⁸.

2. Bilirkişi

a. Bilirkişi Kavramı ve Niteliği

Bir davada çözümü yargıç tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvurulacak üçüncü kişi ya da kişilere bilirkişi adı verilmektedir (HUMK.m.275). Bilirkişi ifadesi yerine ehli-vukuf, ehli-hibre, resmi muhammin de kullanılmaktadır⁴⁴⁹. Bilirkişi görüşüne başvurulacak husus (vakıa) hakkında, özel ve teknik bilgisine dayanarak inceleme yapar ve vardığı sonuçları mahkemeye bildirir. Başka bir ifadeyle bilirkişi özel ve teknik bilgisinin yetmediği hallerde yargıca

⁴⁴⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.501.

⁴⁴⁷ Akbulut, s.99.

⁴⁴⁸ Belgesay, s.102; Akbulut, s.101; Şengül, Delil Sistemi, s.74; Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan**, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, İzmir, 1997, s.459.

⁴⁴⁹ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:193, (Eylül 1997), s.105.

yardım eder⁴⁵⁰. Hazırladığı rapor sayesinde mahkemenin karar vermesini mümkün kılmakta ve kolaylaştırmaktadır⁴⁵¹.

Bilirkişilik yargıç tarafından kararlaştırılan ve yetenekleri sebebiyle bir veya birkaç kişinin seçilip bizzat yine yargıç tarafından tespit edilmiş olan çerçevede dâhilinde olayların müşahedesi veya teyidi için görevlendirilmelerine mahsus bir tahkikat yöntemidir. Bilirkişi bir yargıç değildir. Sadece yargıcı bağlamayan gerekçeli bir görüş bildirmek zorunluluğu olan bir görevlidir, teknik bir danışmandır⁴⁵².

Bilirkişi tanık olmadığından olay hakkında bilgi sahibi değildir. Onun teknik bilgisi delil muhtevasının öğrenilmesi ve tecrübe kaidesinin bulunması bakımındandır⁴⁵³. Bilirkişi, bilgisine başvurulacak vakıya tanık olmuş değildir. Bu açıdan tanıktan farklıdır⁴⁵⁴.

b. Bilirkişi İncelemesini Gerektiren Haller

Bilirkişiye başvurulmasına gerek olup olmadığına yargıç karar verir (HUMK.m.275). Bilirkişi seçiminde son söz yargıcıdır (HUMK.m.276). Bilirkişilerin tarafsızlığını sağlamak için yargıçlar gibi bilirkişiler de reddedilebilir (HUMK.m.277).

Ancak bazı durumlar vardır ki bilirkişiye gitmek kanuni bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Bu konuyu iki başlık altında incelemek mümkündür. Birincisi kanunen bilirkişiye başvurunun açıkça belirtildiği durumlardır⁴⁵⁵. İkincisi yargıcın takdirine bırakılarak özel ve teknik bilgi gerektiren

⁴⁵⁰ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.502.

⁴⁵¹ Karakoç, Bilirkişilik, s.106.

⁴⁵² Muammer Oytan, "Türk ve Fransız Hukukunda Bilirkişi İncelemesi, Keşif, Delil Tespiti, Anket Uygulaması ve Sahteliğin İleri Sürülmesi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl:65, Sayı:398, (Mart 1993), s.47-48.

⁴⁵³ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.595.

⁴⁵⁴ Daha fazla bilgi için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.502; Oytan, s.48.

⁴⁵⁵ Akıl hastalığına dayanılarak açılan boşanma davasında, davalı eşin akıl hastası olup olmadığının bilirkişi raporu ile tespit edilmesi (MK.m.165); akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle kısıtlılık kararı (MK.m.409); akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle verilmiş olan hacir kararının kaldırılması (MK.m.474); hayvan alım satımında hayvanın ayıplı olduğu (BK.m.199); yayım (neşir) sözleşmesinde, yazarlık ücretinin miktarı (BK.m.380); bilirkişi görüşüne kanunen ve zorunlu olarak başvurulması gereken vakıalar arasındadır.

durumlarda bilirkişiye başvurmadır⁴⁵⁶. Aynı durum Ceza Muhakemesi açısından da geçerlidir (CMK.m.63)⁴⁵⁷.

Özel ve teknik bilgi gerektiren haller özetle, (a) yargıcın bilgisinde olmayan tecrübe kurallarına ulaşılması (mesela ticari bir teamül hakkında bilgiye ulaşılması) veya (b) tecrübe kurallarına (özellikle teknik ve mesleki kurallar) dayanılarak mevcut ihtilaf bakımından sonuçlara varılması (haksız fiilin ne ölçüde iş kaybına sebebiyet vereceğinin tespiti) veya (c) teknik veya mesleki bilgilere dayanılarak bir vakıanın tespiti (mesela bir imzanın aidiyeti) şeklinde ortaya çıkabilir⁴⁵⁸. Bilirkişiliğe özellikle ticari alanda, işletme ve sigorta hukukunda başvurulmakta, zararın belirlenmesi, unsurların tespiti konularında kullanılmaktadır⁴⁵⁹.

c. Bilirkişi İncelemesine Karar Verilmesi

Bilirkişi görüşünün alınmasına yargıç tarafından karar verilmesi veya taraflarca talep edilmesi hususu özellikle bilirkişi masraflarının taraflara nasıl paylaştırılacağı konusunda ayrı bir öneme sahiptir.

Taraflardan biri iddia veya savunmasını ispat için bilirkişi incelemesi yapılmasını isterse, o halde ilgili tarafın hangi husus hakkında bilirkişi incelemesi yapılmasını istediğini bildirmesi gerekir (HUMK.m.241). Yargıç, ilgili tarafın bilirkişi incelemesi yapılmasına ilişkin talebini kabul ederse ilgili tarafa bilirkişi giderlerini mahkemeye ödemesi için belli bir süre verir. İlgili taraf bu süre içinde bilirkişi giderlerini ödemezse yargıç ikinci bir süre verir ve bu süre kesindir. (HUMK.m.163). Bu kesin süre içinde de bilirkişi giderleri ödenmezse bilirkişi talebinden vazgeçilmiş sayılır (HUMK.m.414).

⁴⁵⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.503.

⁴⁵⁷ Gözlem altına alınma (CMK.m.74), beden muayenesi (CMK.m.75), moleküler genetik incelemeler (CMK.m.78), ölünün adli muayenesi (CMK.m.86), otopsi (CMK.m.87), zehirlenme şüphesi üzerine inceleme (CMK.m.89) ceza muhakemesi açısından bilirkişi incelemesinin zorunlu olduğu durumlar arasındadır.

⁴⁵⁸ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.386.

⁴⁵⁹ Taşpınar, İspat Sözleşmeleri, s.141.

Ceza Muhakemesi Hukukunda da bilirkişi görevlendirme kararı tarafların talebi veya yargıcın isteği üzerine yapılmaktadır⁴⁶⁰.

Yargıç kendiliğinden bilirkişi incelemesine karar verirse bilirkişi giderlerini taraflardan birinin veya ikisinin de ödemesine karar verir. Taraf (veya taraflar) yargıç tarafından belirlenen süre içinde bilirkişi giderlerini ödemezse, yargıç bilirkişi giderlerinin ileride haksız çıkacak taraftan alınmak şartıyla Devlet Hazinesinden ödenmesine karar verebilir (HUMK.m.415).

d. Bilirkişi Seçimi

Bir husus hakkında ancak o konuda özel ve teknik bilgi sahibi olan kişiler bilirkişi olarak seçilebilir (HUMK.m.275). Bir kişinin belli bir konuda uzman olup olmadığını belirlemede son söz yargıcıdır. Ancak bu husus resmi bilirkişiler dışındaki bilirkişilerin seçimi için söz konusudur. Çünkü bu husus için resmi bilirkişiler varsa, ancak bunlar arasından seçim yapılabilir (HUMK.m.276)⁴⁶¹.

Resmi bilirkişilerin seçiminin zorunlu olduğu haller dışında bilirkişilerin seçimi taraflara ve yargıca aittir. Bu durumlarda yargıç ilk önce üçten fazla olmamak üzere⁴⁶² kaç adet bilirkişi seçileceğine karar verir⁴⁶³. Kanunen bilirkişi sayısı üç olarak sınırlandırıldıysa da uygulamada üç kişiden fazla bilirkişi seçildiği hallere de rastlanmaktadır⁴⁶⁴.

⁴⁶⁰ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.598.

⁴⁶¹ Resmi bilirkişilere örnek olarak; Adli Tıp Kurumu (Adli Tıp Kurumu Kanunu, m.1, 16, 21, 22); Yüksek Sağlık Şûrası (Umumi Hıfzısıhha Kanunu, m.10); Kamulaştırma bedeline itiraz davalarında resmi bilirkişi listesinde yazılı olanlar arasından seçilen bilirkişiler (Kamulaştırma Kanunu, m.15) verilebilir, Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.507; Ceza Muhakemesi açısından bir değerlendirme için bkz. Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.599.

⁴⁶² "Üç kişiden fazla bilirkişi seçilemeyeceği HUMK'nun 276. maddesi hükmü gereğidir. Bu nedenle 5 adet bilirkişi seçilmesi Kanuna aykırıdır". YHGK, T:05.04.1961, E:43, K:32 sk., (Yaşın, s.114).

⁴⁶³ "HUMK'nun 276. maddesi üçten fazla bilirkişi olamaz dediğine göre 2 kişinin bilirkişi seçilmesinde usulsüzlük yoktur". YHGK, T:05.04.1967, E:137, K:163 sk., (Yaşın, s.114).

⁴⁶⁴ İbrahim Organ, "Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:206, (Kasım 2005), s.156. YHGK, 12.03.1980 tarihli ve 7/1119-1404 sk.: "...Taşınmaz başında beş kişilik bir bilirkişi heyeti dinlenmiş olup bunlar aynı şekilde beyanda bulunmuşlardır. Her ne kadar HUMK'na göre üç kişiden fazla bilirkişi seçilmezse de, bilirkişiler ittifakla beyanda bulunmuş olduklarından yapılan usuli hata sonuca etkili değildir.", Organ, s.156 (dipnot 11).

Resmi bilirkişiler bilirkişilik yapmak zorundadırlar. Buna karşılık diğer bilirkişiler, kural olarak bilirkişiliği kabul etmek zorunda değildirler. Ancak bilirkişi olarak görüşüne başvurulmuş hususu bilmeksizin sanatını icra etmesi kabil olmayan ve alenen sanatını icra eden kimseler o husus hakkında bilirkişiliği kabul etmek zorundadırlar (HUMK.m.278). Mesela doktorlar, ebeler, mühendisler gibi⁴⁶⁵. Bilirkişilik yapmak zorunda olan bu kişiler yalnız tanıklıktan çekinme hakkındaki sebeplere dayanarak bilirkişilik yapmaktan çekinebilirler (HUMK.m.278). Aynı durum Ceza Muhakemesinde de geçerlidir⁴⁶⁶.

e. Bilirkişinin Red Edilmesi

Bilirkişinin tarafsız olması gerekir. Bu nedenle yargıç bilirkişiye, bildirdiği veya bildireceği görüşün tarafsız olduğuna veya tarafsız olacağına dair yemin verebilir (HUMK.m.276). Bilirkişinin tarafsızlığını sağlamak için, yargıçlar gibi, bilirkişi de reddolunabilir (HUMK.m.277).

Bilirkişi ret sebepleri, yargıçlar hakkında ret sebepleri (HUMK.m.29)⁴⁶⁷ ile aynıdır (HUMK.m.277). Bilirkişiye ret süresi üç gündür. Ret talebinin bilirkişi seçiminin öğrenildiği tarihten itibaren üç gün içinde yapılması gerekir (HUMK.m.277). Bilirkişiye ret talebi, karşı tarafça kabul edilmezse yargıç tarafından hadise şeklinde incelenir ve karara bağlanır. Ret sebebinden dolayı yemin teklif edilemez (HUMK.m.277).

⁴⁶⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.508.

⁴⁶⁶ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.600-601.

⁴⁶⁷ **HUMK, Madde 29** – Aşağıdaki hallerde yargıç bizzat kendisini reddedebilir veya iki taraftan biri canibinden reddolunabilir: Davada iki taraftan birine nasihat vermiş veya yol göstermiş olması; Davada iki taraftan biri veya üçüncü şahıs muvacehesinde kanunen icap etmeden reyini beyan etmiş olması; Davada şahit veya ehlihibre veya hakem ve yahut yargıç sıfatıyla dinlenmiş veya hareket etmiş olması; Davanın dördüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) civar hısımlarına ait bulunması; Dava esnasında iki taraftan birisiyle davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması; Umumiyetle yargıcın bitarafılığından şüpheyi mucip esbabı mühimme bulunması.

f. Bilirkişi İncelemesi ve Raporu

Yargıç tarafları dinledikten sonra bilirkişiye sorulacak soruları belirler (HUMK.m.279). Bundan sonra bilirkişinin dinlenilmesine geçilir. Bilirkişinin beyan ettiği oy ve görüş hemen tutanağa geçirilir. Bilirkişi birden fazla ise aralarında görüşürler. Görüşme sonucu bildirilen oy ve düşünceler tutanağa yazılır (HUMK.m.281).

İşin niteliğine göre bilirkişilerin oy ve görüşlerini yazılı olarak bildirmeleri gerekiyorsa, yargıç bilirkişi raporunun kaç nüsha olacağını ve verileceği süreyi belli eder. Bu süre işin niteliğine göre üç ayı geçemez. Bilirkişi raporunun tarafların ad ve soyadlarını, bilirkişinin çözümü ile görevlendirildiği hususları, inceleme konusu yapılan maddi vakıaları, gerekçeyi, sonucu, bilirkişiler arasında anlaşmazlık varsa bunun sebebini, düzenlendiği günü ve bilirkişilerin imzalarını taşıması gerekir. Azınlıkta kalan bilirkişi raporu ayrı bir rapor olarak verilebilir (HUMK.m.281). Bilirkişinin cezai ve hukuki sorumluluğu da mevcuttur⁴⁶⁸.

Bilirkişi raporu mahkeme kalemine verilir. Mahkeme yazı işleri müdürü verildiği tarihi rapora işaret eder ve raporun birer suretini yargılamadan önce taraflara tebliğ eder (HUMK.m.282). Taraflar bilirkişi raporunda gördükleri noksan veya müphem yönler hakkında bilirkişiden izahat alınmasını, raporun kendilerine tebliğ tarihinden itibaren bir hafta içinde yargıçtan isteyebilirler (HUMK.m.283). Buna bilirkişi raporuna itiraz adı verilmektedir⁴⁶⁹.

g. Bilirkişiliğin Delil Değeri

Bilirkişi raporu yargıcı bağlamaz (HUMK.m.286). Buradan çıkarılması gereken anlam şudur: Yargıç bilirkişi raporunu serbestçe takdir eder; bilirkişi raporunu yeter derecede kanaat verici bulmazsa, bilirkişiden ek

⁴⁶⁸ Alangoya, Yıldırım ve Deren-Yıldırım, Medeni Usul, s.399. Bilirkişinin sorumluluğu hakkında detaylı inceleme için bkz. Oytan, s.57-59.

⁴⁶⁹ Konu hakkında daha geniş bilgi için bkz. Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.510.

rapor isteyebilir veya yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırabilir. Ancak bunun gerekçelerini de açıklamak zorundadır⁴⁷⁰.

Günümüzde bilirkişi raporlarının yargıç kararı yerine geçtiği yönünde eleştiriler artmıştır⁴⁷¹. Hatta Yargıtay da zaman zaman verdiği kararlarda bunu sarih veya zımni şekilde kabul etmiştir⁴⁷².

3. Keşif

a. Keşif Kavramı ve Keşif Kararının Alınması

HUMK m.363'e göre taşınmazların yargıç tarafından yerinde görülüp incelenmesine keşif denir. Yargıcın gayrimenkuller dışındaki çekişmeli şeyler hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine özel hüküm sebepleri adı verilmektedir (HUMK.m.367).

Doktrinde keşif "yargıcın beş duyusu vasıtasıyla yaptığı teftiş" olarak tanımlanmaktadır. Keşif bilirkişi incelemesi gibi delil muhtevasının öğrenilmesine ve tecrübe kaidesinin bulunmasına ve dolayısıyla mevcut delillerin değerlendirilmesine yarar⁴⁷³.

Yargıç keşfe kendiliğinden karar verebileceği gibi iki taraftan birinin talebi üzerine de karar verebilir (HUMK.m.363). Keşif isteyen taraf, yargıç tarafından tespit edilecek keşif giderini, keşif gününden önce mahkeme veznesine yatırmaya mecburdur. Yargıç tarafından belirlenen kesin süre içinde keşif giderini yatırmayan taraf keşif talebinden vazgeçmiş sayılır (HUMK.m.414).

⁴⁷⁰ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.511.

⁴⁷¹ Yıldırım ve Pürselim, s.73; Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.509; Uyanık, Bilirkişilik, s.44; Oytan, s.59-60. Ayrıca bkz. Ramazan Arslan, Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay'ın Etkisi", **Yargıtay Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1-4, Ocak-Ekim 1989, s.156; aktaran İsmail Öğün, "Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik Müessesesi ve Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:229, Eylül 2000, s.81.

⁴⁷² Yrg. 1. CD., 18.3.1972 tarihli ve 613/1284 esas sk. ve YHGK T:30.11.1971 tarih ve T/19-50 sk., (Uyanık, İspat, s.98.)

⁴⁷³ Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, s.606-607.

Yargıç keşif yapılmasına kendisi karar verirse keşif giderini taraflardan birinin veya her ikisinin ödemesine karar verir; ödemezlerse ileride haksız çıkan taraftan alınmak üzere, keşif giderinin Devlet Hazinesi tarafından ödenmesine karar verilebilir (HUMK.m.415).

b. Keşfin Gerçekleşmesi

Keşif yargıç tarafından yapılır (HUMK.m.364). Yargıcın keşif yerine gitmeden dosyayı bilirkişiye veya zabıt kâtibine vermek suretiyle keşif yaptırması mümkün değildir. Zabıt kâtibinin de keşifte hazır bulunması zorunludur (HUMK.m.154).

Keşif konusu gayrimenkul davaya bakan mahkemenin yargı çevresi dışında ise keşif istinabe talebi ile ilgili mahkeme tarafından yapılır⁴⁷⁴. Keşif için yer şartı yoktur. Olay yerinde olduğu gibi mesela duruşma salonunda da şahıs üzerinde de yapılabilir⁴⁷⁵.

Keşif günü ve saatinin keşif kararında yazılı olması gerekir. Resmi çalışma saatleri dışında resmi tatil günlerinde ve adli tatil sırasında da keşif yapılabilir (HUMK.m.81 ve m.176).

Keşifte tanık dinlenebilir (HUMK.m.365). Tanıkların gösterme suretiyle dinlenmesi gerçeği daha iyi aydınlatacağından, gayrimenkule ilişkin keşiflerde tanıkların keşif yerinde dinlenmeleri gerekir (HUMK.m.259). Keşif özel ve teknik bilgiyi gerektiren bir iş olduğundan, yargıç keşif sırasında bilirkişi incelemesi yaptırabilir (HUMK.m.365). Bilirkişi raporunu hemen keşif yerinde dinlenmek suretiyle (şifahen) verebileceği gibi, ölçü, hesap ve inceleme yapması gereken hallerde sonra da (yazılı olarak) verebilir. Keşif bitince bir tutanak düzenlenir (HUMK.m.366). Ceza Muhakemesi yönünden de tutanak tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır (CMK.m.169).

⁴⁷⁴ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.515.

⁴⁷⁵ Örneğin, ölümün muayenesi, adli muayene ve otopsi hakkında daha fazla bilgi için bkz. Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.610-611.

c. Keşfin Delil Değeri

Yargıç keşif sonucunda edindiği bilgileri ve varsa bilirkişi raporunu serbestçe takdir eder. Çünkü keşif takdiri bir delildir (HUMK.m.240). Yargıç keşif sonucunda davanın gereği gibi aydınlanmadığı kanısına varırsa, yeniden keşif yapabilir. Bu iki keşif arasında aykırılık olursa, bu aykırılığın giderilmesi için üçüncü bir keşif de yapılabilir⁴⁷⁶.

4. Özel Hüküm

HUMK'nun 367. maddesine göre yargıç, senetsiz ispatı caiz olan davalarda, kendiliğinden ya da talep üzerine HUMK'ndaki gösterilmemiş olan diğer hüküm sebeplerinin dinlenmesine ve incelenmesine karar verebilir. Bu husus hakkında tarafları dinledikten sonra belirecek duruma göre gereken tedbirleri alır.

Bu madde ile özel hüküm sebepleri olarak nitelendirilmiş olan haller, gayrimenkul dışındaki şeyler üzerinde keşif halleridir. Diğer bir ifadeyle özel hüküm sebepleri, geniş anlamda keşif kavramına dâhildir. Bu nedenle keşif ile ilgili düzenlemeler niteliğine aykırı düşmedikçe özel hüküm sebepleri için de geçerlidir⁴⁷⁷.

⁴⁷⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.516.

⁴⁷⁷ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.517.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

Vergiyi doğuran olay, maddi ve hukuki olay ve işlemlere dayanmaktadır. Bu olayların ve işlemlerin ispatı deliller yardımıyla gerçekleşmektedir. Özellikle yargı aşamasına gelindiğinde ispat hususu ve delillerin önemi daha da artmaktadır. İhtilaf konusu olayın çözümü taraflarca sunulacak delillerin değerine ve vergi yargıcını ikna gücüne bağlıdır⁴⁷⁸.

Bu bölümde vergi hukukunda ispat ve delil sistemi ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Daha önceki bölümlerde irdelenen kavramsal ifadelerin tekrarına girilmeyerek konu esas olarak vergi hukuku açısından ortaya konulacak, ispat ve ispat yükü, delil sistemi ve delillerin değerlendirilmesi konuları ve vergi hukukuna özgü delil türleri detaylı olarak irdelenecektir.

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSUNA İLİŞKİN ESASLAR

A. İSPAT KONUSU, ÖNEMİ VE ÖLÇÜSÜ

1. Vergi Hukukunda İspat Yükü Kurallarının Yeri

Vergi hukukunda ispat yükü kurallarının yeri konusuna girmeden evvel bir hususun vurgulanmasında fayda bulunmaktadır. İspat ve delil konusu maddi hukukun mu yoksa usul hukukunun kapsamına mı girmektedir? Türk vergi hukukunda ispat yükü kurallarının konumunun doğruluğu açısından bu husus önem arz etmektedir.

Usul kelimesi, Arapça'dan Osmanlıca'ya aktarılan bir kavramdır ve "yöntem" anlamına gelmektedir⁴⁷⁹. Usul hukuku, yargıya intikal eden bir dava konusunun görülmesine ilişkin hukuki şartları düzenleyen kurallar bütünüdür⁴⁸⁰. Başka bir ifadeyle iki kişinin arasında çıkan çekişmede haklıyı aramaya ve bulmaya yarayan mecburi şekillere ve yollara ilişkin kurallar usul hukuku

⁴⁷⁸ Tuncer, Vergi Hukuku, s.41; Oktar, s.24; Karakoç, Vergi Hukuku, s.56; Mutluer, s.424; Şeker, s.221.

⁴⁷⁹ Tuğlacı, Cilt:9, s.2938.

⁴⁸⁰ **Türk Dil Kurumu Online Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (06.03.2009).

kapsamındadır⁴⁸¹. Maddi hukuk (mevzuu hukuk ya da pozitif hukuk) ise belirli bir yerde, belirli bir zamanda uygulanan veya belirli bir konuya ilişkin hukuk kurallarıdır⁴⁸².

İspat yükü kurallarının maddi hukuka mı yoksa usul hukuku konusuna mı girdiği hususu doktrinde tartışmalıdır. Tartışma üç görüş etrafında toplanmaktadır:

1- İspat yükü kuralları maddi hukuka dâhil olmalıdır. Çünkü ispat edilmesi gereken olayları maddi hukuk belirlediğinden, ispatın kimin tarafından yapılması gerektiği de maddi hukuk kuralları içinde yer almalıdır⁴⁸³.

2- İspat yükü kuralları usul (yargılama) hukukuna dahil olmalıdır. Çünkü ispat yükü ancak yargılamada söz konusu olabilir ve tarafların ispat faaliyeti ancak belli bir yargılama yöntemi çeşidinin (mahkemenin edilgenliği veya re'sen araştırma) durumuna göre şekillenmelidir⁴⁸⁴.

3- İspat yükü kuralları bir yönü ile maddi hukuka bir yönü ile usul hukuku kapsamındadır. Çünkü ispat araçlarının neler olduğu ve ispat şekilleri bir usul hukuku meselesi olmakla birlikte, taraflardan birinin iddia ettiği hukuki sonucu geçerli ve haklı kılmak ve bu iddiaya uyan hukuku uygulamak için hangi vakıaların ispat edilmesi gerektiği ise maddi hukuk konusudur⁴⁸⁵.

Pozitif hukuk açısından değerlendirdiğimizde Türk vergi hukukunda ispatın konusu vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay maddi hukuk kapsamında düzenlenmektedir. İspat yükü ise idari usul kanunu konumunda olan VUK kapsamında düzenlenmiştir. Diğer yandan İYUK kapsamında da ispat ve delil ile ilgili doğrudan bir kural yer almamakta, sadece delil tespiti, keşif ve bilirkişi konusunda HUMK'na atıf yapılmakta, ayrıca da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK kurallarının geçerli olacağı hüküm altına alınmaktadır (İYUK.m.31). Bu noktada VUK hükümlerinin idari yargılamaya dahil olduğunu

⁴⁸¹ Sabri Şakir Ansay, **Hukuk Yargılama Usulleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:142, 7.b., Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1960, s.1.

⁴⁸² Tuğlacı, Cilt:6, s.1931; Bilge, s.44.

⁴⁸³ Umar ve Yılmaz, s.8.

⁴⁸⁴ Bilge, s.158.

⁴⁸⁵ Ansay, s.253; Saban, s.74; Umar ve Yılmaz, s.32.

söylemek mümkündür. Doktrindeki görüşe göre⁴⁸⁶ VUK sadece idareyi değil aynı zamanda vergi yükümlülerinin de uyması gereken kuralları düzenlemektedir. Bu bağlamda vergi hukukunda ispat konusunu düzenleyen VUK'nun 3. maddesi sadece vergi idaresi ile vergi yükümlülerini değil, vergi yargı organlarını da bağlamaktadır.

Kanaatimce ispat bir süreci ifade etmektedir. Dolayısıyla hem maddi hukuk kapsamında hem de usul hukuku kapsamına girmektedir. İspatın konusu maddi hukuka ilişkindir ve esasa ilişkin olaylarla ilgilidir. İspat yükünün belirlenmesi ve delillerin gösterilmesi ise yargılamaya ilişkin kavramlardır.

Vergi yargılamasında esas olan İYUK'dur. VUK idari bir usul kanunudur. VUK, vergi idaresinin kamu hizmet veya görevi ifası sırasında kullandığı yetkileri ve bu yetkilerin kullanılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu yüzden de söz konusu Kanun, idareye ait yetkilerin vergi mükellef ve sorumlularının hukuki durumlarını etkileyebilecek biçimde kullanılmaları sırasında dayanılan maddi ve hukuki olayların gerçekliği konusunda idarece nazara alınabilecek veya vergi mükellef ve sorumlularınca ileri sürülebilecek kanıtlara ve bu kanıtların getirilme yükümlülüğüne ilişkindir⁴⁸⁷. VUK, vergi mahkemeleri ve buradaki usule ilişkin hükümler içermemektedir⁴⁸⁸.

Bu sonuca göre vergi yargıcısı VUK'nun 3. maddesi ile doğrudan bağlı değildir. Vergi yargıcısı İYUK'nun 2/2 hükmü gereği idari eylem ve işlemleri hukuki düzenlemelere uygunluğu konusunda denetlemekle görevlidir. Dolayısıyla vergi yargıcısı herhangi bir uyuşmazlıkta VUK'nun 3. maddesi uyarınca ispat yükünün doğru taraf tarafından yüklenilip yüklenilmediğini tespit edecek ve bu duruma göre ihtilaf konusu olayın VUK kurallarınca doğru ispatlanıp ispatlanmadığını denetleyecektir. Demek ki VUK'nun 3. maddesinde yer alan ispat yükü esas olarak vergi idaresini ve vergi mükellef ve sorumlularını bağlamaktadır.

Bu konuda bir hususu daha belirtmekte fayda görüyorum. Türk vergi yargısına ilişkin düzenlemeler Alman ve Fransız vergi yargısından yapılan

⁴⁸⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.200; Karakoç, Delil Sistemi, s.75.

⁴⁸⁷ Candan, İYUK, s.773-774.

⁴⁸⁸ Donay, s.21.

alıntılarla oluşturulan karma bir sistem içinde işlemektedir. Bir yandan Almanya gibi bağımsız bir vergi yargısının yapısından alınan düzenlemelerle beraber Fransa gibi idari yargı içinde örgütlenen bir sistemden yapılan alıntılar, bir yandan da VUK'nun yarattığı farklı durumlar varlığını korumaktadır. Bu durum yapısal olarak sistemin tamamlayıcısı olmadığı durumlarda aksamalara neden olmaktadır⁴⁸⁹.

2. Vergi Hukukunda İspatın Konusu

Vergilendirme alanında maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar, yani "vergiyi doğuran olay" ispatın konusunu oluşturmaktadır⁴⁹⁰. VUK'nun 19. maddesinde tanımlanan vergiyi doğuran olay "*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*". İspat konusu maddi olay "hukuki olay" veya "hukuki işlem" olacaktır⁴⁹¹. Bu iki kavramın ispatın konusunu oluşturan vakıalar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları kavramını kapsadığı görülmektedir⁴⁹².

Vergi yargıcı bir dava hakkında hükme ulaşırken metodolojik bakımdan sırasıyla iki adımı izleyecektir. İlk adımda maddi olayı tespit edecektir. İkinci adımda ise maddi olaya ilgili kanun hükmünü uygulayacaktır. Olaya uygun kanun hükmünün uygulanması bir yorum işlemidir. Bunun için maddi olayın, diğer deyişle vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi de zorunludur. Bu aşamada davada taraflar maddi olay hakkında yargıcın bir kanaate ulaşmasını sağlamak üzere olayın niteliğini belirlemeye çalışmaktadır⁴⁹³.

3. Vergi Hukukunda İspatlamanın Önemi

Vergi yükümlüleri olası bir vergi incelemesinde vergi tarhiyatı ile karşılaşma riski karşısında VUK'nda belirtilen kural ve ilkelere göre lehlerine delil oluşturma ihtiyacı içindedirler. Vergi yönetimi ise söz konusu vergi tarhına dayanak olacak vergi inceleme raporunda varılan sonuçları yine VUK'nda yer alan

⁴⁸⁹ Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s.26.

⁴⁹⁰ Güneş, Deliller, s.480.

⁴⁹¹ Tuncer, Vergi Hukuku, s.41.

⁴⁹² Saban, Vergi Hukuku, s.74.

⁴⁹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.201.

ispata ilişkin ilke ve kurallara göre delillerle kuvvetlendirmek zorundadırlar. O halde bir tarafta idare diğer tarafta yükümlüler tarafından ispata ilişkin kurallara ve ilkelere uyulması tarafların yargıda işlerini kolaylaştıracaktır. Dolayısıyla vergi hukukunda ispat konusunun ayrı bir önemi bulunmaktadır⁴⁹⁴.

4. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü

İspat ölçüsü esasında vergi hukukunda tartışılan bir kavram değildir. Medeni usul hukuku tartışmalarında yer bulan kavramın⁴⁹⁵ vergi hukuku açısından da irdelenmesi yerinde olacaktır.

İspat ölçüsü bir olayın ne zaman tam olarak ispat edildiğini ortaya koyan bir olgudur. Doktrinde genellikle tam ispat ölçü alınmaktadır. "Kanaat getirme" ve "kuvvetle muhtemel görme", "tam ispat" olarak kabul edilmemektedir. VUK'nun 3. maddesinde yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" biçimindeki düzenleme vergilendirme alanında ispat ölçüsünü "gerçek" olarak tespit etmektedir. Diğer deyişle gerçeğe ulaşıldığında vergiyi doğuran olay ispat edilmiş olacaktır⁴⁹⁶.

Anayasa'nın 138. maddesi uyarınca yargıç delilleri değerlendirecek ve vergiyi doğuran olay konusundaki gerçeği anayasa, kanun ve hukuka uygun olarak "vicdani kanaat"ine göre bulacaktır. Vicdani kanaat gerçek konusunda olacaktır⁴⁹⁷. Dolayısıyla vicdani kanaat kavramı ispat hukukunun temel kavramlarından biridir⁴⁹⁸.

Bu anlamda vicdani kanaat kavramı, yargıcın delilleri serbestçe takdir ettikten sonra, iddia edilen vakıa veya eylemin hiç ya da iddia edildiği şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda edindiği kanaattir. Davanın maddi sorun

⁴⁹⁴ Şeker, s.221.

⁴⁹⁵ Bkz. Alangoya, Yıldırım ve Deren Yıldırım, Medeni Usul, s.323; Yıldırım, s.40.

⁴⁹⁶ Dnş. 3. D., T:27.12.1994, E:1994/4027, K:1994/4583 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.571.

⁴⁹⁷ Saban, Vergi Hukuku, s.79.

⁴⁹⁸ Yıldırım, s.39-40.

boyutuna ilişkindir. Vicdani kanaat bir delil değildir, delilleri değerlendirme tarzıdır⁴⁹⁹.

İspat ölçüsü konusunda tartışılan kavramlardan biri “makul kuşku” ölçütüdür. İHAM kararlarında⁵⁰⁰ tanımlanan makul kuşku ölçütüne göre kesin ispat yoktur. Akla yatkın yani makul derecede ispatlanmış iddialar doğru kabul edilmelidir. Gerek vergi idaresi nezdinde gerekse vergi yargısında bir ispat ölçüsü olarak kullanılması gereken makul kuşku, kişinin suç işlemiş olabileceği konusunda objektif bir gözlemciyi inandırabilecek olayların veya bilginin varlığını gerektirir⁵⁰¹.

Makul kuşku ölçütünü Türk vergi hukuku açısından düşündüğümüzde uygulanabilir olmadığını görmekteyiz. Diğer deyişle bir vergi tarhiyatında idare, tarhiyatın dayanak alındığı maddi vakıayı makul şüpheyne yer bırakmayacak derecede ispatlamak durumundadır. Çünkü tarhiyat yapmayı gerektirecek makul şüphenin sorusunun cevabı olamayacağı gibi makul şüpheyne yer bırakmayacak şekilde ispatlamış olmanın kavramsal içeriği de bulunmamaktadır⁵⁰².

B. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ

Vergi hukuku açısından ispat vergisel bir işlemin esasını oluşturan maddi olayın deliller aracılığı ile ortaya konması⁵⁰³ ve bu doğrultuda yargıçta kanaat uyandırılması⁵⁰⁴ olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda sübjektif ispat yükü (delil gösterme yükü) değil objektif ispat yükü (delil saptama yükü) geçerlidir⁵⁰⁵.

VUK’nun 3. maddesinin başlığı “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” olarak düzenlenmiştir. Maddenin A fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, konumuzla ilgili B fıkrasında ise ispat ve ispat yükünün paylaştırılmasına ilişkin

⁴⁹⁹ Tutumlu, s.259-261.

⁵⁰⁰ Fox, Campell ve Hartley – Birleşik Krallık (Başvuru No: 12144/86, 12245/86), Osman Doğru, **İnsan Hakları Kararları Derlemesi**, Cilt:2, s.25, aktaran Murat Sadak, “Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım”, **İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)**, Özel Sayı:7, (Mart 2008), s.182 (dipnot 131). Aynı zamanda bkz. İrlanda-Birleşik Krallık Davası, 18.01.1978/27, <http://aihm.anadolu.edu.tr>, (05.05.2009).

⁵⁰¹ Sadak, s.191-192.

⁵⁰² Saban, s.80.

⁵⁰³ Seviş, Delil ve İspat, s.10.

⁵⁰⁴ Şeker, s.220.

⁵⁰⁵ Şanver, Vergi Hukukunda İspat, s.55.

hükümlere yer verilmiştir. VUK'nun 3/B hükmüne göre, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir".

Türk vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kurala bakıldığında genel/özel bir kural getirilmediği, Medeni Kanun'un 6. maddesindeki kuralın vergi hukukunda tekrar edilmesinden ibaret bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır⁵⁰⁶. İlke olarak vergi hukukunda da vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla mükelleftir⁵⁰⁷. Ancak bu genel kural içerisinde bir karine getirilmiştir ve bu karine "hayatın olağan akışı" karinesidir. Bu düzenleme serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır⁵⁰⁸.

1. "Hayatın Olağan Akışı" Karinesi

Vergi hukukunda ispat yükünün dağılımı ile ilgili temel esas hayatın olağan akışı karinesidir. Hayatın olağan akışı dışındaki olayların varlığını ispat yükü bunu ileri sürene aittir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak geliştiği ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktığı kabul edilir. Medeni Usul Hukukunda da böyle bir ilke olmamasına rağmen aynı yaklaşım egemendir⁵⁰⁹. Danıştay⁵¹⁰ ve Yargıtay⁵¹¹ kararları da bu esasa göre alınmaktadır.

⁵⁰⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.199; Gözübüyük, s.468; Tuncer, Vergi Hukuku, s.39; Oktar, s.65; Kaneti, Vergi Hukuku, s.55; Saban, Vergi Hukuku, s.60.

⁵⁰⁷ Uluatam ve Methibay, s.84.

⁵⁰⁸ Saban, Vergi Hukuku, s.77-80.

⁵⁰⁹ Saban, Vergi Hukuku, s.81; "Ticari faaliyette bulunacak ekonomik gücü olmayan, kirada oturan ve amelelik yapmak suretiyle yaşamını sürdüren bir kişinin vergi mükellefi olarak ihracatçı şirkete milyarlarca liralık kuru üzüm satması mümkün değildir", Dnş. 3. D., T:08.06.1995, E:1994/4336, K:1995/1822 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.561; "Olayda her ne kadar davacı döviz cinsinden borç para verdiğini kabul etmekle birlikte faiz almadığını söylemiş, borç alan kişi de faiz ödemediğini, almış olduğu borç karşılığında davacıya Türk Lirası cinsinden kredi kullandığını ifade etmişse de; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28/3. maddesine göre bir kişinin banker sayılabilmesi için ivaz karşılığı ödünç para verme işleminin devamlı ve mutad meslek halinde yapılıyor olması ve süregelen içtihatlar göre, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye yâda birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir yâda birden çok kişiye ödünç para

Örneğin ticaretin amacı kâr elde etmektir. Herhangi bir kazanç amacı olmadan ticari faaliyette bulunulması iktisat bilimine, dolayısıyla hayatın olağan akışına aykırıdır. Zararına satış yaptığını ilan eden bir tüccarın zarara rağmen ticari faaliyetini sürdürmesinin nedenlerini açıklama ve gerçekten zarar ettiğini ispat yükümlülüğü bulunmaktadır⁵¹². Dolayısıyla iktisadi, ticari ve teknik gereklerden sapmış bulunan olağandışı olguların ne olduğunu somut olarak ortaya koyup ispat etmek yükümlüye düşer⁵¹³. Bu ispat yükünü yerine getiremeyen yükümlü, vergilendirmenin iktisadi, ticari ve teknik gereklerin doğrultusunda yürütülmesine katlanacaktır⁵¹⁴. Aynı husus Fransız Vergi Yargısında da geçerlidir⁵¹⁵.

2. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uygunluk

Medeni Hukuktaki genel kurala paralel şekilde vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. Vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili muamelelerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyması ya da olayın özelliğine göre

verilmesi hallerinin ikraz işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşıldığını göstermesi ve VUK'nun 3. maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla, olay yâ da muamelenin tekemmülü ve hukuksal varlık kazanabilmesi için öngörülen teknik gerekliliklere aykırı olmaması ve hayatın doğal akışına uygun olmasının zorunlu olması karşısında; döviz alım satımı işini yapan kişiye davacının karşılıksız olarak borç para vermesinin, mali durumu borçlanmayı gerektiren kişinin de davacıya kredi kullandırmasının ekonomik ve ticari icaplara aykırı olması ve herhangi bir sözleşme ile kanıtlanamayan bu iddianın normal ve mutad olana uygun olmaması sebebiyle, davacının ikrazatçılık yaptığından bahisle adına yapılan cezalı vergi (BSMV) tarhiyatında hukuka aykırılık yoktur", Dnş. 7. D., T:5.10.2005, E:2001/759, K:2005/2272, Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, "Sermaye Azaltmasında Enflasyon Farkları Vergiye Tabi Olur Mu?", **Referans Gazetesi**, 24.09.2008.

⁵¹⁰ Danıştay bir kararında askeri hastanede görevli hekimin, mesai saatleri dışında faaliyet göstermesinin ücretsiz olduğu savını, "günümüzün gerçeklerine aykırı düştüğünü", bir başka deyişle hayatın olağan akışına uymadığını ve ispat edilmemiş olduğu için reddetmiş ve serbest meslek kazancı açısından yapılan vergilendirmeyi onamıştır. Dnş. 4. D., T:15.03.1983, 7924/1239 sk.. Benzer yönde bkz. Dnş. 4. D., T:26.1.1981, 654 / 259 sk., Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.51.

⁵¹¹ Yargıtay'da bir kararında "dört yıla ait tüm defter ve belgelerin, bulunduğu iddia edilen özel otomobilde bulundurulmasının mutad olmadığını, otomobil içinden hiçbir şey alınmayıp, hırsızların işine yaramayan defter ve belgelerin çalınması olgusunun yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmediğini" açık bir şekilde ifade etmiştir. Yrg. 11. CD., T:02.02.2001, E:2000/6285, K:2001/284 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁵¹² Oktar, s.65.

⁵¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.202.

⁵¹⁴ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.51; "Yangın dolayısıyla maddi delillerin yitirilmesi sonucunda KDV indirimi bakımından ispat külfeti mükellefe düşer", Dnş., 7. D., T:29.09.1992, E:1991/698, K:1992/4730 sk., Özbacı, VUK, s.75.

⁵¹⁵ Lasry, s.25.

mutad ve normal olması gerekir. Aksi durumda gerçek durumla görünen durumun farklı olduğuna dair kanaat hâsıl olacaktır⁵¹⁶.

Mutad sözcüğü alışılmış, alışılan anlamına geldiğine göre⁵¹⁷, mutad sözü fiili bir alışkanlığı ifade eder ve kapsam bakımından ticari örf ve âdete nazaran daha dardır. İcap sözcüğü belirli bir durumun doğal ve zorunlu bir sonucunu, kaçınılmaz olma halini ifade etmektedir. Olay belli bir davranış biçiminde bulunmaya zorlamaktadır. Bu nedenle iktisadi, ticari ve teknik icaplar sonucunda zorunlu bir durum söz konusu olmaktadır. Aynı husus olayın özelliğine göre normal ve mutad bir durumda da söz konusudur⁵¹⁸.

İspat külfeti ile ilgili söz konusu kuralın işletilebilmesi için vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uygun olmadığının kanıtlanması gerekir. Bu nedenle kanıt külfeti ile ilgili ilk sorun olaya uygulanacak iktisadi, ticari ve teknik icapların neler olduğunun tespit edilmesinden geçmektedir⁵¹⁹.

a. İktisadi İcaplar

Bireyler içinde yaşadıkları toplumda geçerli olan ekonomik sistemin kurallarına göre hareket ederler. Zira kendi kişisel çıkarlarını korumaları ancak bu şekilde gerçekleşebilir. Dolayısıyla bireyler sahip oldukları kaynaklarını nedensiz ve karşılıksız başka birey ya da bireylerin istifadesine sunmazlar⁵²⁰. İşte bireylerin içinde bulundukları ekonomik koşullar iktisadi icapları oluşturmaktadır⁵²¹. Örneğin enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bir kişinin parasını uzun süreli faizsiz olarak ödünç vermesi "iktisadi gereklere" uygun değildir. Borç parayı faizsiz verdiğini iddia eden bunu ispat etmelidir. Çünkü iktisadi hayatta normal ve

⁵¹⁶ "İktisadi ve teknik icaplara uymayan, normal ve mutad bir durum arz etmeyen tapu kayıtları esas alınarak tarhiyat yapılamaz". Dnş. 4. D., T:28.05.1996, E:1995/1488, K:1996/2185, Özbalcı, VUK, s.73.

⁵¹⁷ **Türk Dil Kurumu Online Sözlük**, www.tdk.org.tr, (25.05.2008).

⁵¹⁸ Şengül, s.125.

⁵¹⁹ Candan, İspat-VII, s.43.

⁵²⁰ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat-VIII", **Maliye Postası**, Sayı:238, (Ekim 1990), s.68.

⁵²¹ Kızılot ve Kızılot, s.695.

mutad olan enflasyon ortamında uzun süreli borç vermenin faizli olmasıdır⁵²². Böyle bir ekonomik durumda yükümlü faiz almadığını ispat etmelidir.

b. Ticari İcaplar

Ticari hayatın özü kâr sağlamak ve sahip olunan iktisadi değerleri en iyi biçimde kullanmaktır. Vergi mükellefleri bu esasa uygun düşmeyen faaliyetlerinin nedenlerini inceleme elemanına açıklamak ve bu nedenlere ilişkin somut deliller göstermek zorundadırlar. Bu inceleme ve araştırma sonucunda gerçek durum tespit edilmeye çalışılır. Buna göre kanıt yükü mükellefe veya vergi dairesine düşer⁵²³. Örneğin Danıştay bir kararında satılan ilaçların Bakanlık tarafından tespit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satılmasının ticari gerçeklere uymadığını, ilaçların etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satıldığının ispat yükünün mükellefe düşeceğini kabul etmiştir⁵²⁴.

Ticari icaplar denilince ticari örf ve âdet kurallarını da akla getirmek gerekir⁵²⁵. Ancak kanaatimce ticari örf ve âdetin kabul edilmesi görecelidir ve uzun bir süre alabilir.

c. Teknik İcaplar

Teknik icaplar herhangi bir mamulün imali için zaruri olan unsurlar ile mamulün sahip olması gereken özelliklerdir⁵²⁶. Vergi hukukunda teknik icap ifade

⁵²² Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 2.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.248; Danıştay, aralarında yakın akrabalık veya sıkı iş ilişkileri bulunmayan kimseler arasında önemli miktardaki meblağların, günün iktisadi hal ve şartlarına göre karşılıksız alınıp verilmeyeceğini göz önünde tutarak, ödünç para vermenin ilke olarak faizli olduğunun kabul edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir. Dnş. 4. D., T:15.04.1969, 582/1669, **Danıştay Dergisi**, Sayı:3, s.195, aktaran, Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.50.

⁵²³ "Davacı şirketin kredi kartı ile yaptığı satışlardan kaynaklanan hâsılâtının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle hakkında tarhiyat yapılmış olup, davacı tarafından kredi kartı ile yapılan işlemlerden elde edilen hâsılâtın kayıt ve beyan dışı bırakılan kısmının işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanıldığı iddiasının inceleme sırasında inceleme elemanına belirtilmemesi, yasal defter ve belgelerde de izlenilmediğinden kredi kartları ile tahsil edilen paraların işletmenin ne tür finansman ihtiyacının karşılanmasında kullanıldığının ortaya koyulmaması ve kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılmasının ticari icaplara uygun olmayıp, aksinin ispatı yükünün iddia eden davacıya ait olması sebepleriyle, davacı hakkında yapılan tarhiyat hukuka uygundur", Dnş. 3. D., T:28.6.2005, E:2004/1601, K:2005/1589, Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, "Sermaye Azaltmasında Enflasyon Farkları Vergiye Tabi Olur Mu?", **Referans Gazetesi**, 24.09.2008.

⁵²⁴ Dnş. 4. D., T:29.11.1971, 3866/7763, **Danıştay Dergisi**, Sayı:6-7, s.209, aktaran, Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.50.

⁵²⁵ Şengül, s.124; Kızılot ve Kızılot, s.696.

edildiğinde uygulamaya dönük akla gelen ilk konu randıman ve fire oranlarıdır. Randıman ve fire oranları mesleki kuruluşlar (ticaret ve sanayi odaları gibi) ya da yetkili resmi makamlar (belediyeler, bakanlıklar gibi) tarafından tespit edilerek kamuoyuna duyurulmaktadır⁵²⁷. Örneğin üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranında daha fazla fire vermemesi teknik icaplardandır. Bu durumda standart ölçülere uygun olarak saptanan fire oranlarından daha yüksek oranlarla çalışılmasını zorunlu kılan nedenler, bunları ileri süren vergi mükellefi tarafından kanıtlanmak durumundadır⁵²⁸. Vergi dairesi de teknik gereklilik olan firenin, standart fire oranından daha düşük meydana geldiğini iddia ediyorsa ispat etmelidir⁵²⁹.

3. İlk Görünüş Karinesi

VUK 3/B-II hükmünde delil serbestisi benimsenmişse de, hükümde önemli bir karine daha varlığını korumaktadır. Bu karineye göre yasanın bildirim, defter tutma ve vesikalar ile ilgili kurallarına uyan vergi mükellefi ilk görünüşün yarattığı “uygunluğa dayalı doğruluk” karinesinden yararlanacaktır⁵³⁰. Dolayısıyla belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi kanıtlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı kabul edilir. Bu karinenin doğru olmadığının ispat yükü idarededir⁵³¹.

İlk görünüş ispatı doktrinde “ihmal ilk görünüş ispatı”, “nedensellik ilk görünüş ispatı” ve “sorumluluk ilk görünüş ispatı” olarak farklı şekillerde açıklanmıştır⁵³². Bu ayırmalar usul hukukunda çeşitli biçimlerde ispat aracı olarak kullanılırken vergi hukuku açısından da geniş olarak uygulama alanı bulmaktadır⁵³³.

⁵²⁶ Şengül, s.124.

⁵²⁷ Candan, İspat-VIII, s.70.

⁵²⁸ Candan, İspat-VII, s.42.

⁵²⁹ Şenyüz, Vergi Hukuku, s.248.

⁵³⁰ Saban, Vergi Hukuku, s.81; Şeker, s.244; Seviğ, Delil ve İspat, s.13.

⁵³¹ “Tüm kamyon satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunan davacı şirketin bu belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ancak VUK’nda öngörülen biçimde yapılacak karşıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği, bunu kanıtlama külfetinin de belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden tarafa ait bulunduğu hakkında”, Dnş. 3. D., T:24.09.1986, E:1986/364, K:1986/1749 sk., aktaran Candan, İspat-VII, s.44.

⁵³² İlk görünüş ispatı hakkında daha fazla bilgi için bkz. Yıldırım, s.124-138.

⁵³³ Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:22, Sayı:82-83, 1992, s.7.

Basit (adi) karinenin özel bir türü olan⁵³⁴ ve doğruluk karinesi de denilen ilk görünüş karinesi ile mükellef hukuksal bir ön kabulden yararlanır⁵³⁵. Yükümlü belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevlerini yerine getirmezse ya da yasaya uygun olarak yerine getirmezse ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Böyle bir durumda defter ve belgeler yükümlü yararına kanıt olabilme niteliklerini yitirirler. Vergi idaresi vergiyi re'sen takdir ve tarh edebilir⁵³⁶.

4. İspat Yükünün Paylaşımı

a. Genel Olarak

Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti vergilendirmede esas kabul edilmektedir. Kural olarak vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve belge ile kanıtlanması gerekmektedir. VUK'nun 227. maddesi hükmü gereği olarak söz konusu yasa hükümlerine göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur. Bu bağlamda defter tutmak zorunda olmayan yükümlüler de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini kanıtlamak zorundadır⁵³⁷. Böylece mükellef VUK'nun 3. maddesinde yer alan ilk görünüş karinesinden yararlanarak ispat yükünden kurtulur.

Diğer yandan idare de kanunen kendisine verilen olağanüstü yetkileri kullanarak (örneğin, inceleme, yoklama ve arama yapma yetkileri gibi), mükellef ve sorumluların ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini denetler. Denetim yaparken mükellef beyanlarının aksini iddia ederek tarhiyat yaparsa, tarhiyat nedenlerini ispatlamak durumundadır. Bu bakımdan vergilemede ilk kanıtlama görevinin idareye düştüğünü söylemek mümkündür⁵³⁸.

İleri sürülen bir görüşe göre, vergi hukukunda geçerli olan herkes iddiasını ispatla mükelleftir kuralı, pratik bir içeriğe sahip değildir. Diğer bir ifadeyle vergi yönetiminin kanıtlama yükünü yükümlüye aktarmak, karşılaştırmalı

⁵³⁴ Ulutaam ve Methibay, s.84-85.

⁵³⁵ Seviğ, Delil ve İspat, s.13.

⁵³⁶ Kaneti, Vergi Hukuku, s.49-50; Güneş, Deliller, s.487; Yükümlü beyanı ile defter ve belgelerinin doğru sayılması karinesinin çürütülmesi hakkında daha fazla bilgi için bkz. Şeker, s.252-268.

⁵³⁷ Seviğ, Delil ve İspat, s.11.

⁵³⁸ Candan, İspat-VII, s.43.

hukuka aykırı düşmektedir. Olumsuzun kanıtlanmasının yükümlüden istenmesi yerinde değildir. İdarenin yükümlüye önce sen bir milyon TL kaçırdın demesi, sonra da kaçırmadığını kanıtla demesi doğru değildir⁵³⁹. Vergi koyan veya artıran olaylarda ispat yükü idarededir, vergi dışı bırakan olaylarda ispat yükü yükümlüdür. Biçimin kötüye kullanımında da ispat yükü idarededir⁵⁴⁰.

OECD üyesi ülkelere bakıldığında bazılarında ispat külfeti vergi idaresine aittir. Bir kısım ülkelerde ise ispat külfeti mükellefe ait iken bir kısım ülkelerde ise karma bir sistem uygulanmaktadır⁵⁴¹.

Alman vergi hukukunda idare tarafından yapılan tarhiyatlarda ispat yükü vergi yönetimindedir. Vergi istisnasından veya muafiyetinden yararlanma işlemlerinde ise ispat yükü yükümlüdür. Ancak istisnai durumlar da vardır⁵⁴².

b. İspat Yükünün Mükellef Tarafında Olduğu Durumlar

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerinin düzenlediği belgeler ve yaptığı kayıtlar iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uymadığı sürece ispat yükü mükelleflere düşmektedir. Böyle bir durumun yaptırımı olası bir incelemede re'sen ya da ikmalen tarhiyattır⁵⁴³. Mükellef iktisadi, ticari ve teknik icaplarla olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uymamasına rağmen düzenlediği belgeler ve yaptığı kayıtların gerçek olduğunu iddia ediyorsa bunu kanıtlamak zorundadır⁵⁴⁴.

⁵³⁹ Şanver, Yorum ve Kanıtlama, s.195.

⁵⁴⁰ Şanver, Vergi Hukukunda İspat, s.55.

⁵⁴¹ Namık Kemal Uyanık, "İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:283, (Mart 2005), s.95.

⁵⁴² Kühn ve Diğerleri, s.205.

⁵⁴³ "Özel dersane tip yönetmeliği hükümleri uyarınca ücretiz kurs verilecek öğrenci sayısı belirli bir oranda belirlendiğinden, bu oranın aşıldığı iddiasının ispatı mükellefe düşer", Dnş. 3. D., T:30.03.1994, E:1993/1856, K:1994/979 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Programı**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁵⁴⁴ "Bir cilt faturadan 35.'sinin düzenlenmiş olması elli tanesinin düzenlendiği anlamına gelmezse de, ancak geriye doğru 34 tanesinin düzenlendiğinin kabul edilmesini gerektirir. Dolayısıyla 35 adet fatura düzenlendiği anlaşılan mükellefin bu cildin tamamını kullanmadığına ilişkin iddiasının ispat külfeti kendisine düşeceğinden...", Dnş. 3. D., T:11.02.1992, E:1991/3095, K:1992/512, **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008); Benzer bir hüküm için bkz. Dnş. 3. D., E:1994/3548, K:1995/2236 sk., aktaran Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları (Föy-Volan)**, Cilt:3, Suryay Yayıncılık, İstanbul, 1997. (sayfa no yok).

Kuşkusuz mükellef bu kanıtlama sırasında vergi idaresinin ortaya koyduğu icap ve durumların gerçek olmadığını da iddia ve ispat edebilir⁵⁴⁵.

Doktrinde ve içtihatlarda ispat yükünün mükellefe ait olduğu bazı durumlar yer yer tartışılmıştır. Bunlardan bazıları şöyle sıralanabilir:

- Kişisel etkiye sahip mücbir sebebin varlığını ispat yükü mükellefe aittir⁵⁴⁶.

- Vergi beyannamesinde yazılı bilgilerin doğruluğunu ispat yükü beyanda bulunan vergi yükümlüsüne düşmektedir⁵⁴⁷. Dolayısıyla defter ve belgelerin yanması ispat yükünü ortadan kaldıran bir neden olarak düşünülemez⁵⁴⁸.

- Herhangi bir muafiyet ya da istisna uygulamasından yararlanılması gerektiğinin ispatı yükümlüye aittir⁵⁴⁹.

- Kanuni karinelerde ispat yükü yükümlüdür. Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür. Ancak peçeleme halleri kanunlarda özel olarak düzenlenmiş ise ispat yükü yükümlüye geçmektedir. Örneğin vergi mükellefi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ve örtülü sermaye iddialarının aksini ispat zorundadır⁵⁵⁰.

- Vergi düzenlemelerinde adi karine niteliğinde olan diğer örnekler arasında kanuni ölçüler gösterilebilir. Kanuni ölçü uygulaması söz konusu

⁵⁴⁵ "Düşük oranlı KDV uygulanacak eşyalar arasında yalnızca pancardan üretilen toz ve kristal şeker ile kesme şeker sayılmıştır. Yani pancar dışındaki ham maddelerden üretilen şeker, genel vergi oranına tabi bulunmaktadır. Bu durum karşısında ithale konu olan şekerin, düşük oranlı KDV'ne tabi tutulabilmesi için pancardan üretildiğinin kanıtlanması gereklidir. Bu kanıtlamanın ise mahkeme kararında söylenenin aksine, ithale konu şekerin pancardan üretildiğini iddia eden mükellefçe yapılması gerekir.", Dnş. 7. D., T:24.02.2005, E:2002/1149, K:2005/253, **Kazancı İctihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁵⁴⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.118.

⁵⁴⁷ Dnş. 9. D., T:23.02.1993, E:1992/3321, K:1993/735. (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.1621).

⁵⁴⁸ Dnş. 11. D., T:05.10.1995, E:1995/4697, K:1995/2384, (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.557).

⁵⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203.

⁵⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203.

olduğunda neden bu ölçünün altında kaldığını yükümlü ispat etmek durumundadır⁵⁵¹.

- İşe başlandığına dair kanuni belirtilerin varlığından dolayı hakkında adi karine bulunan bir yükümlü belirtilere rağmen aslında işe başlamadığını ispatlayabilir⁵⁵².

- Tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını ispat yükü yükümlüdedir⁵⁵³.

- Takdir komisyonu kararı kesin ve yürütülmesi zorunlu olan idari işlem değildir. Bu kararlar adi karine niteliğinde olduğundan aksi yükümlü tarafından ispatlanabilmektedir⁵⁵⁴.

- Emlak vergisi bakımından beyan/bildirim dışı kalan bina, arsa ve arazinin idare tarafından bilindiğini iddia ve ispat külfeti yükümlüye düşmektedir⁵⁵⁵. Benzer bir durum veraset ve intikal vergisi uygulamasında da söz konusudur⁵⁵⁶.

⁵⁵¹ "... beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde, emsal kira bedeli esası uygulanmayacak, beyan edilen gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, ispat edilememesi halinde ise, emsal kira uygulanarak, emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir. Elde edilen kira gelirinin gerçek olduğunun ispatı ise bunu ileri süren yükümlüye düşmektedir". (Dnş. 3. D., T:18.01.1989, E:1988/2428, K:1989/109, Resmi Gazete: 14.02.1989-20080); "Bu nitelikleriyle vergi idaresinin elinde bir denetim aracı olarak bulunan emsal kira bedeli esası, bu esasa göre beyanı gerekenden daha düşük beyanda bulunan yükümlülerin beyan ettikleri gelirin gerçek ve doğru olduğu yolundaki kanıtlarına da açıktır. Bu nedenle, tüm yasal ölçülerin uygulandığı hallerde olduğu gibi vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlü, beyanının gerçeğe uygun olduğunu kanıtlama yükü altındadır". (Dnş. VDDK, T:06.04.1990, E:1989/186, K:1990/31, **Danıştay Dergisi**, Sayı:80, s.125-127; aktaran Karakoç, Vergi Hukuku, s.528, dipnot 82).

⁵⁵² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203.

⁵⁵³ "... Medeni Kanunun 1001. maddesi gereğince davacı tarafından satılan bağımsız bölümün kayıtlı olduğu kat mülkiyeti kütüğünün, tapu kütüğüne ilişkin esaslara göre tutulması ve bu kütüğe geçirilen işlemler için aynı esasların geçerli olması nedeniyle Medeni Kanunun 1013. maddesine göre taşınmazın maliki olan davacının veya adına işlem yapma yetkisi bulunan kimsenin yazılı beyanı üzerine tescil edilen satış işleminin satış bedeli yönünden gerçek durumu yansıtmadığını kanıtlama yükü kendisine düşmektedir. Doğruluğu, yukarıda değinilen düzenlemeler ile kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen ve satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları satış bedelinin, gerçekte faturada gösterilen düzeyde olduğunu kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyatı, taşınmazın gerçek değerinin tespiti için yeterli araştırma ve inceleme yapılmadığı gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir". (Dnş. 3. D., T:24.09.2003, E:2001/2306, K:2003/4438, **Yaklaşım**, Sayı:140 (Ağustos 2004), s.292.

⁵⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205.

⁵⁵⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203.

⁵⁵⁶ Karakoç, Vergi Hukuku, s.529.

- Mükellef, borç parayı faizsiz verdiğini iddia ediyorsa veya avukat vekâlet hizmetini ücretsiz yaptığını iddia ediyorsa bu iddialarını ispat etmek zorundadır⁵⁵⁷.

- Ticari faaliyetin sona erdiğini bildirmeyen mükelleflerin faaliyetlerinin devam ettiğinin kabulü normal ve mutad olup vergi dairesinin bu hususu tespit ve araştırma zorunluluğu bulunmamaktadır⁵⁵⁸.

- Maddi deliller bulunmadığı için re'sen takdir edilmiş olan matrahın doğru olmadığını ispat yükü de yükümlüye düşmektedir. İspat yükünün taraf değiştirmesi, yükümlünün beyanda bulunma ve kanuni defterleri düzenli bir biçimde tutma ödevlerini ihmal etmesinin bir sonucudur⁵⁵⁹.

c. İspat Yükünün İdare Tarafında Olduğu Durumlar

Vergi hukukundaki ispat kuralları karşısında vergi idaresi somut olayı değerlendirirken ispat kuralları ile bağlıdır⁵⁶⁰. Dolayısıyla idare adına hareket eden inceleme elemanları hukuki dayanaklarını ve maddi delillerini ortaya koymak zorundadır.

Doktrinde ve içtihatlarda ispat yükünün idare tarafında olduğu örnek bazı durumlar şöyle belirlenmiştir:

- Vergi dairesi, tarh işlemini yaparken dayandığı sebep ya da sebepleri göstermek; gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır⁵⁶¹.

- İşini terk ettiğini süresinde bağlı bulunduğu vergi dairesine bildiren vergi yükümlüsünün faaliyetine son verildiğini ispatlaması gerekmediği halde, bu

⁵⁵⁷ Bilici, s.133.

⁵⁵⁸ Dnş. 3. D., T:08.12.1989, E:1989/988, K:1989/2756 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:78-79, 1990, s.148.

⁵⁵⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s.530.

⁵⁶⁰ Şeker, s.281; Sadak, s.177.

⁵⁶¹ "Yasaya uygun bir vergileme için, vergiyi doğuran olayın somut bir biçimde tespitinin ve ortaya konulmasının gerektiği hakkında". Dnş. 4. D., T:26.03.1998, E:1997/114, K:1998/1192, Karakoç, Vergi Hukuku, s.530.

durumun aksinin iddia edilmesi halinde iddianın sahibi olan vergi dairesince bunun ispatlanması gerekir⁵⁶².

-Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin ispat yükü vergi dairesine aittir⁵⁶³.

- Yükümlü lehine kabul edilen karinelerin aksini vergi idaresinin ispat etmesi gerekmektedir. Vergi idaresi yükümlünün beyanname, defter ve belge düzenine uymuş bulunmasının yarattığı "ilk görünüş karinesi"ni çürütebilir⁵⁶⁴.

- Zamanaşımının durduğunu ve/veya kesildiğini ispat yükü, zamanaşımının durması ve/veya kesilmesi lehine olan vergi idaresine aittir⁵⁶⁵.

- Uyuşmazlık halinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların ispat yükü vergi idaresine düşmektedir⁵⁶⁶.

- Vergi hukukunda salt varsayımlardan hareketle vergilendirmeye gidilmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin delillerle ortaya konulması gerekmektedir⁵⁶⁷.

Karşılaştırmalı hukuk açısından bakıldığında ABD'nde yapılan vergi incelemelerinde "dolaylı ispat yöntemi" adı verilen bir yöntemin kullanıldığı ve esas olarak serbest delil sisteminden etkilendiği fark edilmektedir. Yapılan incelemelerde mükellefin defter ve belgeleri herhangi bir nedenden dolayı incelemeye elverişli değilse vergi inceleme elemanı beyan edilmeyen gelirin tespitinde dolaylı ispat yöntemini (Indirect Method of Proof) kullanabilmektedir.

⁵⁶² Dnş. 3. D., T:15.10.1986, E:1986/554, K:1986/2000; Candan, İspat-VIII, s.67.

⁵⁶³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203.

⁵⁶⁴ "Gerçek satış bedelinin faturada gösterilen bedelden yüksek olduğundan bahisle tarhiyat yapan, vergi dairesinin, faturanın gerçek satış bedelini yansıtmadığı hususunu kanıtlamak durumundadır.", Dnş. 9. D., T:13.03.1997, E:1995/3062, K:1997/764 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008); "Oto satışlarında, faturalarda yazılan bedelin gerçek satış bedeli olmadığının kanıtlanması idareye düşer", Dnş. 4. D., T:11.10.1995, E:1995/2452, K:1995/2473 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.557.

⁵⁶⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.136.

⁵⁶⁶ Dnş. 9. D., T:27.01.1993, E:1992/2714, K:1993/275; Dnş. 4.D., T:10.02.1998, E:1997/688, K:1998/444, Karakoç, Vergi Hukuku, s.531.

⁵⁶⁷ Karakoç, Vergi Hukuku, s.531.

Bu yöntemle göre vergi inceleme elemanının tespit ettiği gelir beyan edilmesi gereken gelir olarak onaylanmaktadır⁵⁶⁸.

5. Re'sen Araştırma İlkesinin İspat Yüküne Etkisi

Delil ve ispat konusu hemen her hukuk dalında aynı temele dayanıyorsa da uygulandığı hukuk dalının özelliklerinin delil ve ispat sisteminde etkili olması kaçınılmazdır. Vergi yargısında bu noktada tartışılabilir konu re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu bir yargılama hukukunda ispat yükünden bahsedilip bahsedilemeyeceğidir.

İspat yükü sorunu ilk bakışta sadece mahkemenin edilgenliği ilkesinin geçerli olduğu yargılama hukuklarında varmış gibi görünsede, re'sen araştırma ilkesinin geçeli olduğu ve mahkemenin etkin olduğu yargılamalarda da bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği şüpheli kalabilir. Bu durumda yargıcın kimin aleyhine karar vereceği ispat yükü kurallarına göre belirlenir⁵⁶⁹.

Dolayısıyla vergi yargılamasında taraflar davanın açılması ve cevap süresi içinde iddia, savunma ve delillerini mahkemeye sunarak sorunun çözümünün hızlanması ve kolaylaştırılması ile yükümlüdürler (İYUK m.3/3). Bununla birlikte delilin toplanmasının ve araştırılmasının yargıç tarafından yapılabilecek olması ispat yükünün varlığını etkilemeyecektir⁵⁷⁰. Yargılama aşamasında mükellefin işlemleri değil idarenin işlemlerinin yerindeliği ve hukukiliği denetlenecektir⁵⁷¹. Dolayısıyla re'sen araştırma ilkesinin vergi hukukunda ispat yüküne ilişkin kurallara bir etkisi bulunmamaktadır.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLAN DELİL TÜRLERİ

Vergi yargılama hukukunda delil konusunu; İdari Yargılama Usulü Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemeleri içinde ele almak gerekir. Vergi uyuşmazlıkları, İdari Yargılama

⁵⁶⁸ Micheal Mulroney, **Federal Tax Examination Manual**, John Wiley & Sons Inc. USA, 1985; aktaran Erkan Yetkiner, "ABD'de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti", **Yaklaşım**, Sayı:98, (Şubat 2001), s.82-83.

⁵⁶⁹ Daha fazla bilgi için bkz. Umar ve Yılmaz, s.8 vd.

⁵⁷⁰ Özkan, s.53-54.

⁵⁷¹ Candan, İYUK, s.56; Aslan ve Şentürk, s.23.

Usulü Kanunu'nda yer almış hükümlere göre çözümlendirilir. Söz konusu kanunda delil konusu bağımsız bir başlık altında ele alınmamış olmasına rağmen, yine de bu konu ile ilgili bazı düzenlemelerle karşılaşılmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 31. maddesi ile bazı konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. Bu atıf maddesinde deliller ile ilgili hükümler de bulunmaktadır. Bu nedenle delil konusunda bu Kanun'un düzenlemelerini gözden uzak tutmamak gerekmektedir⁵⁷².

Vergi yargılamasında serbest delil sistemi uygulanmasına rağmen öğretide delilleri daha açık bir biçimde belirleyebilmek ve inceleyebilmek için, vergi idaresi ile vergi yargısında meydana gelen deliller ve mükellef tarafından oluşturulan deliller olarak üç grup altında sınıflandırıldığı görülmektedir⁵⁷³.

Bu çalışmada vergi hukukunda delil türleri konusu VUK'nun 3. maddesinde yer alan hükmün lâfzî yorumundan yola çıkarak vergi hukukunda geçerli olan deliller ve geçerli olmayan deliller olarak ana ayrıma tabi tutularak incelenmiştir. Vergi hukukunda geçerli deliller başlığı ise yargı, yükümlü ve idare nezdinde oluşan deliller olarak alt başlıklar halinde ele alınmıştır. Vergi hukukunda geçerli olmayan delil türleri ise ayrı bir başlık halinde irdelenmiştir.

A. YARGI NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

1. Keşif

Dava konusu olay yerinde inceleme yapma anlamına gelen keşif konusunda, İYUK'nun 31. maddesinin yaptığı atıf gereği vergi hukukunda HUMK'nun hükümleri uygulanmaktadır. Ancak vergi yargılaması hukukunda daha çok "özel hüküm sebebi" anlamında menkullerin keşfi söz konusu olmaktadır⁵⁷⁴. Keşif bilirkişi raporuna nazaran vergi hukukunda delil değeri daha yüksek bir delildir⁵⁷⁵. Vergi davalarında keşif pek fazla başvuru alan delil olmasa da doğal

⁵⁷² Mutluer, s.425-426.

⁵⁷³ Mutluer, s.426-427.

⁵⁷⁴ Karakoç, Vergi Hukuku, s.524.

⁵⁷⁵ Tuncer, Vergi Tarhi, s.29.

afetler, yangın, kaza ve değeri düşen mallar vb. hususlarda yükümlüler mahkemeden keşif yapılmasını isteyebilirler⁵⁷⁶.

Keşif takdiri bir delil olması nedeniyle yargıç keşif sonucunda edindiği bilgileri serbestçe takdir eder. Davanın taraflarının keşif isteminde bulunması durumunda mahkemenin bu istemi yerine getirmesi gerekir⁵⁷⁷.

2. İkrar

İkrarın kavram olarak ne olduğu, nitelikleri, türleri, hukuk sistemindeki yeri ve delil değerine daha önceki bölümde yer verildiğinden burada ayrıca ele alınmayacaktır.

Bir maddi olayın ya da hukuki durumun tarafı olan kişi tarafından doğrulanması olarak tanımlanan ikrar vergi hukuku bakımından maddi delil olarak kabul edilmektedir⁵⁷⁸. Medeni yargılama hukukunda kesin delil olan ikrar vergi hukukunda takdiri bir delil konumundadır⁵⁷⁹. Ancak özellikle vergi yargılaması yönünden ikrarın etkisi kesin delillere yaklaşmaktadır⁵⁸⁰. Çünkü vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında en güçlü kanıt vergi mükellefinin veya sorumlusunun ikrarıdır⁵⁸¹. Yükümlü bilgi toplama sırasında idarenin iddialarını kabul etmişse "ikrar" gerçekleşmiş olacaktır⁵⁸².

Danıştay kararlarına göre ikrarın delil değeri taşıyabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir:

- İkrar herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak biçimde tespit edilmiş olmalıdır⁵⁸³,

⁵⁷⁶ Karakoç, Delil Sistemi, s.181.

⁵⁷⁷ Dnş. VDDK, T:22.03.1985, E:1985/2, K:1985/1 sk., aktaran Kızılot ve Kızılot, s.707.

⁵⁷⁸ "Bir kısım motorlu araç satışından fatura bedelinin dışında para alındığının yükümlünün ikrarı veya sair delillerce kanıtlanmadıkça ikmalen tarhiyat yapılamayacağı hk", Dnş. 4. D., T:06.01.1977, E:1976/2384, K:1977/73, aktaran Candan, İspat-III, s.52.

⁵⁷⁹ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.435; Aslan ve Şentürk, s.25.

⁵⁸⁰ Kızılot ve Kızılot, s.707; Karakoç, Delil Sistemi, s.96.

⁵⁸¹ Candan, İspat-III, s.52.

⁵⁸² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205.

⁵⁸³ "İlgili dönemde zirai mahsulün tamamını müstahsilden aldığını, ancak yanlışlık sonucu stopaj yaparak vergi dairesine yatırmadığını ifade ederek, inceleme tutanağını ihtirazi kayıt koymadan

- İkrar açık ve net bir biçimde yapılmış bulunmalıdır⁵⁸⁴,
- İkrar tehdit, hile ve baskı altında yapılmamış olmalıdır⁵⁸⁵,
- İkrar ticari icaplara uygun olmalıdır⁵⁸⁶,
- İkrar, ikrarda bulunanın bilebileceği bir hususa ilişkin bulunmalıdır⁵⁸⁷.

Ayrıca Danıştay kararlarına göre vergilendirmede ikrarın bir bütün olarak değerlendirilmesi şartı da aranmaktadır. İkrarın bir kısmının kabul edilmesi bir kısmının kabul edilmemesi söz konusu olamayacaktır. İkrarın tamamı dikkate alınarak karar verilecektir⁵⁸⁸.

3. Tanık Beyanı

a. Tanık Beyanı İçin Gerekli Şart

Tanık (şahit) beyanı genel kural itibarıyla vergi yargılaması hukukunda geçerli bir delildir⁵⁸⁹. Ancak tanık beyanlarının vergiyi doğuran olayla tabii veya açık bir ilgisinin bulunması şarttır. (VUK.m.3/B). Bu hüküm vergi hukukunda “tesadüfi tanık” kullanımını ceza hukukundan farklı olarak tümüyle

imzalayan davacı hakkında yapılan tarhiyatta isabetsizlik yoktur”, Dnş. 3. D., T:26.11.1986, E:1986/1112, K:1986/2353 sk.; “İhtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan inceleme tutanağındaki ifadelerin, ifade sahibi vergi mükelleflerini yargı yerlerinde bağlayıcı hk”, Dnş. 3. D., T:08.06.1988, E:1987/1924, K:1988/1647 sk., Candan, İspat-III, s.53.

⁵⁸⁴ “1978 yılında inşa edilerek 1982 yılında 21 milyon liraya satılan binanın maliyet bedelinin defter ve belgelerle veya kanuni ölçülerle değil, davacının tahmini ifadesine dayalı bulunduğu anlaşıldığından, gerçeği yansıtmadığı hk.”, Dnş. 3. D., T:30.06.1986, E:1986/2287, K:1986/1629 sk., Candan, İspat-III, s.53.

⁵⁸⁵ “İkrarın tehdit, hile ve baskı altında yapılmış olduğunun iddia eden tarafından ispatlanması halinde, ikrarın hukuki bir değeri yoktur”, Candan, İspat-III, s.53.

⁵⁸⁶ “Canlı hayvan ihracatı yapan davacının bildirdiği rakamlara göre kar oranının ihracat bedelinin % 33’ü olduğu, bu rakamın yüksek ve ticari icaplara uygun bulunmaması sebebiyle, İhracatçılar Birliği’nden sorulacak kar oranına göre karar verilmesi gerekir”, Dnş. 4. D., T:27.09.1985, E:1984/2765, K:1985/1657, sk., Candan, İspat-III, s.53.

⁵⁸⁷ “Bankadaki hesaptan tahsil edilmek için veya bankadan alınan krediye teminat olarak verilen senetlerin, şirketin ticari faaliyetine ilişkin olduğuna dair ortaklar ifadesine dayalı tarhiyatta isabetsizlik yoktur”, Dnş. 4. D., T:27.09.1988, E:1987/2995, K:1988/2170, sk., Candan, İspat-III, s.53.

⁵⁸⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s.140.

⁵⁸⁹ Kızılot ve Kızılot, s.706; Şengül, s.120; Veysi Seviğ, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:6, (Ağustos 1991), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/11-VEYSI%20SEVIG27.doc>, (20.04.2008).

kaldırmaktadır⁵⁹⁰. Çünkü tanık ifadelerinin delil değerini sınırlayan hüküm vergi hukukuna özgüdür. HUMK'nda tanık ifadesinin delil olarak kabul edildiği ve tanıkla ispat yasağının bulunmadığı durumlarda, tanığın olayı bilmesinin rastlantısal olması delil değerini ortadan kaldırmamakta, yalnızca tanık ifadesinin yargıç tarafından takdirinde göz önünde tutulmaktadır⁵⁹¹. Vergi hukuku alanında tanık ifadesi için böyle bir sınırlandırmaya gidilmesi, yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir⁵⁹². Diğer yandan gerekli şartları taşıyan şahit ifadesinin tek başına yeterli bir delil olduğu da ileri sürülemeyecektir. Çünkü belge ve kayıt düzeninin esas olduğu bir alanda şahit ifadesi, yapılan işlemleri ancak destekleyici bir niteliğe sahiptir⁵⁹³.

Türk vergi hukukunda tanık ifadesine ilişkin sınırlamanın gereksiz olduğunu ileri süren görüşler olduğu gibi⁵⁹⁴, bu sınırlamanın yerinde olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır⁵⁹⁵. Sınırlamanın yerinde olduğunu düşünen görüşlerin temel dayanağı, vergiyi doğuran olaya taraf olmayanların ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde katkısı bulunmayanların tanık olarak kabulünün mümkün olamayacağı bu nedenle de sınırlamanın zorunlu olduğu yönündedir.

Kanaatimce tanık ifadesine ilişkin böyle bir sınırlamaya ihtiyacın elzem olduğu ileri sürülemez. Zira tanık medeni ve ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılamasında da takdiri bir delildir. Olayla ilgisi olmayan kişilerin tanık beyanları zaten yargıç tarafından dikkate alınamayacağına göre düzenlemenin bu bağlamda şart olduğunu söylemek zordur. Ancak usul ekonomisi açısından gereksiz tanık ifadelerine mahal bırakmadığı açıktır.

VUK'nun 3. maddesinde tanık ifadesinde sınırlama getirilirken "tabi ve açık" olma ifadesi kullanılmıştır. Bazı görüş sahipleri kanun metninde yer alan

⁵⁹⁰ Uluatam ve Methibay, s.85; Kaneti, Vergi Hukuku, s.54; "Müşterilerin kendi kayıtlarına uymayan ifadelerine itibar edilemez", Dnş. 4. D., T:24.08.1986, E:1985/5206, K:1986/1684 sk., Özbalcı, VUK, s.76.

⁵⁹¹ Güneş, Deliller, s.491.

⁵⁹² Kaneti, Vergi Hukuku, s.62; Şeker, s.241; Karakoç, Tanık Beyanı, s.463; Mutluer, s.428.

⁵⁹³ Saban, Vergi Hukuku, s.87; Şengül, Delil Sistemi, s.81. "Mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil olarak kabul edilemeyeceği vergi tarhi esnasında bu beyanların diğer delillerle de desteklenmesi gerekeceği hk.", Dnş. 4. D., T:24.11.1999, E:1999/1323, K:1999/4273 sk., **Kazancı İctihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁵⁹⁴ Özbalcı, VUK, s.73.

⁵⁹⁵ Karakoç, Tanık Beyanı, s.463.

“ve” bağlacının “veya” şeklinde algılanması gerektiğini, vergiyi doğuran olayın tarafı olmayıp da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine aracılık ve yardım edenlerin vergiyi doğuran olaylarla ilgilerinin tabii olduğunun söylenemeyeceğini, ancak bunların vergiyi doğuran olayla ilgilerinin açık olduğunun kabul edilmesi gerekeceğini ileri sürmüşlerdir⁵⁹⁶.

Bu görüşe katılamıyorum. Kanaatimce lâfzî olarak hüküm açıktır ve her iki kriteri birlikte aramaktadır. Ayrıca kriterleri ayrı ayrı sınırlayabilmek, diğer deyişle kapsamını belirleyebilmek kolay değildir. Herhangi bir uyumsuzlukta tanık delilinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olduğu ancak açık olmadığı veya açık olduğu ancak tabii olmadığı hususunun ayrıştırılması zordur. Danıştay şahit ifadesinin tabii olması için “bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması” gerektiğini kabul etmiş, emtia alıcısının, faiz karşılığı borç alan kişinin, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin, kiracının, mükellefin muhasebecisinin, işyerinde çalışan işçinin, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun, tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olarak bulunduğunu kabul etmiştir⁵⁹⁷. Dikkat edilirse sayılan kişiler aynı zamanda vergiyi doğuran olayla ilgisi açık olan kişilerdir.

Vergilendirme işlemlerinde ifadesine dayanılan tanığın vergiyi doğuran olayla tabii ve açık olarak ilgisi olma şartı, her olayda olayın özelliğine göre değerlendirilerek vergi mahkemesince takdir edilmektedir⁵⁹⁸. Vergi mahkemesi bunu hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde, davaya konu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına, diğer anlatımla verilen ifadenin kanıt değeri taşıyıp taşımadığına göre karar verecektir. Danıştay bazı durumlarda VUK’ndaki şartları taşıdığı halde tanık ifadesini dikkate almamıştır. Örneğin mükellefle arasında husumet bulunan tanığın ifadesi⁵⁹⁹, mükellefi zarara uğratmak amacıyla

⁵⁹⁶ Karakoç, Tanık Beyanı, s.464; “Alıcı ifadeleri ve sundukları belgeler maddi delil olarak kabul edilerek vergi dairesince ikmalen tarhiyat yapılabilir”, Dnş. 4. D., T:07.06.1985, E:1984/1536, K:1985/1658 sk., Uluatam ve Methibay, s.87.

⁵⁹⁷ Bkz. Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-VI”, **Maliye Postası**, Sayı:236, (Ağustos 1990), s.56.

⁵⁹⁸ “Defter ve kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına temsilcisinin anlatımını içeren tutanak delil kabul edilerek ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplanmasında yasaya aykırılık yoktur”, Dnş. 3. D., T:25.08.2003, E:2000/2778, K:2003/3288 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁵⁹⁹ Dnş. 3. D., T:30.03.1988, E:1987/1199, K:1988/1021 sk., Candan, İspat-VI, s.57

verilen tanık ifadesi⁶⁰⁰, sahte veya geçersiz olduğu ispatlanamayan noter senedinin hilafına yönelik tanık ifadesi⁶⁰¹ Danıştay nezdinde geçerli kabul edilmemiştir⁶⁰².

Danıştay kararlarında emtia alıcısının⁶⁰³, faiz karşılığı borç alan kişinin⁶⁰⁴, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin⁶⁰⁵, kiracının⁶⁰⁶, mükellefin muhasebecisinin⁶⁰⁷, işyerinde çalışan işçinin⁶⁰⁸, taşıt sürücüsünün⁶⁰⁹, komisyoncunun⁶¹⁰ tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık mükellefin eniştesinin fatura düzenlememe eylemi ile⁶¹¹, bir kez ticari ilişkide bulunan müşterinin mükellefin bütün ticari faaliyeti ile⁶¹², ticari ilişkiye taraf olan kişinin yakınının bu ticari ilişkiyle⁶¹³ ilgisinin tabi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Diğer yandan yükümlülerle ilişkide bulunan ve yükümlü ile aralarında herhangi bir husumet bulunmayan kimselerin inceleme elemanı tarafından tutanakla tespit edilen ve birbirini teyit eden ifadelerinin delil olarak kullanılabileceği Danıştay'ın yerleşik hale gelmiş kararlarında da ifade edilmektedir⁶¹⁴.

⁶⁰⁰ Dnş. 3. D., T:15.01.1987, E:1986/1213, K:1987/137 sk., Candan, İspat-VI, s.57

⁶⁰¹ Dnş. 4. D., T:13.02.1985, E:1984/3803, K:1985/374 sk., Candan, İspat-VI, s.58

⁶⁰² Candan, İspat-VI, s.57; "Ticari ve teknik icaplara uymayan mükellef ifadesi maddi delil olarak kabul edilemez", Dnş. 4. D., T:05.06.1985, E:1984/2765, K:1985/1657 sk., Uluatam ve Methibay, s.87.

⁶⁰³ Dnş. 3. D., T:28.02.1987, E:1984/1536, K:1985/1658 sk., Candan, İspat-VI, s.55. Dnş. 4. D., T:07.06.1985, E:1984/1536, K:1985/1658 sk., Karakoç, Delil Sistemi, s.151, (dipnot 201). Dnş. VDDK, T:15.03.2002, E:2002/12, K:2002/101 sk., Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, "Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılat Nasıl Hesaplanır", **Referans Gazetesi**, 01.04.2009.

⁶⁰⁴ Dnş. 3. D., T:25.03.1987, E:1986/1875, K:1987/812 sk., Candan, İspat-VI, s.55.

⁶⁰⁵ Dnş. 3. D., T:13.05.1987, E:1986/3625, K:1987/1255 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶⁰⁶ Dnş. 3. D., T:01.12.1987, E:1986/3250, K:1987/2717 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶⁰⁷ Dnş. 3. D., T:22.06.1988, E:1987/2954, K:1988/1858 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶⁰⁸ Dnş. 4. D., T:07.12.1988, E:1988/2042, K:1988/4360 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶⁰⁹ Dnş. 3. D., T:19.11.1987, E:1986/3234, K:1987/2632 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶¹⁰ Dnş. 3. D., T:19.11.1987, E:1986/2886, K:1987/2624 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶¹¹ Dnş. 3. D., T:27.04.1988, E:1987/2083, K:1988/1309 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶¹² Dnş. 4. D., T:21.03.1985, E:1984/2054, K:1985/876 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶¹³ Dnş. 3. D., T:20.03.1988, E:1987/1072, K:1988/1020 sk., Candan, İspat-VI, s.56.

⁶¹⁴ Dnş. 4. D., T:28.09.1990, E:1988/1356, K:1990/2491 sk.; "... Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde taraf olan ve verdikleri ifadelerde herhangi bir çıkarı bulunmayan kişilerin yazılı ve sözlü beyanlarının maddi delil olarak kabulüne...", Dnş. 4. D., T:13.03.1978, E:1977/3061, K:1978/852; T:10.02.1978, E:1977/2059, K:1978/422; T:25.10.1978, E:1978/1293, K:1978/3229 sk.; "Bizzat olayın içinde olan ve hep birden yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi gerekir", Dnş. 4. D., T:23.02.1981, E:1980/3390, K:1981/523 sk., "Buna karşılık husumetten kaynaklanabilen salt

Tanık ifadelerinde kısaca değinilmesi gereken bir diğer nokta da "teşmil" konusudur. Kapsamına almak, yaymak genişletmek anlamında olan⁶¹⁵ teşmil uygulamasında, bir mükellef nezdinde yapılan incelemede satış faturalarının doğruluğu için alıcılarının tümünün ifadelerine başvurmak yerine, içlerinden bazılarının ifadelerine başvurularak, yapılan satışların geneli üzerinde karar vermek ve buna göre tarhiyat yapılmaktadır.

Danıştay, "28 adet daire satışının tespitinde 5 alıcının ifadesini"⁶¹⁶ re'sen tarhiyat için yeterli bulurken "9 adet daire satışının tespitinde 2 alıcının ifadesini"⁶¹⁷ yeterli görmemiştir. Ancak söz konusu kararların birincisinde, diğer deyişle re'sen tarhiyatın onandığı kararda, ifadesi alınan alıcıların birbirinden habersiz olduğu, verdikleri ifadelerin hem birbirleriyle hem de olayın özelliği ile uyumlu olduğu da ifade edilmiştir⁶¹⁸. Buradan da anlaşılmaktadır ki teşmil uygulaması ifadesi alınan alıcıların sayısı yanında, ifadelerin birbiri ile uyumu, satıcı ile nizasız olması, aynı anda alınmamış olması, çıkar gözetilmemesi de önem arz etmektedir.

b. Yargı Aşamasında Duruşmalarda Tanık Dinlenebilir Mi?

Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı delil olarak kullanılabilmektedir. Bu konuda bir tereddüt bulunmamaktadır⁶¹⁹. Duruşmalarda (İYUK. m.17) ise kural olarak tanık dinlenilmemektedir. Ancak istisnai durumlar da bulunmaktadır. Tek istisnası VUK. mük. 378. maddesinde yer alan düzenlemedir. Buna göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme

soyut iddialar yeterli sayılmaz", Dnş. 13. D., T:08.02.1979, E:1979/898, K:1979/202 sk., aktaran, Karakoç, Tanık Beyanı, s.456 (dipnot 4). Ayrıca bkz. Dnş. 4. D., T:2302.1979, E:1978/1963, K:1979/460 sk., Dnş. 13. D., T:17.03.2004, E:2001/821, K:2004/697 sk., aktaran Övül Çölgezen, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:334, (Haziran 2009), s.1, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5357>, (05.06.2009).

⁶¹⁵ **Türk Dil Kurumu Online Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (05.06.2009).

⁶¹⁶ Dnş. 4. D., T:26.06.1980, E:1979/902, K:1980/1880 sk., aktaran Çölgezen, s.3.

⁶¹⁷ Dnş. 4. D., T:08.03.1985, E:1984/4697, K:1985/835 sk., aktaran Çölgezen, s.3.

⁶¹⁸ Çölgezen, s.4. Benzer doğrultuda Danıştay kararları için bkz. Şükrü Kızılot, "Alıcıların Mükellef Aleyhine/Lehine İfade Vermeleri", **Hürses Gazetesi**, 12.07.2009.

⁶¹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.204; Şengül, s.120; Kaneti, Vergi Hukuku, s.54; Kırbaş, Kanıtlama, s.191; Karakoç, Delil Sistemi, s.143. Dnş. VDDK, T:23.06.2000, E:1999/281, K:2000/760 sk., aktaran Çölgezen, s.1.

elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu malî müşaviri veya muhasebecisini de dinleyebilir. Yasal düzenleme gereği inceleme elemanlarının dinlenme taleplerinin dikkate alınması yargıcın takdirine bağlıdır⁶²⁰.

İYUK'nun 31. maddesi ile HUMK'na delil tespiti, bilirkişi ve keşif konularında atıf yapılmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi uyuşmazlıklarında VUK'nun hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu karmaşık düzenlemeler vergi yargısında duruşmalarda tanık (şahit) dinlenip dinlenmeyeceği hususunun tereddütlü hale gelmesine neden olmuştur.

Doktrindeki görüşlerden biri tanığın yargı aşamasında duruşmalarda kullanılamayacağı yönündedir⁶²¹. Diğer bir görüşe göre ise duruşmalarda tanık dinlenmesi mümkündür⁶²². Vergi mahkemesinde tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusunda ise Danıştay olumlu düşünmemiş, diğer deyişle tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı yönünde kararlar vermiştir⁶²³.

Uygulamada tanık beyanlarından faydalanmak isteyen taraflar tanığı notere götürmekte, tanık beyanı noter tarafından tespit edilmekte ve ifade tutanağı dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır⁶²⁴.

⁶²⁰ Veysi Seviğ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", **Vergi Dünyası**, Sayı:59, (Temmuz 1986).

⁶²¹ Karakoç, Delil Sistemi, s.143; M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları**, Sayı:144, (Eylül 2000), s.156.

⁶²² Kırbaş, Kanıtlama, s.191; Ergün, s.82; Seviğ, Tanık, para.21-22-23.

⁶²³ "... İdari yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap ...'ın Vergi Mahkemesinde duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır". Dnş. 3. Dnş. D., 24.12.1986 gün ve E.1986/1201, K.1986/2706 (Danıştay Dergisi, Sayı:66-67, s.187; "2577 sayılı Kanunun 17. Ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlendiği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir". Dnş. 3. D., 25.12.1990 gün ve E.1989/3640, K.1990/3569, Danıştay Dergisi, Sayı:82-83, s.261-265; aktaran, Karakoç, Vergi Hukuku, s.522, dipnot 63.

⁶²⁴ Diğer yandan Noterler Birliği, idari davaların kapsamına giren konularda idari davanın gerek açılmasından önce gerekse açılmasından sonraki dönemlerde noterlerin delil tespit işlemleri yapamayacağı kanaatindedir (Noterler Birliğinin 22 no'lu genelgesi, Ankara/ 22.05.1997). Adalet

Ancak uygulamada tanık ifadesine ilişkin bu tespitler "kanaat verici vesika" mahiyetindedir. Çünkü şahit ifadesi mahkemede yargıç tarafından belirli usullerle alınmaktadır⁶²⁵. Dolayısıyla noter onaylı tanık beyanlarına ilişkin tutanakların mahkemede alınan şahit ifadeleri ile bir tutulması hukuken mümkün değildir.

Vergi yargısında yazılılık ilkesinin geçerliliği, defter ve belge düzeninin esas olması, İYUK'nun 31. maddesinde HUMK'na yapılan atıfta şahadete yer verilmemesi, İYUK'nun 17 ve 18. maddelerinde tarafların dinlenebileceğine yer verilmesine karşın tanığa yer verilmemesi vergi yargısında tanık dinlenmeyeceği yönündeki kanının kuvvetlenmesine yol açmaktadır. Gerçekten de mevcut düzenlemelere göre vergi yargıcının tanık dinlemesine izin veren doğrudan bir hüküm yoktur. Tanığın dinlenebileceği yönünde görüş sürenlerin dayanağı İYUK'nun 31. maddesinin son fıkrası uyarınca bu hususta VUK'nun 3. maddesinin devreye gireceği, bu madde de tanığa yer verildiğinden dolayı tanık dinlenilmesi gerektiği yönündedir.

Oysa idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında tanık dinlenilmesine ilişkin bir düzenleme olmadığı gibi, HUMK hükümlerine de atıf yapılmamıştır. Bir an için tanık dinleneceği kabul edilse de, tanığın mahkemeye nasıl çağrılacağı, nasıl dinleneceği, hangi usule göre ifadelerinin alınacağı belirsizdir. Dolayısıyla kanaatimce vergi yargısında kanuni düzenlemeler dâhilinde tanık dinlenmesi mümkün değildir.

Diğer yandan Türk vergi hukukunda başta işlemlerin/vakıaların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması yani maddi gerçeğin ispat edilmesinin zorunluluğu, VUK'nun 3. maddesinde şahit ifadesinin geçerli olacağının genel kural olarak esas alınması ve delil serbestîsinin geçerli olmasına ilişkin kurallar göz önüne

Bakanlığı, Hukuk İşleri Genel Müdürlüğünün görüşü doğrultusunda Genelge çıkaran ve işlem yapan Noterler Birliğine göre, idari dava açıldıktan sonra delil tespitlerinin davaya bakan idari yargı organlarınca; dava açılmasından önce de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin yollaması nedeniyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda düzenlenen delil tespitine yönelik kurallar (HUMK.m.368-374) çerçevesinde mahkemelerce işlem yapılması gerekmektedir. Bu anlamda, noterler, hâlihazırda derdest ya da ileride açılacak idari bir davada delil olarak kullanılabilecek tarzda tespit işlemleri yapamazlar. Öğretide de noterlerin idari davalara ilişkin konularda tespit işlemleri yapamayacakları, ceza hukukuna yönelik tartışmalar kadar açık olmasa da ileri sürülmektedir. Karakoç, Vergi Hukuku, s.522.

⁶²⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.500-501; Ayrıca bkz. HUMK m.241, m.255, m.266.

alındığında, vergi yargılamasında duruşmalarda ihtiyaç hâsıl olduğunda tanık dinlenmesinin mümkün hale getirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Böylece vergi yargıcının gerçeğe daha güçlü bir kanaat ile ulaşarak karar verebileceği kanaatindeyim. Bu bağlamda İYUK’nda değişiklik yapılması gerektiğini, İYUK’nun 31. maddesine tanık delilinin kullanımına izin veren ve HUMK’nun ilgili maddelerine atıf yapılarak düzenleme yapılmasının uygun olacağını düşünmekteyim⁶²⁶.

Ayrıca duruşma yapılması durumunda vergi yargıcının sağlıklı bir şekilde “vicdani kanaat” oluşturacağı ve adil yargılanma ilkesi açısından daha uyumlu bir uygulama olacağı da açıktır. Aksi takdirde İHAM’nde Türkiye aleyhine kararlar çıkması olasılık dâhilindedir⁶²⁷.

c. Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Değeri

Tanıklığın zayıflığı ve güvensizliği⁶²⁸ vergi hukukunda önemli ölçüde giderilmiştir. Çünkü vergi hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olmayan tanık beyanına delil niteliği tanınmamaktadır⁶²⁹. Ancak yine de vergi hukukunda tanık takdiri bir delildir. Diğer deyişle yargıcı kesin olarak bağlamamaktadır. Ayrıca tanık delilinin diğer delillerle de desteklenmesi gerekir⁶³⁰.

4. Bilirkişilik

Bilirkişi daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere yargı aşamasında teknik bilgi ve uzmanlık isteyen konularda yargıca yardımcı olmak üzere bilgi

⁶²⁶ Bir görüşe göre Danıştay, İYUK’nda açık yollamada bulunulmayan durumlarda bile HUMK hükümlerinden yararlanma yoluna gitmektedir. Bkz. Gözübüyük, s.463. Örnek karar için bkz. Dnş. 7. D., T:18.03.2004, E:2000/7995, K:2004/702 sk., **Danıştay Kararlar Dergisi**, Sayı:5, s.194 vd. Aksi yönde bkz. Dnş. 3. D., T:24.12.1986, E:86/1201, K:86/2706 sk., **Danıştay Dergisi**, Sayı:66-67, 1987, s.187.

⁶²⁷ A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Yargısında Duruşma”, **Referans Gazetesi**, 21.05.2009. Bu konuda ayrıca bkz. Sami Selçuk, “Vicdani Kanı Yargısı Oluşturma Tekeli, Duruşma Yargıcındır”, **Star Gazetesi**, 18.11.2008; Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde “Duruşma” Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:89, 1995, ss.3-16.

⁶²⁸ Kızılot ve Kızılot, s.706; Akbulut, s.101.

⁶²⁹ Dnş. 3. D., T:15.01.1997, E:1996/673, K:1997/87 sk., aktaran Candan-Çevikbaş, (sayfa no yok). Benzer yönde bkz Dnş. VDDK, T:18.05.1990, E:1989/188, K:1990/33 sk., Aslan ve Şentürk, s.24-25.

⁶³⁰ Dnş. 4. D., T:28.09.1989, E:1988/1356, K:1990/2491 sk. ve T:24.11.1999, E:1999/1323, K:1999/4273 sk., aktaran Çölgezen, s.2.

vermektedir⁶³¹. İYUK bilirkişi konusunda 31. madde aracılığı ile HUMK'na açıkça atıfta bulunduğundan bu kanunun bilirkişi konusundaki hükümleri tümüyle vergi yargısında da geçerlidir. Ancak vergi yargılaması hukukunda bilirkişi seçimi re'sen yapılmaktadır (İYUK.31/1). Dolayısıyla davanın taraflarınca özel olarak bilirkişilere yaptırılmış inceleme sonuçlarının karara dayanak olarak alınması hukuken mümkün değildir⁶³². Danıştay sulh hukuk mahkemesi tarafından yapılan bilirkişi incelemesinin vergi yargısında geçerli olmayacağını, İYUK'nun 58. maddesi uyarınca bilirkişi raporuna ihtiyaç duyulması durumunda vergi mahkemesi tarafından karar verileceğini belirtmiş, sulh hukuk mahkemesinin bilirkişi raporunu delil olarak kabul etmemiştir⁶³³.

Günümüzde artan uyuşmazlıklarla birlikte ticari faaliyetlerin artması ve karmaşık hale gelmesi nedeniyle vergi mahkemelerinin bilirkişilere olan ihtiyacının arttığı anlaşılmaktadır⁶³⁴.

a. Bilirkişiye Başvurulmayacak Haller

Yargıçlık mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenecek konularda bilirkişiye başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır (HUMK.275)⁶³⁵. Bilirkişinin neyi incelemesi gerektiğinin kararda açıkça belirtilmesi gerekir. Uygulamada sık sık rastlanan ve mahkemenin bilirkişi incelemesine neden ihtiyaç hissedildiği ve bilirkişinin neyi inceleyeceği belli olmayan ara kararları hem kanuna aykırıdır hem de davanın uzamasına ve adaletin gecikmesine yol

⁶³¹ "...bilirkişilik, yargıca, önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacına yönelik bir müessesedir. Uyuşmazlığı çözümü için, özel ve teknik bilginin gerekli olup olmadığını, dolayısıyla da bilirkişiye başvurulup başvurulmayacağını yargıç takdir eder..." Dnş. 7. D., T:14.06.2004, E:2001/4373 ve K:2004/1774 sk., Organ, s.154.

⁶³² Vehbi Karabıyık, "Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz", **Yaklaşım**, Sayı:126, (Haziran 2003), s.223; Dnş. 7. D., E:1998/240 ve K:1999/1652 sk., Yaşın, s.113.

⁶³³ Dnş. 4. D., T:30.22.2006, E:2006/2239, K:2006/2470 sk., Bkz. **Mali Pusula**, Sayı:51, (Mart 2009), s.128-129.

⁶³⁴ Recep Güneş, "Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:9, (Mayıs 2003), s.16.

⁶³⁵ Örneğin Danıştay'ın bir kararında "yargıçlık mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile de çözümlenebilecek olan dönem sonu stokunun eksik değerlemesiyle ilgili (kumaştan kaynaklanan) matrah farkı hakkında da bilirkişi incelemesi yapılması" hukuka uygun görülmemiştir. Dnş. 3. D., E:2001/3496 ve K:2002/4361 sk., (Yaşın, s.112).

açmaktadır⁶³⁶. Danıştay ve Yargıtay, bilirkişilere yersiz başvuru uyuşmazlıkları çoğu kez bozma kararı ile sonuçlandırmaktadır⁶³⁷.

Vergi yargısı alanında çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerden bazıları yargı kararları ışığında şöyle sıralanabilir;

- Belgenin üzerindeki yazının ve imzanın kime ait olduğunun belirlenmesi⁶³⁸,

- İktisadi kıymetlerin değerinin belirlenmesi⁶³⁹,

- Üretim yöntemlerinin belirlenmesi⁶⁴⁰,

- Maliyet ve satış bedelinin belirlenmesi⁶⁴¹,

- Randıman ve fire oranlarının belirlenmesi⁶⁴².

b. Bilirkişi Özellikleri

Yargıcın tayin edeceği bilirkişinin alanında uzman olması gerekir. Zira işinin ehli olmayan bilirkişi raporları ile yargılama süreci gereksiz şekilde uzayabilir. Bu konuda meslek odaları ve üniversiteler tarafından bilirkişi listeleri düzenlenmesi yerinde olacaktır⁶⁴³. Diğer yandan medeni yargılamada geçerli olan "bilirkişi-tanık" veya "tanık-bilirkişi" uygulamasının vergi yargılamasında gerçekleşmesi mümkün değildir. Çünkü tanık olabilmek için aranan şartlar bilirkişinin tarafsızlığı ilkesi ile çelişmektedir⁶⁴⁴.

⁶³⁶ Karakoç, Bilirkişilik, s.106.

⁶³⁷ Osman Saraç, "Vergi Hukukunda Bilirkişilik", **Yaklaşım**, Sayı:147, (Mart 2005), s.83.

⁶³⁸ Dnş. 7. D., T:02.10.1971, E:1970/46, K:1971/3158 ve T:24.10.1991, E:1987/3900, K:1991/2675 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43.

⁶³⁹ Dnş. 4. D., T:23.12.1986, E:1986/4379, K:1986/4138 sayılı ve Dnş. 3. D., T:06.02.1986, E:1985/788, K:1986/381 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43.

⁶⁴⁰ Dnş. 7. D., T:17.12.1982, E:1982/280, K:1982/3560 sayılı ve Dnş. VDDK, T:01.04.1994, E:1993/102, K:1994/177 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43.

⁶⁴¹ Dnş. 4. D., T:18.01.1978, E:1977/2699, K:1978/120 ve T:05.06.1978, E:1978/66, K. 1978/1855 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43.

⁶⁴² Dnş. 3. D., T:06.04.1987, E:1986/3181, K:1987/1166 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43; Benzer kararlar için bkz. Oytan, s.50.

⁶⁴³ Karabıyık, s.223.

⁶⁴⁴ "...seçilecek bilirkişinin, uyuşmazlığın halli için gerekli teknik ve mesleki bilgiye vakıf bulunması yanında, bildireceği rey ve mütalaaların sağlam ve tarafsız bir incelemenin sonucu olan verilere

c. Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı

Vergi yargılamasında tayin edilen bilirkişi, incelemeyi baştan sona inceler⁶⁴⁵. Bilirkişi tarafından mahkemenin takdirine sunulan rapor bir veri niteliğindedir. Nihai karar niteliğinde değildir⁶⁴⁶. Raporun gerekçesi kararın verilmesinde en etkili bölümdür. Bilirkişi raporu düzenlendikten sonra taraflara tebliğ edilir⁶⁴⁷.

Bilirkişi raporu yargıcı bağlamaz (HUMK.m.286). Uyuşmazlığı çözen kararı verme görev ve yetkisi sadece yargıca aittir⁶⁴⁸. Vergi hukukunda da bilirkişi raporlarının maddi delil olarak kabulü geniş ölçüde yargıcın takdirine bağlıdır. Yargıcın mevcut bilirkişi raporundan tatmin olmaması durumunda yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırması her zaman mümkündür⁶⁴⁹. Ancak neden birden fazla bilirkişi incelemesi yapıldığının da belirtilmesi gerekir. Yargıç gerekçesini göstererek bilirkişi raporunun aksine karar verebilir⁶⁵⁰.

Danıştay bir kararında "yeterli bir inceleme ve araştırma yapılmadan kanaate dayalı olarak düzenlenen bilirkişi raporu esas alınarak karar verilemez" ifadesini kullanarak "uyuşmazlığın çözümü için ek rapor istenmesi veya oluşturulacak yeni bir bilirkişi heyetiyle inceleme yaptırılması gerektiğine" karar vermiştir⁶⁵¹. Başka bir kararında ise "teknik bilgiyi gerektiren konularda yaptırılan

dayanması da gerekmektedir", Dnş. 3. D., T:19.12.1985, E:1985/579, K:1985/3404, aktaran, Karakoç, Tanık Beyanı, s.462; Karakoç, Bilirkişilik, s.121.

⁶⁴⁵ "Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdir yoluna gidilmesi, mahkemece bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yapılmasına engel oluşturmaz", Dnş. VDDK, T:07.12.1993, E:1994/91, K:1994/445 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁶⁴⁶ Karakoç, Vergi Hukuku, s.523.

⁶⁴⁷ Dnş. 8. D., E:1996/8195, K:1996/2848 ve E:1995/3742, K:1997/2289 sk., Karabıyık, s.225 (dipnot 6).

⁶⁴⁸ Dnş. 7. D., T:11.11.1985, E:1985/1443, K:1985/2487 sk., (Uyanık, İspat, s.96).

⁶⁴⁹ Tuncer, Vergi Tarhı, s.29; "...Dosyanın incelenmesinden mahkemece seçilen bilirkişilerin konuyu ayrı ayrı değerlendirip ayrı raporlar düzenledikleri, ikisinin raporlarının sonuç kısmında mutabık kaldıkları, bilirkişilerden birinin ise aykırı görüş bildirdiği, İdare Mahkemesince iki bilirkişinin raporlarının sonuç kısmı esas alınarak dava konusu plan değişikliğinin iptaline karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, İdare Mahkemesince uyuşmazlığı yeteri derecede inceleyebilecek niteliklere sahip, konusunda uzman üniversite öğretim üyelerinden oluşturulacak 3 kişilik bilirkişi heyeti aracılığıyla yukarıda belirtilen usul hükmü göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden bir inceleme yaptırılarak ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekmektedir.",Dnş. 6. D., T:20.05.2003, E:2003/260, K:2003/3174 sk., Organ, s.157 (dipnot 14).

⁶⁵⁰ Karabıyık, s.226.

⁶⁵¹ Dnş. VDDK, E:1994/379 ve K:1996/137 sk., (Yaşın, s.116). "...Aynı envanter kayıtları ile alış ve satış faturalarına dayanılarak inceleme elemanı ve bilirkişi tarafından farklı sonuçlara ulaşılmış

bilirkişi incelemelerinde bilirkişi sadece görüş bildirebileceğinden, bilirkişi raporu irdelenmeden raporunda belirlenmiş sonucun davayı sonuçlandıran bir karar gibi kabul edilmesinin mümkün olmayacağına” kanaat getirmiştir⁶⁵².

Bilirkişinin gerçeğe aykırı olarak rapor düzenlediğinin ceza mahkemesince tespit edilmesi yargılamanın iade sebeplerinden birisidir (HUMK.m.445/5). Aynı kural vergi yargılamasında da geçerlidir (İYUK, m.53/1-d). Bu yola gidebilmek için bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı şekilde rapor vermiş olduğunun mahkemece karar altına alınmış olması ve bilirkişinin gerçeğe aykırı raporunun hükmün verilmesinde etkili olmuş olması gerekir. Eğer hüküm başka kanıtlara dayanarak verilmişse, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor düzenlemekten hüküm giymiş olması yargılamanın yenilenmesini gerektirmeyecektir⁶⁵³. Bu durumda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi mahkûmiyet kararının kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür (İYUK, m.53/3).

d. Bilirkişi Raporlarına İtiraz

Taraflardan her biri, bilirkişi raporunun noksan ve anlaşılmaz olması nedeniyle ya da başka gerekçelere dayanarak itiraz edebilirler. Örneğin bilirkişinin tarafsız olmadığını veya hukuka aykırı rapor verdiğini düşünüyorlarsa itiraz edebilirler. Bilirkişi raporuna itiraz süresi, raporun taraflara tebliğinden itibaren bir haftadır (HUMK.m.283). Taraflar bu süre içinde itiraz etmezler ise rapor kesinleşmiş olur. Bu niteliği ile süre kesin ve hak düşürücüdür. Danıştay'ın kararları da süresinde itiraz yapılmaması durumunda raporun taraflar açısından kesinleşeceği yönündedir⁶⁵⁴. Ancak Yargıtay, süresinde itiraz yapılmaması

olması karşısında doğan bu çelişkinin giderilmesi amacıyla mahkemece gerekirse aynı bilirkişiden ek rapor istenmesi veya yeniden yaptırılacak bilirkişi incelemesi sonucu değerlendirildikten sonra karar verilmesi gerekirken bozma kararı üzerine hiçbir araştırma yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir...”, Dnş. VDDK, T:23.10.1998, E:1997/66, K:1998/307 sk., Sarıç, s.84 (dipnot 16). Benzer bir karar için bkz. Dnş. 7. D., T:02.07.1998, E:1998/979, K:1998/2758 sk., Organ, s.159.

⁶⁵² Dnş. 3. D., E:2001/3496 ve K:2002/4361 sk., (Yaşın, s.116); Dnş. 11. D., T:03.10.1995, E:1995/1793, K:1995/2256 sk., Uyanık, Bilirkişilik, s.43.

⁶⁵³ Kızılot ve Kızılot, s.632.

⁶⁵⁴ Dnş. 12. D., T:24.01.1967, E:1126/36 sk., Karabıyık, s.225.

durumunda raporun kesinleşmeyeceğini, hüküm verilinceye kadar itiraz edilebileceğini kabul etmektedir⁶⁵⁵.

5. Kesin Hüküm

Vergi yargılaması usulünde iki dereceli yargı yöntemi uygulanmaktadır. Bu yönüyle idari yargı medeni yargılamadan ayrılmaktadır. Örneğin HUMK'na göre belli bir miktarı geçmeyen taşınır mal ve alacak davalarına ilişkin nihai kararlar kesindir, bunlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz (HUMK.m.427/2).

İYUK, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin tüm nihai kararlarına karşı kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile temyiz yoluna başvurulabileceği kuralını getirmiştir (İYUK.m.46/1). Dolayısıyla vergi mahkemesinin veya yargıcının şekli anlamda kesinleşmiş bir karardan bahsetmek mümkün değildir. Yani vergi mahkemesinin veya yargıcının bütün kararlarına karşı temyiz veya itiraz yoluna başvurulabilir⁶⁵⁶.

Vergi mahkemesi tarafından verilen kararın kesinleşmesi iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi vergi mahkemelerinin kurul olarak verdiği kararlara karşı temyiz süresi 30 gündür. Tek yargıç tarafından verilen kararlara karşı itiraz süresi de 30 gündür (İYUK.m.45/2). Bu süreler içinde temyiz veya itiraz yoluna gidilmezse mahkeme kararı kesinleşir.

İkincisi yasal süresinde temyiz ve itiraz yoluna başvurulup da bu karar hakkında Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesinin verdiği onama kararına karşı karar düzeltme isteminde bulunulmamış ise nihai karar kesinleşir. Karar düzeltme yoluna gidilmesi halinde hüküm ancak karar düzeltme talebinin reddi ile kesinleşir. Danıştay'ın temyiz incelemesi sırasında bozmuş olduğu bir hükmü karar düzeltme talebi üzerine onaması ile de hüküm şekli anlamda kesinleşir⁶⁵⁷.

Doktrinde tartışılan konulardan biri de ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları ile ilgili ihtilaflarda, ceza mahkemesinde açılan bir davanın sonucunun vergi mahkemesini ne derece etkileyeceğidir. VUK'nun 367/son

⁶⁵⁵ YHGK, 19.01.1972 tarih ve 4/785-139 ve 19.01.1972 tarih ve 139/23 sk., Karabıyık, s.225.

⁶⁵⁶ Küçük ve Taşkın, s.121.

⁶⁵⁷ Küçük ve Taşkın, s.122.

hükmüne göre; ceza mahkemesi kararları VUK'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamamaktadır.

Hüküm bu şekilde bir ayırım yapmakla birlikte doktrinde bu hükmün hukuka aykırı olduğunu ileri süren görüşler mevcuttur⁶⁵⁸. İleri sürülen görüşlere göre VUK'nun 367/son maddesindeki "bağlamama" kriteri eylemin varlığı ile ilgili değildir. Yargıtay'ın incelemesinden geçerek kesinleşen bir kararın vergi yargı mercii veya idare tarafından kabul edilmemesi hukuki bir kargaşaya mahal verecektir⁶⁵⁹. Dolayısıyla kaçakçılık fiilleriyle üç kat vergi ziyaı cezası kesilebilmesi için ceza mahkemesinin suçun tespit edildiğine ilişkin kararı gerekmektedir. Bu hukukun birliği açısından bir zorunluluktur⁶⁶⁰.

Uygulamada vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi birbirinden bağımsız şekilde hareket etmekte, birbirlerini dikkate almadan karar almaktadırlar. Bu durumda bir mahkemede bir mükellef hakkında suç tespiti olumlu olurken bir diğer mahkemede olumsuz olabilmektedir. Bu durum hukuki açıdan son derece yanlıştır. Her iki mahkemeye de intikal eden bir vaka söz konusu ise vergi suçu işlendiğine dair bir iddia var demektir. O zaman ortada bir suç varsa bunun tespitinin yapılması gereken yer ceza mahkemesidir. Bu durumda vergi mahkemesi ceza mahkemesinin kararını beklemeli, bu aşamada yargılamaya ara vermeli, ceza mahkemesinin kararından sonra yargılamaya devam etmelidir. Hukuk birliği ilkesi ve hakkaniyet bunu gerektirmektedir.

Gerek İHAS'nin 6. maddesinde gerek Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı vergi mükellefine suç isnatlarının karara bağlanması

⁶⁵⁸ Donay, s.78-79; Karakoç, Vergi Hukuku, s.366; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", **Vergi Sorunları**, Sayı:233, (Şubat 2008), s.99; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008, s.2846-2847.

⁶⁵⁹ Bu konudaki olası ihtimaller için bkz. Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000, s.94-95.

⁶⁶⁰ Bu hususun hukuka aykırı ve düzeltilmeye muhtaç olduğu Vergi Konseyi çalışmalarında da ifade edilmiştir. Bkz. A.Bumin Doğrusöz, "VUK'nun "Ceza Hükümleri" Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi", (Vergi Konseyine Sunulan Akademik Çalışma), 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/akademik_calisma2.doc, (19.03.2009).

süreçlerinde adil bir yargılama isteme hakkı vermektedir. Bu durumda sadece adil yargılanma hakkı açısından dahi vergi yargıcı VUK'nun 367. maddesini dikkate alamayacaktır. Aslında bu noktada söz konusu maddenin hukuka aykırı bir düzenleme olduğu da ortadadır. Dolayısıyla VUK'nun 367. maddesinin yeniden kaleme alınması gerekmektedir.

Öte yandan vergi mahkemesi vergi idaresinin mükellef nezdinde hesapladığı tarhiyatı veya vergi ziyai cezasını iptal edebilir. Aynı işlem için ceza mahkemesi mahkûmiyet kararı vermiş ve hüküm kesinleşmişse vergi mahkemesi kararının (CMK.m.311) "yeni delil" olarak değerlendirilmesi ve yargılamanın yenilenmesi mümkündür⁶⁶¹.

Ayrıca VUK'nun 367. maddesine göre suçun oluşumuna karar veren merciin idare olması anayasaya ve hukuka aykırıdır. Katıldığım görüşe göre⁶⁶² idare, vergi kaybına yol açan bir fiilin aynı zamanda VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen hürriyeti bağlayıcı bir suç ile gerçekleştirildiğine kanaat ederse kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesmelidir. Aynı fiil ceza mahkemesinde yargılandıktan sonra suçun oluştuğuna dair hüküm verirse iki kat daha ceza kesmesi daha doğru olacaktır. Ya da cezanın bir kat kesilmesi, iki kat tutarın ise ceza mahkemesi kararı sonrası adli para cezası olarak uygulanması düşünülebilir.

B. YÜKÜMLÜ NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

Vergi Usul Kanunu, vergileme ile ilgili olarak kullanılabilecek bütün ticari ve vergisel bilgi ve belgeleri düzenleme konusunda itina göstermiş ve bunların vergi hukuku açısından delil niteliğinde olduğunu kabul etmiştir. Diğer yandan ekonomik koşulların ve teknolojinin gelişmesine paralel olarak vergisel ve ticari belgelerin yeniden düzenlenmesinin önünü de açık tutmuştur⁶⁶³.

VUK'nun 227. maddesine göre "*aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*".

⁶⁶¹ Akkaya, Etkileşim, s.95.

⁶⁶² A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Sayı:196, (Nisan 2009).

⁶⁶³ Tuncer, Vergi Hukuku, s.40.

Bu düzenleme sonrası ispat edici kâğıtlar gelir unsurlarına göre gruplandırılmıştır. Ticari kazanç için fatura, serbest meslek kazancı için serbest meslek makbuzu, ücretler için de bordro temel belge olarak belirlenmiştir.

Söz konusu belgeler vergi hukukunda yükümlü nezdinde oluşan deliller arasında kabul edilmektedir. Bunlar yükümlünün uymak zorunda olduğu ödevleri çerçevesinde oluşan beyannameler, bildirimler, defterler ve belgelerdir⁶⁶⁴.

Amerikan vergi hukukunda da defter ve belge düzeninin esas alındığı anlaşılmaktadır. Amerikan Gelir İdaresi (IRS) mükelleflere, vergi hesaplamaları ile ilgili olarak belge düzenlemeleri ve bunları muhafaza etmeleri yönünde yükümlülükler getirmiş ve bunların ispatlamada kullanılacaklarını da belirtmiştir⁶⁶⁵.

1. Beyannameler

Türk vergi sistemi beyan esasına dayandığından vergi mükellefleri beyanname yoluyla kazançlarını bildirmektedirler⁶⁶⁶. Mükellefin düzenlediği beyannameyi özel hukuk ilişkilerinde "senet"e benzetmek mümkündür. Mükellef düzenlediği bu belgeyle vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına istisnai durumlar dışında (VUK.m.378) itiraz edilemez. Bu itibarla beyanname kesin bir delil sayılmaktadır⁶⁶⁷. Ayrıca bu beyan bir "itiraf" (ikrar) niteliği de taşımaktadır⁶⁶⁸. Beyanname yükümlü aleyhine delil oluşturduğundan, vergi idaresinin beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmesine ve buna bağlı olarak ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatı yapmasına engel değildir.

⁶⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205. Tasarı halindeki TTK'nun 64/2 hükmünde de tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü olduğu düzenlenmiştir.

⁶⁶⁵ **Burden of Proof**, Internal Revenue Services, <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98503,00.html>, (20.08.2008).

⁶⁶⁶ Beyan usulünde vergi yükümlüsünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine tarhiyat yapılmaktadır. Ancak asıl kural yazılı beyandır. İstisnai olarak sözlü beyan uygulamasına da yer verilmiştir. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde; Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan bina ve arazi ile Emlak Vergisinden muaf olmayan bina ve arazi hariç olmak üzere, köylerde bulunan bina ve araziye ilişkin beyanların sözlü veya yazılı olarak muhtarlıklar tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Karakoç, Delil Sistemi, s.94.

⁶⁶⁷ Adnan Tezel, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı:56, (Ağustos 1997), s.13.

⁶⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.96.

Beyanın diğ er bir vasfı da talep edilmeden yükümlü tarafından yapılmış olmasındır. Beyanname verilmediğı takdirde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilmekte ve re’sen tarhiyat yapılmaktadır (VUK.m.30/1). Dolayısıyla beyanın yapılmamış olması maddi delilin mevcut olmadığına ilişkin kanuni karine niteliğindedir⁶⁶⁹.

Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde yayınladığı tebliğlerle elektronik ortamda beyanname verilmesi uygulamasını da hayata ge irmiřtir⁶⁷⁰. Elektronik ortamda verilen beyannamelerin kâğıt ortamında verilen beyannamelerden ispat ve delil hükümleri açısından farkı bulunmamaktadır. Ancak çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı değerlendirileceği üzere kanuni düzenlemelerde e-beyan ve e-bildirimlerin geçerliliği için, e-imza şartına yer verilmemiş oluşu ise önemli bir eksikliktir⁶⁷¹.

2. Bildirimler

Vergi kanunları uyarınca mükellefler belirli yükümlülükler altındadırlar. Bu yükümlülüklerden bir kısmı mükellefiyetle ilgili çeşitli durumlara yönelik bildirimlerin zamanında yerine getirilmesidir. Örneğin ticaret veya serbest meslek faaliyetine başlayan kişiler, işe başlamalarını vergi dairesine bildireceklerdir. Aynı şekilde, iş ve adres değişiklikleri ile işi bırakma halleri de bildirim konusudur (VUK m.153, 157, 158, 159, 160, 164).

Bu ödevlerin usulüne uygun olarak ve süresinde yerine getirilmesi, ilgili vergi mükellefini bildirdiği durumun gerçek olduğunu kanıtlama külfetinden kurtarmaktadır⁶⁷². Çünkü bu bildirimler bildirim konusu hakkında delil olarak kabul edilmektedir. Örneğin işini terk ettiğini süresinde bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeyen vergi yükümlüsünün faaliyetine devam ettiği kabul edileceğinden, faaliyetine son verdiğini ispat yükü mükellef  zerindedir⁶⁷³.

⁶⁶⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.96.

⁶⁷⁰ Bkz. 340, 346, 351, 357, 367, 368, 373, 376, 386 Seri No’lu VUK Genel Tebliğleri.

⁶⁷¹ Elif Sonsuzoğlu, “Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-III”, **Yaklaşım**, Sayı:155, (Kasım 2005), s.45.

⁶⁷² Candan, İspat-VIII, s.67.

⁶⁷³ Karakoç, Delil Sistemi, s.94.

Anlaşılabacağı üzere bildirim yükümlülüğü, yapılan işin veya bildirilen bir vakıanın mükellef nezdindeki ispat yükünün idareye devrinden ibaret bir yükümdür. Diğer deyişle bildirim yükümlülüğünü yerine getiren bir mükellef ispat yükünden kurtulmakta, aksini ispat etmek ise idareye düşmektedir. Bu açıdan bildirim yükümlülüğünü zamanında ve usulüne uygun yerine getiren mükellef ilk görünüş karinesinden yararlanır. Ancak bu karine aksi ispatlanabilen adi bir karinedir.

3. Ticari Defterler ve Kayıtlar

Günümüzde defter tutma yükümlülüğü hem Ticaret Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Her iki kanunun amacı farklı olsa da Ticaret Kanunu'nda VUK'nun etkileri hissedilmektedir⁶⁷⁴. Gelir ve giderlerin eksiksiz olarak defterlere kaydedilmesi ve belgelendirilmesi vergi matrahının doğru olarak tespit edilmesi bakımından şarttır. Defterler ve belgeler aynı zamanda başka vergi yükümlülerinin hesaplarını kontrol bakımından da önemlidir⁶⁷⁵.

VUK'nun 171. maddesinde vergi yükümlülerinin defter tutma mecburiyetinde oldukları hüküm altına alınmıştır. Tutulması zorunlu defterlerdeki kayıtların, şekli kanunda yazılı bulunan veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idarece belirlenen belgelere dayandırılmış olması da VUK'nun 227. maddesi hükmü gereğidir.

Amerikan vergi hukukunda da defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Amerikan Gelir İdaresi bu defterlerin ispatlama konusunda önemli birer araç olduğunu ifade etmiştir⁶⁷⁶.

a. Defterlerin Delil Olarak Önemi

Defterler vergi hukukunda önemli bir delil türüdür. Çünkü bir yandan yükümlünün beyanının doğruluğunun, diğer yandan vergi idaresinin

⁶⁷⁴ Özel, s.14.

⁶⁷⁵ Karakoç, Delil Sistemi, s.115.

⁶⁷⁶ **Why should I keep records?**, Internal Revenue Services, <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98557,00.html>, (20.08.2008).

yükümlünün beyanının doğru olmadığı gerekçesiyle yaptığı tarhiyatın uygunluğunun kontrolünün ilk aracı defterlerdir. Kanunen tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması veya herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde re'sen tarhiyat yapılmaktadır (VUK.m.30/3). Aynı şekilde defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması halinde de matrah re'sen takdir olunacaktır (VUK.m.30/4)⁶⁷⁷. Kanun koyucu bu durumları maddî delilin mevcut olmadığına ilişkin birer karine olarak kabul etmektedir⁶⁷⁸. Dolayısıyla vergi mükellefi veya sorumluları VUK'nda öngörülen defter tutma ödevini usulüne uygun olarak yerine getirmezlerse ilk görünüş karinesinden yararlanamamaktadırlar. Bu durumda kendileri yararına sonuç doğurabilecek durumları ve işlemleri kanıtlamak zorundadırlar⁶⁷⁹.

Aynı durum defterlerin muhafaza ve ibraz ödevinin yerine getirilmesinde de geçerlidir. Bu ödevin kanunun öngördüğü biçimde yerine getirilmemesi vergi mükellefini, defter tutma ve belge düzenine uygun davranma ödevini yerine getirmeyen vergi mükellefinin katlanmak durumunda kaldığı kanıt külfeti ile karşı karşıya bırakır⁶⁸⁰.

Kanuni defterlerde yapılan toplama hatası, rakamların yanlış yazılması, bir kısım gelir kalemlerinin defterlere yazılmaması, kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider yazılması, amortismanların yanlış hesaplanması, mükerrer gider kaydedilmesi, kayıtların hesap dönemine göre yapılmaması yani geçmiş yıl gelir ve giderinin cari yıla yazılması, özel harcamaların gider yazılması, belgesi olmayan kayıt yapılması gibi hususların tümü maddi delil teşkil eder. Ödevlinin

⁶⁷⁷ Defter tutma yükümlülüğü ile ilgili re'sen tarhiyata neden olan eksiklikler ve yanlışlıklar hakkında ayrıntılı bir inceleme için bkz. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2.b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006, s.70-111.

⁶⁷⁸ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı:169, Eylül 1995, [\(http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=9&Yil=1995&](http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=9&Yil=1995&), (16.11.2007), s.1.

⁶⁷⁹ Candan, İspat-VII, s.46; Şengül, s.121.

⁶⁸⁰ Candan, İspat-VIII, s.67. "Yükümlü tarafından kullanıldığı konusunda bulgular elde edilen belgelerin, yükümlünün kendi nezdinde muhafaza edilmesi zorunlu örneklerini inceleme elemanına ibraz etmemesi halinde, inceleme elemanının yükümlü matrahını tespiti zorlaşacaktır. Böyle bir durumda dahi kullanıldığı halde inceleme elemanına ibraz edilmeyen fatura örneklerinden deftere kayıtlı olanlardan hareketle kayıtlı olmayan faturalar için matrah hesaplanabilir. Bu tür matrah tespitinde yasaya aykırılıktan bahsedilemez", Dnş. VDDK, E:2002/591, K:2003/315 sk., Seviğ, Delil ve İspat, s.14.

kanuni defterlerinin dışında ve işi ile ilgili olarak tuttuğu özel defterleri, notları, yazışmaları, sair kayıtları da maddi delil teşkil eder⁶⁸¹.

b. Defterlerin Yükümlü Lehine Delil Olması

Muhasebede kayıt defterlerinin kanıtlama gücü ile ilgili hukuksal düzenlemeler iki ayrı amaç doğrultusunda gelişmiş, birisi Türk Ticaret Hukuku (özel hukuk) diğeri de vergi hukuku (kamu hukuku) içinde özel kanıtlama hukuku olarak kural ve normlara bağlanmıştır⁶⁸². Ayrıca HUMK'nda da kanıtlama gücüyle ilgili birçok kural yer almıştır⁶⁸³.

(1) Vergi hukuku açısından

Türk Vergi Hukuku defter tutma bakımından esas itibariyle "zorunluluk sistemi"ni kabul etmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda ismen belirtilen ve tutulmasına ilişkin şekil ve esaslar açıklanmış bulunan defterlerin tutulması mecburidir. Vergi Kanunlarında ismen belirtilmeyen bir defterin tutulması mükelleflerden istenemez ya da böyle bir defteri tutmamış olması dolayısıyla mükellef hakkında işlem yapılamaz⁶⁸⁴. Usulüne uygun olarak tutulmuş defterlerdeki kayıtlar vergi hukuku bakımından maddi delil olarak kabul edilmektedir⁶⁸⁵.

Beyanını defter kayıtlarına, bu kayıtları da usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere dayandıran vergi yükümlüsü, beyanının ve defter kayıtları ile belgelerinin doğruluğu konusunda "ilk görünüş karinesi"nden yararlanır⁶⁸⁶. Bu karinenin hukuki etkisi söz konusu beyan, kayıt ve belgelerin, aksi vergi idaresince ispatlanıncaya kadar geçerli sayılmalarıdır. Başka bir deyişle, bu

⁶⁸¹ Ahmet Esen, "Ekonomik Delil", **Maliye Postası**, Sayı:186, (Mayıs 1988), s.7. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.46. Bkz. Dnş. VDDK, T:22.04.2005, E:2005/26, K:2005/94 sk., Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, "Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılatı Nasıl Hesaplanır", **Referans Gazetesi**, 01.04.2009.

⁶⁸² Vergi hukuku ve ticaret hukuku arasındaki defter tutma yükümlülüğüne ilişkin farklar hakkında daha fazla bilgi için bkz. Suphi Aslanoğlu ve Seyfi Yıldız, "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin İspat Kuvveti", **Mali Çözüm**, Sayı:74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.190.

⁶⁸³ Özel, s.14.

⁶⁸⁴ Mahmut Vural, "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı:64, (Aralık 1986), s.64.

⁶⁸⁵ Tuncer, Vergi Tarhı, s.28; Karakoç, Delil Sistemi, s.100; "Bilânço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabına göre defter tutulması re'sen takdir nedeni olup ancak usulüne uygun olarak tutulmuş olması halinde bu defter maddi kanıt kabul edilir". Dnş. 4. D., T:4.10.1979, E:1978/1105, K:1979/2480, (Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:2, s.1980).

⁶⁸⁶ Candan, İspat-V, s.58; Saban, Vergi Hukuku, s.81; Şengül, s.121.

durumdaki defter ve belgelerin doğru olduğu kabul edilerek vergilendirme bu belgelere dayandırılır. Buna karşılık yükümlü, belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevlerini hiç yerine getirmezse ya da kanuna uygun olarak yerine getirmezse vergilendirme açısından defter ve belgeleri dayanak alınamaz. Buna bağlı olarak beyanname, defter ve belge düzenine uymanın yarattığı ilk görünüş karinesinden de yararlanamaz⁶⁸⁷.

Bu karineyi çürütmek yani beyannamenin defter ve belge düzenlerinin gerçeği yansıtmadığını VUK'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak ispat etmek yükü vergi dairesine düşmektedir. Vergi idaresinin bu konuda salt varsayımlara dayanarak vergilendirme yoluna gitmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır⁶⁸⁸.

Vergi kaçırmak amacıyla mükellefler tarafından çift defter tutulduğunun tespiti halinde çift defter kavramına giren tüm defter, belge ve kayıtlar da maddi delil kapsamındadır⁶⁸⁹. Bunların tasdik ettirilmemiş olması, düzenli muhasebe sistemi ve mahiyeti arz etmemesi durumu değiştirmemektedir⁶⁹⁰. Bunun yanında el defterleri, ajandalar da sahipleri aleyhine delil teşkil ederler. Aynı şekilde muavin defterler de tasdik ettirilmişlerse vergi hukuku açısından delildirler⁶⁹¹.

(2) Ticaret hukuku açısından

Ticari defterlerin delil olması bu defterlerin Kanun'un öngördüğü şartlar içinde tacirin lehinde veya aleyhinde kullanılması ve ticari bir uyuşmazlığında hükme esas teşkil etmesidir. Böylelikle ticari bir uyuşmazlıkta ticari defter kaydı uyuşmazlığın çözümünde yazılı bir delil aracı niteliğine bürünmektedir. TTK'nun 82. maddesinde "kat'i delil" başlığı altında ticari defterlerin delil teşkil etmesi için gereken genel şartlar düzenlenmiştir.

⁶⁸⁷ Candan, İspat-V, s.59; Karakoç, Delil Sistemi, s.103; Şeker, s.244; Kaneti, Vergi Hukuku, s.49.

⁶⁸⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s.104; Saban, Vergi Hukuku, s.81.

⁶⁸⁹ "Tutulması zorunlu defterlerin yanında ayrıca el defteri ve kaydı olmayan senetlerin tespit edilmiş olması zorunlu defterlerin gerçeği göstermediğinin delili sayılır", Dnş. 7. D., T:14.11.2002, E:2001/4207, K:2002/3581 sk., **Kazancı İctihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁶⁹⁰ Tuncer, Vergi Tarhi, s.28.

⁶⁹¹ Vural, s.68.

Bu düzenlemelerin anlamı ticari defterlerin sahibi lehine delil olması ancak belirli koşulların varlığı halinde mümkündür. Defterlerin geçerli bir delil olabilmesi için gereken en önemli şart iki tarafça kayda geçirilmesi gerekli defterlerin birbirini teyit eder durumda olması gerekliliğidir⁶⁹².

Ticari defterlerin kesin delil olması için gereken şartlar şöyle sıralanabilir⁶⁹³:

- Uyuşmazlık, ticari işlerinden doğan bir uyuşmazlık olmalıdır.
- Uyuşmazlık, tacir sıfatına sahip kimseler arasında çıkmış bulunmalıdır.
- Tacirin tuttuğu bütün defterlerdeki kayıtlar birbirini teyit etmelidir.
- Tasdike tabi olmayan defterler ancak tasdike tabi bulunan defterlerle birlikte delil olarak kabul olunur.

Defterlerin tacirlerin lehlerine delil olabilmesi için yasaya uygun tutulması şarttır. Yasaya uygun tutulma kavramına, usulüne uygun tutma yanında açılış ve kapanış tasdiklerinin de yasalarda gösterildiği şekilde yapılması da girmektedir (TTK.m.70-72). Tasdike tabi defterlerin kapanış tasdikinin yapılmaması halinde bu defterlerin tacirlerin lehlerine delil olarak kullanılabilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durum yalnızca TTK açısından değil aynı zamanda İcra İflas Kanunu açısından da gereklidir⁶⁹⁴. TTK'nun 83. maddesine göre davacı tacirin tutmuş olduğu ticari defterler mahkeme tarafından değerlendirileceği zaman defter sahibi tacire kayıtların doğruluğu hususunda tamamlayıcı bir yemin verilir.

HUMK'na göre ticari defterler tacirler arasındaki uyuşmazlıklarda kesin "kanıt gücü"ne sahiptirler (HUMK md. 303). "*Ticari işlemlerden dolayı tacir sıfatını haiz olan kimseler arasındaki çıkan uyuşmazlıklarda ticari defterler*

⁶⁹² Saban, Vergi Hukuku, s.83; Özel s.17.

⁶⁹³ Yıldırım ve Pürselim, s.71; Özel, s.17; Vural, s.63; Hanefi Ayboğa, "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği", **Mali Çözüm**, Sayı:54, (Ocak-Şubat-Mart 2001); Güner, M. Fatih, "Ticari Defterlerin ve Faturanın Ticari Uyuşmazlıklarda Delil Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım**, Sayı:16, (Kasım 2004).

⁶⁹⁴ Rüknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s.21.

(tasdike tabi olsun ya da olmasın) kanıtlama aracı olma gücüne sahiptirler" (TTK.m.82). Kanun'a uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır. Şu kadar ki, Kanun'a uygun olan defterlerde sahibi lehine olan kayıtlar dahi aleyhindeki kayıtlar gibi muteber olup bunlar birbirinden ayrılmaz (TTK.m.84).

Kanun'a uygun suretle tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki, hasım tarafın keza Kanun'a uygun surette tutulmuş olan ve birbirini teyit eden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz (TTK.m.85).

Taraflardan birinin defterleri Kanun'a uygun olup da diğerinin ki olmaz veya hiç defteri bulunmaz yahut ibraz etmek istemezse; defterleri muntazam olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğeri aleyhinde delil olur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini muteber delillerle ispat edebilir (TTK md. 86).

Bazı ticari davalarda deliller ve ispat usulü bir takım özellikler göstermektedir⁶⁹⁵. TTK'nun 79-86. maddeleri ticari defterlerin ispat gücünü her türlü ticari davaya değil, tacirler arasında her iki tarafın ticari işletmesiyle ilgili davalara hasretmiştir (TTK.m.82/1). Bu sebeple kural olarak her iki tarafı veya bir tarafı tacir olmayan ticari davalarda ticari defterlerin ispat kabiliyeti kabul edilmemiştir⁶⁹⁶. Ancak bu kuralın çok çeşitli istisnaları da bulunmaktadır⁶⁹⁷.

- Diğer taraf tacir olmasa bile tacirin kendi defterlerindeki kayıtlar aleyhe delil olabilir.

- Tacir olmayan bir kimsenin, bir tacirin ticari işletmesiyle ilgili bazı anlaşmazlıklarında ticari defter ve evrak arasında sayılan ticaret sicili

⁶⁹⁵ Fehmi Başaran, "Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:251, (Temmuz 2002), s.9-10.

⁶⁹⁶ "Davalı tacir olmadığından, davacının dayandığı kendi ticari defterleri, lehine delil olarak kabul edilemez", Yrg. 13. HD., T:12.3.1987, E:87/1304, K:87/1451 sk., **Yargıtay Kararları Dergisi**, Cilt:14, Sayı:7, s.953-954.

⁶⁹⁷ Hayri Domanıç; **Ticaret Hukukunun Umumi Esasları**, İÜHF Yayını, İstanbul 1976, s.175-176.

kayıtlarından istifade etmesi ve bu kayıtları kendi lehine, tacir aleyhine delil olarak kullanması da mümkündür.

- Defter ve ticari evrakın teslimini gerektiren ihtilaflarda, her iki tarafın tacir olması gerekmeyip davanın sadece defterleri bahis konusu olan tacir ve onun ticari işletmesiyle ilgili olması gerekli ve yeterlidir.

- Konkordato halinde de borçlunun ticari defterlerinin tacir olsun olmasının her ilgili tarafça delil olarak kullanılabilmesi gerekir.

- Emtia üzerinde rehin hakkını temsil eden varant senedinin koparıldığı defterler de saklanması mecburi defterler arasında bulunduğundan, bu senetlerin kaybedilmesi mal sahibinin iflası veya ölmesi hallerinde ilgililerce bu defterlere delil olarak dayanılabilmesi de gerekir.

- Son olarak HUMK'nun 326. maddesi gereğince, bir kimse ticari defterlerle kendi elinde bulunan ve ticari işle ilgili müşterek evrakı veya diğer taraftan bir işle ilgili olarak aldığı mektup, telgraf ve ihtarları mahkemeye ibrazla mecbur olduğundan, gerektiğinde tacir olmaması mümkün diğer tarafın da anılan defter ve ticari evraktan delil olarak yararlanması normal olduğu gibi, tacirlerin de bunları ispat aracı olarak kullanması mümkündür.

Bu arada bir hususu daha vurgulamakta fayda bulunmaktadır. 2000'li yılların başından bu yana hazırlıkları devam eden ve 2009 yılı içinde TBMM Genel Kurulunda görüşülmelerine yeniden başlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda⁶⁹⁸ bütün defterlerin birbirini teyit etmesi gibi önemli bir düzenlemeye hiç yer verilmemiştir⁶⁹⁹. Buna göre ticari defterler TTK Tasarısı'nın kanunlaşmasından sonra kesin delil olma özelliklerini kaybedecek, diğer deliller ile birlikte takdirli delil olarak kullanılacaktır. Bu anlamda TTK Tasarısı ile ticari defterlerin delil olması hususu köklü şekilde değiştirilmektedir⁷⁰⁰.

⁶⁹⁸ Şeref Demir, "TTK Tasarısındaki Değişikliklerin Vergilendirme ve Muhasebeye Etkileri", **Vergi Sorunları**, Sayı:242, (Kasım 2008), s.8.

⁶⁹⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ankara SMMMO, 2008-1, s.6.

⁷⁰⁰ Ersin Özdemir, "Ticari Defterlerin Delil Olması Durumu ve TTK Tasarısında Bu Konuda Getirilen Yenilikler", **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008, s.239.

c. Defterlerin Yüklümlü Aleyhine Delil Olması

Defterler yüklümlü lehine delil olabileceği gibi yüklümlü aleyhine de delil olabilirler. Defterlerin sahipleri aleyhine delil olma özellikleri ihticaca salih olup olmamalarına bakılmaksızın geçerlidir. Nitekim TTK açısından da defterler sahipleri aleyhine her durumda delil niteliğine sahiptirler.

Mükellefin defter ve belgeleri görünüşte kanuna uygun olsa da vergi ile ilgili muamelelerin gerçek durumları ile uyuşmaz ise, gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde re’sen tarhiyat yoluna gidilmesi mümkündür (VUK.m.30/6). Bu nedenle gerçek duruma aykırı bir durum ya da husus başka delillerle ispatlanmak şartıyla düzeltilecek ve re’sen tarhiyat yapılabilecektir⁷⁰¹.

Yüklümlünün vergi kanunları uyarınca tuttuğu defterler usulüne uygun olarak tutulmuş ve kendi içerisinde tutarlı olsalar da, bazı hallerde sahipleri lehine delil olarak kabul edilmezler.

Bu hallerin başında “çift defter tutma” gelmektedir. Örneğın yüklümlü tutulması zorunlu defterlere geçirdiği kayıtlardan farklı başka bir özel deftere veya bilgisayara kayıt yaparsa çift defter tutulduğu kabul edilmektedir (VUK.m.359/a-1)⁷⁰². Ancak kayıtlar arasında farklılık olması zorunludur⁷⁰³. Dolayısıyla çift defter tutulduğunun tespit edilmesi halinde, kanuni defterlerin ve buna dayalı beyanın geçerliliği kabul edilmeyecektir. Bu itibarla çift defter kayıtlarından tespit edilen matrah farkı nedeniyle re’sen tarh yapılacaktır⁷⁰⁴.

Danıştay Vergi Dava Genel Kurulu bir kararında mükelleflerin bilgisayar kayıtlarının incelemede dikkate alınmasının olanaklı olduğunun, hatta burada

⁷⁰¹ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.109.

⁷⁰² Ersan Gündeşli, “Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği”, **Yaklaşım**, Sayı:167, (Kasım 2006), s.106, s.107.

⁷⁰³ Donay, s.120; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 3.b., Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.256.

⁷⁰⁴ Karakoç, Delil Sistemi, s.105-106.

bulunan gayri resmi kayıta ispat külfetinin mükellef tarafına geçtiğini ifade etmiştir⁷⁰⁵.

Öte yandan çift defter kullanmak veya tutmak diye ifade edilebilecek fiilin işlenebilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan bir defterin var olması gerekir. Kanunen tutulması gereken defter yerine kanunda sayılan diğer defterlerin tutulması hali çift defter tutmak olarak değerlendirilemeyecektir. Diğer bir ifadeyle serbest meslek kazanç defteri tutmak yerine işletme hesabı esasında defter tutan bir mükellef çift defter tutmuş olmayacaktır⁷⁰⁶.

d. Defterlerin 3. Kişiler Açısından Delil Olması

Devlet herhangi bir mükellefin defterlerini kendi lehine delil olarak kullanarak, bu mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler hakkında işlem yapabilmektedir. (V.U.K. Md. 171/5). Ancak bu aşamada şöyle bir soru akla gelmektedir. Acaba herhangi bir mükellefin "ihticaca salih bulunmayan" defterleri, mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler aleyhine olmak üzere, devlete lehine delil teşkil edecek midir?

Bilindiği üzere, birbiriyle alacak-borç ilişkisi içinde bulunan iki mükellef bakımından devlet üçüncü şahıstır. Birbiriyle vergi borçlusu - vergi alacaklısı ilişkisi içinde yer alan devlet ve herhangi bir mükellef açısından ise, mükellefle ilişkide bulunmuş olan herhangi bir mükellef üçüncü şahıstır. Devlete karşı vergi borçlusu konumunda olan bir mükellefin defterlerine, sırf ileride üçüncü kişilere karşı delil olması ihtimali ve amacını düşünerekten herhangi bir kayıt yapacağını kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla vergi hukuku açısından "ihticaca salih bulunmayan" bir defterde de olsa, geçerli belgelere dayanan kayıtlar, devlet lehine ve üçüncü şahıslar aleyhine delil teşkil ederler⁷⁰⁷. Ancak aksi ispatlanabilen takdirde delil niteliğindedirler.

⁷⁰⁵ Dnş. VDDK, T:27.10.2000, E:2000/169, K:2000/351 sk.. Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Dnş. VDDK, T:13.12.2002, E:2002/480, K:2002/387 sk., Gündesli, s.106-107.

⁷⁰⁶ Şenyüz, Vergi Ceza, s.46.

⁷⁰⁷ Vural, s.65.

e. Kayıtların Durumu

Kayıtlar gerek defterlerdeki gerekse diğer belgelerdeki tüm yazılı işlemleri kapsamaktadır⁷⁰⁸. VUK'nun 227. maddesi uyarınca mükellefler üçüncü şahıslarla olan işlemlerine ilişkin kayıtları, hukuki değer ifade eden belge ve kâğıtlarla tevsik edilebilecektir. Bu belge ve kâğıtlar ise VUK'nun 227 ve mükerrer 227. maddelerinde belirlenmiştir. Ayrıca, VUK'nun mükerrer 242. maddesinde elektronik defter, belge ve kayıtlara geçerlilik kazandırılmıştır. Böylece, vergi mevzuatımızda defter kayıtları ancak hukuki değer ifade eden belge ve kâğıtlara dayandırılmak şartıyla vergi matrahının belirlenmesinde delil olarak dikkate alınabilecektir.

Defter ve belgeler yanında banka kayıtları da vergi hukuku açısından geçerli bir delildir. Danıştay banka hesaplarında yer alan kayıtların maddi delil niteliğinde olduğunu kabul etmektedir⁷⁰⁹. Kayıtlar aynı zamanda şahsi beyanları da destekleyen delillerdir⁷¹⁰.

f. Defterlerin Zayi Olması

VUK'nda defter ve belgelerin zayi olması durumunda TTK'nda olduğu gibi herhangi bir düzenleme yer almamakta, TTK'na da herhangi bir atıfda bulunulmamaktadır. Sadece VUK 13/4'de, sahibinin elinden iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin çıkmış olması mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Kuşkusuz bu mücbir sebebin de ispat edilmesi gerekir. İşte bu noktada adli mahkemelerden alınan zayi belgesi VUK anlamında da mücbir sebebi ispat edici bir görev üstlenmektedir⁷¹¹. Dolayısıyla Kanunda sayılan mücbir sebeplerin salt ileri sürülmesi bunların varlığını göstermez. Bunların ispat edilmesi gerekir.

⁷⁰⁸ Tuncer, Vergi Tarhı, s.28.

⁷⁰⁹ "Mükellefin banka hesaplarında yer alan kayıtlar maddi delil niteliğindedir. Dolayısıyla bu kayıtlardaki bilgiler esas alınarak ikmalen tarhiyat yapılabilir", Dnş. 4. D., T:24.02.1988, E:1987/1594, K:1988/793, Karakoç, Delil Sistemi, s.109, (dipnot 63).

⁷¹⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.110.

⁷¹¹ Oruç Hami Şener, "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, Yıl:2004, s.276.

Ayrıca idarenin mücbir sebebin aksini gösteren kanıtlar ileri sürmesi de mümkündür⁷¹².

Yasal defter ve belgelerin zayi olması alış ve satış belgelerinin doğru kayıt altına alınıp alınmadığı hususunda, diğer deyişle idarenin sağlıklı bir vergi incelemesi yapmasına engel olmaktadır. Bu durum re'sen tarhiyata neden olabileceği gibi, KDVK'nun 29 ve 34. maddelerine göre KDV'nde indirim hakkından yararlanabilmelerini de tereddütlü hale getirebilmektedir⁷¹³.

Önceleri vergi idaresi defter ve belgelerin zayi olduğu hallerde mükelleflerin KDV indirimlerini kabul etmemiş, gerçekten yüklenilip yüklenilmediği tespit edilemeyen KDV'nin indirimini reddederek cezalı tarhiyatlar yapmıştır⁷¹⁴. Daha sonra ise özelge bazında yaptığı düzenlemelerle, ispat külfeti kendisine düşen fatura ve benzeri belgeleri ibraz eden mükelleflerin, karşıt inceleme ile bu vergileri gerçekte ödediklerinin ve satıcılar tarafından beyan edildiklerinin tespiti ve inceleme elemanının olumlu kanaati halinde, yasal defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin indirimlerinin kabul edilebileceğini öngörmüştür⁷¹⁵.

Aynı konuda yargı organları ise istikrarlı ve müstakar hale gelmiş kararları ile dikkat çekmektedir. Danıştay'ın verdiği kararlarda;

⁷¹² Donay, s.104. "... depremde zarar gördüklerinin Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ekiplerince düzenlenmiş hasar tespit raporları ile belgelemeleri gerekir.", Dnş. 4. D., T:13.06.2002, E:2001, K:2002/2539 sk., aynı yönde bkz. Dnş. 3. D., T:01.03.2005, E:2004/1800, K:2005/525 sk., Donay, s.104, (dipnot 87-88). Ayrıca bkz. Dnş. VDDK, T:24.12.2004, E:2004/145, K:2004/204 sk., Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, "Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılat Nasıl Hesaplanır", **Referans Gazetesi**, 01.04.2009.

⁷¹³ "Yangın nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi, yükümlüyü indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz", Dnş. VDDK, T:08.01.1999, E:1997/449, K:1999/29, **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008); "Defter ve belgelerin yanması, ispat yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez", Dnş. 11. D., T:05.10.1995, E:1995/4697, K:1995/2384 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.557.

⁷¹⁴ Maliye Bakanlığı'nın 09.08.1989/6,10.06.1991 Tarih ve 1991/4 Sıra No.lu KDV iç Genelgeleri, 07.11.1991 Tarih ve 80025 Sayılı VUK Genel Yazısı. (**Topluca Türk Vergi Kanunları**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:7).

⁷¹⁵ Maliye Bakanlığı'nın 08.12.1994 Tarih ve 60/3047 sayılı ve 04.12.1995 tarih ve 67063 sayılı özelgeleri, Can Erol, "Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi", **Yaklaşım**, Sayı:53, Mayıs 1997, s.117.

- Defter ve belgeleri zayi olana mal satanların ya da hizmet ifa edenlerin kimler olduğunun mükellefe sorulmak suretiyle araştırılmadan, salt defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle, KDV'nin indirim konusu yapılmaması⁷¹⁶,

- Defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle ibraz edilememesi ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağından ve mükelleflerin ticari icaplara göre mal satın aldıkları kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek zorunda olduklarından, inceleme elemanlarının mükelleften gerekli bilgileri alarak karşıt inceleme ile bu verileri değerlendirmesi gerekirken, indirilen vergilerin tamamının kabul edilmemesi⁷¹⁷,

- Defterlerin yanması halinde bu durum mahkemeden alınan zayi belgesi ile kanıtlanabiliyorsa mükellef adına vergi cezası kesilmemesi⁷¹⁸,

yerinde görülmemiştir.

Dolayısıyla yasal defter ve belgelerin zayi olması halinde mükellefin ispat külfeti kendisine düştüğü, fatura veya benzeri belgeleri ibraz etmesi durumunda bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesinin gerekeceği ve bunun VUK'nun 134. maddesi hükmü ile de uygun olacağı hususunda yargı organları ile vergi idaresi görüşleri birbirine yaklaşmıştır.

⁷¹⁶ Dnş. 11. D., T:13.5.1996, E:1995/4126, K:1996/1861 sk., aktaran, Tayfun Beşe, "Yangın ve Su Baskını Halinde Zayi Belgesinin Önemi ve KDV İndirimi Yönünden Alışveriş Yapılan Tüm Firmaların Kanıtlanmasının Gerekmediği", **Yaklaşım**, Sayı:57, Eylül 1997, s.55.

⁷¹⁷ Dnş. 9. D., T:20.11.1996, E:1996/1880, K:1996/3739 sk., **Yaklaşım**, Sayı:53, Mayıs 1997, s.145-146.

⁷¹⁸ Dnş. VDDK, T:17.1.1997, E:1995/50, K:1997/44 sk., **Yaklaşım**, Sayı:54, Haziran 1997, s.159 vd. "Yükümlünün uyumsuzluk dönemine ilişkin defter ve belgelerini bindiği ticari takside unutmak suretiyle iradesi dışında elinden çıktığının, olaydan hemen sonra aldığı mahkeme kararıyla kanıtlanması defter ve belgelerinin bu ilamdan yaklaşık dört yıl sonra istenmesi karşısında yükümlünün bilerek ve isteyerek bu duruma sebebiyet vermediği kanaatine ulaşıldığından olayda mücbir sebebin gerçekleştiğinin kabulü gerektiği bunun sonucu olarak ispat külfeti vergi dairesi müdürlüğüne geçtiğinden, yükümlüden katma değer vergisi indirimlerinin defter ve belgelerle kanıtlanmasını istemek hukuka aykırıdır", Dnş. 9. D., T:09.02.2005, E:2003/1222, K:2005/224 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008). "Her türlü bakliyat işleme, paketlenme, tasnif ve alım satım işi ile uğraşan şirketin, bu iş nedeniyle yüzlerce kişiden mal almasının mümkün olduğu, bu kadar çeşitli ve geniş çapta iş yapan şirket yetkililerince alışveriş yapılan bütün kişilerin isim ve adreslerinin hatırlanarak belge temininin mümkün olmadığı, şirketin defter ve belgelerinin yandığının mahkeme kararıyla sabit bulunduğu, kasten yangın çıkarıldığı idarece de kanıtlanmadığına göre, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilemediğinin kabulü ve indirilen KDV'lerin reddedilmemesi hk." Dnş. VDDK, T:20.6.1997, E:1996/98, K:1997/336 sk., **Yaklaşım**, Sayı:57, Eylül 1997, s.143-144.

Bu konuda ileri sürülen görüşlerden birine göre defterlerin zayi olması durumunda, mükellefin alış yaptığı firmaların kayıtlarının kabul edilmesi ve böylece özellikle iyiniyetli mükellefler tarafından KDV indirim hakkının kullanılabilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁷¹⁹. Bu görüşü destekleyen diğer bir görüşe göre ise mükellefin alışlarının tamamı olmasa da önemli bir kısmını hatırlaması ve alış yaptığı mükelleflerin kayıtları ile kanıtlaması durumunda KDV indirim hakkından yararlanmasının yerinde olacağı belirtilmiştir⁷²⁰.

Danıştay yakın tarihli bir kararında⁷²¹ defter ve belgelerin yandığından bahisle ibraz edilmemesi nedeniyle, vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmış olduğundan re'sen takdir sebebinin varlığının kabulünün zorunlu hale geldiğini, bununla birlikte defter ve belgelerin ibraz edilememiş olmasının ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünölemeyeceğini vurgulamıştır. Mahkeme, vergi mükellefinin ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları tanımak ve bilmek durumunda olduğunu, gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip bulunduğunu belirtmektedir.

Göröldüğü üzere Danıştay konuya ispat yükü açısından yaklaşmış, ibraz edememeyi ispat yükünün ortadan kalkmasına yol açacak bir durum olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle süre olarak zamanında KDV indiriminde kullandığı belgeleri ibraz edemeyen mükelleflerin bu belgeleri veya bunların kopyalarını temin ederek yargılama aşamasında bunları ibraz etmeleri ve kendilerine tanınan haklardan yararlanmaları mümkündür⁷²².

Dolayısıyla defter ve belgelerin zayi olması ya da başka nedenlerle incelemeye ibraz edilmediği durumlarda, KDV indirimine ilişkin belgelerin veya

⁷¹⁹ Beşe, s.56.

⁷²⁰ Şükrü Kızılot, "Yangında Unutulan Faturanın KDV'si", **Sabah**, (Mali Yaklaşım Köşesi), 15.8.1997, s.11.

⁷²¹ Dnş. 9. D., T:03.04.2008, E:2007/3844, K:2008/1713 sk., **Yaklaşım**, Sayı:188, (Ağustos 2008), ss.273-276; Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Dnş. 9. D., T:20.03.2001, E:2000/6270, K:2001/810, Uluatam ve Methibay, s.85.

⁷²² Benzer görüşler için bkz. Hakan Üzeltürk, "Güle Güle 2008", **Dünya Gazetesi**, 31.12.2008. Dnş. 11. D., T:21.10.1999, E:1999/1038, K:1999/3776 ve T:07.12.1998, E:1998/3167, K:1999/3776 sk., Şükrü Kızılot, "İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgelerin, Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi", **Yaklaşım**, Sayı:188, (Ağustos 2008), ss.21-24.

fotokopilerinin, vergi mahkemesinde dava açma aşamasında olabileceği gibi Danıştay'da temyiz aşamasında, hatta Danıştay Kararı'nın düzeltilmesi ile ilgili "karar düzeltme" başvurusu sırasında da ibraz edilmesi mümkündür. Bu gibi durumlarda ibraz edilen belgelere dayalı işlemlerin Yasa'da öngörülen amaca uygun olduğunun da tespiti halinde KDV indirimleri kabul edilmektedir⁷²³.

4. Belgeler

a. Genel Olarak

Türk vergi hukuku (yazılı) belge esasına dayalıdır. Bu nedenle VUK vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür. Yapılacak olan beyanların temel dayanağı belgeler olacaktır.

Vergi Usul Hukukunda yükümlülerin vergiyi doğuran olaylara ilişkin VUK'nda belirtilen türde ve biçimde belge düzenlemeleri genel kuraldır. Bu belgelerin biçimsel açıdan kanuna uygun olmasının yanında içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunludur⁷²⁴. Yükümlüler öncelikle 3. kişilerle olan işlemlerini belgelendirmek durumundadırlar. TTK'nda da yer alan bu ilke VUK'nun 227. maddesinde yer almaktadır.

VUK'na göre defter tutmak zorunda olmayan kurumlar vergisinden muaf bazı yükümlüler de belge düzenlemek durumundadır (VUK.m.227/2). Diğer yandan istisnai durumlar da mevcuttur. VUK'nun 228. maddesine göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışılmış olmayan bazı giderler, belge sağlanması imkânsız olan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belge aranmayacaktır. Ancak bu giderlerin gerçek miktarlar üzerinden kayda geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve niteliğine uygun bulunması şarttır.

⁷²³ Kızılot, KDV İndirimi, s.24.

⁷²⁴ Dnş. VDDK, E:2002/55, K:2003/287 sk., aktaran, Çölgezen, s.1.

VUK'nda belge düzeni detaylı bir şekilde düzenlenmekle birlikte kanun koyucu bununla yetinmemiş ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda çok önemli yetkiler vermiştir⁷²⁵.

(1) Belge Düzeninin İspatlama Açısından Konumu

Beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve akabinde etkin bir denetim sistemi kurulması gerekir. Mükellefler kendi kayıtlarını ancak belgelerle ispatlayabilmektedir. Dolayısıyla belge düzeni bir taraftan yükümlünün taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan da idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu denetlemesinde çok büyük bir önem arz etmektedir⁷²⁶. Belgelerin ispatlama aracı olarak geçerliliği ise aksi ispatlanana kadardır⁷²⁷. Belge düzeni denildiğinde sadece VUK'ndaki düzenlemelerle sınırlı kalınmamak, aynı zamanda Maliye Bakanlığı tebliğlerini de dikkat almak zorunluluk arz etmektedir.

(2) Belgelerin "Hiç Düzenlenmemiş" Sayılma Durumu

VUK'nun 227/3 hükmünde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin öngörülen bilgileri taşımaması durumunda bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre belgeleri, örneğin bir fatura ya da sevk irsaliyesini, şeklen eksik düzenleyen bir mükellef ilgili belgeyi delil olarak kullanamayacak mıdır sorusu akla gelmektedir.

Vergi hukukunda belge düzeni vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacını taşımaktadır. Dolayısıyla belgelendirmenin zamanında yapılması önemlidir ve zamanında belgelendirme yapılmamasının sonucu da belirli bir yaptırımdır. Bu bağlamda belge üzerindeki bilgi eksikliği olması belgenin belge olma özelliğini önemli derecede yok

⁷²⁵ Bkz. VUK madde 227, madde 241, mük. madde 242, mük. madde 257.

⁷²⁶ Karakoç, Delil Sistemi, s.112.

⁷²⁷ Yrg. 19. HD., E:1992/2802, K:1992/4430 sk., Seviğ, Delil ve İspat, s.10.

etmektedir⁷²⁸. Dolayısıyla unsurları noksan olan bir belgenin delil değeri düşecektir⁷²⁹.

Danıştay kararlarına bakıldığında esasa ilişkin eksiklikleri barındırmadığı sürece⁷³⁰ belgelerdeki bir takım şekli eksikliklerde, ilgili belgenin yok sayılmasının söz konusu olamayacağına ilişkin kararlar verildiği dikkat çekmektedir. Nitekim faturada mükellefin hesap numarasının ve açık adresinin olmaması⁷³¹, faturaya tarih yazılmaması⁷³², sevk irsaliyesinde emtia miktarının noksan yazılması⁷³³ veya sevk gününün yazılmaması⁷³⁴ belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması için yeterli kabul edilmemiştir. Buna karşın faturaya konu edilen meblağın eksik gösterilmesi⁷³⁵, faturayı düzenleyeninin adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmaması⁷³⁶, katma değer vergisi oranının düşük gösterilmek suretiyle gerçeğe aykırı olarak belge düzenlenmesi⁷³⁷ esasa ilişkin bir eksiklik sayılarak söz konusu belgeler hiç düzenlenmemiş kabul edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bir iç genelgesinde⁷³⁸ bazı hallerde açık adresin bulunmaması durumunda, eksik bilgilerle adına belge düzenlenen kimselere ulaşılabiliriyorsa ve vergi ziyayı yaratılmıyorsa düzenlenen belgenin tamamen geçersiz sayılma kuralının göz ardı edileceği ifade edilmiştir.

⁷²⁸ Yusuf Karakoç; "Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku'nda Delil Olması", **Yaklaşım**, Sayı:18, (Haziran 1994), s.67.

⁷²⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.122.

⁷³⁰ Dnş. 3. D., T:02.11.1993, E:1992/1714, K:1993/3007 sk., Zekeriya Kaya, "Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılmasının Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Sayı:197, (Mayıs 2009), s.79.

⁷³¹ Dnş. 3. D., T:11.11.1997, E:1996/4866, K:1997/3895 sk., Kaya, s.80.

⁷³² Dnş. VDDK, T:25.09.1998, E:1997/424, K:1998/222, T:25.09.1998, E:1997/330, K:1998/219, T:30.04.1999, E:1998/109, K:1999/267 sk., Kaya, s.80.

⁷³³ Dnş. VDDK, T:12.11.1999, E:1999/2, K:1999/482, T:25.09.1998, E:1997/351, K:1998/228, T:16.01.1998, E:1996/350, K:1998/25, T:16.01.1998, E:1996/346, K:1998/21, T:16.01.1998, E:1996/343, K:1998/18, T:16.01.1998, E:1996/339, K:1998/14, T:16.01.1998, E:1996/338, K:1998/13, T:20.06.1997, E:1996/73, K:1997/342, T:24.01.1997, E:1995/327, K:1997/85 sayılı, T:24.01.1997, E:1995/434, K:1997/84 sk., Kaya, s.80.

⁷³⁴ Dnş. VDDK, T:16.01.1998, E:1996/342, K:1998/17, T:16.11.1998, E:1996/341, K:1998/16, T:28.11.1997, E:1996/212, K:1997/508 sk., Kaya, s.81.

⁷³⁵ Dnş. 3. D., T:02.06.1992, E:1990/2813, K:1992/2078 sk., Kaya, s.81.

⁷³⁶ Dnş. 7. D., T:15.12.2003, E:2000/8508, K: 2003/5061 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (07.05.2009).

⁷³⁷ Dnş. 7. D., T:17.4.2002, E:2000/6930, K:2002/1579 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (07.05.2009).

⁷³⁸ VUK İç Genelgesi, Sıra No:1990/1, 11.07.1990, <http://www.kaynakcalivergikanunlari.com>, (06.05.2009).

Doktrinde hangi bilgilerin bulunmadığı hallerde düzenlenmiş olan belgenin geçersiz sayılması gerektiği konusunda bir karar verebilmek için o belgenin düzenleniş amacına bakılması gerektiği, eksik şekil şartlarına rağmen belgeden umulan amaç gerçekleşmişse veya gerçekleşmesi mümkünse, o belgenin geçerli sayılması gerektiği ileri sürülmüştür⁷³⁹.

Kanaatime göre VUK'nun 227/3 hükmü amacını aşan bir yaptırımdır. VUK'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağının hüküm altına alınması ve yine aynı madde de yemin hariç her türlü delilin geçerli kabul edileceği temel kural olarak belirlenmişken, esasa ilişkin bir eksiklik olmadığı sürece şeklî eksiklikler içeren bir belgenin geçersiz kabul edilmesi ve dolayısıyla delil olarak kabul edilmemesi doğru değildir. Şekil hatasından dolayı usulsüzlük cezası yazılması dışında, taşınması gereken unsurlardan birine ya da birkaçına yer vermeden belge düzenleyen mükellef bu durumda usule uygun olarak düzenlemediği belgenin dayanağını oluşturan işlemin ispat yükünü üzerine almış olacaktır. Dolayısıyla ilk görünüş karinesinden yararlanamayacak ve ihtilaflı hususu ispatlamak zorunda kalacaktır. Yoksa söz konusu belgenin tamamen delil olarak kabul edilmemesi söz konusu olmamalıdır. Mükellef belgeye konu işlemin gerçekleştiğini diğer delilleri ile birlikte ortaya koymuşsa aksini ispat yükü idareye geçecektir.

Buna ilaveten katıldığım görüşe göre⁷⁴⁰ VUK şekil şartları eksik olan bir belgeyi aslında belge olmaktan çıkartma amacıyla değildir. Belge düzenine uymamanın sonucunda usulsüzlük suçu oluşacağını hükme bağlayarak (VUK.m.353) vergi ziyasını önlemeye çalışmaktadır. Ancak ifade tarzı yanıltır ve yumuşatmak ve yoruma açık hale getirmek mümkün değildir ve kanun hükmünün değiştirilmesi yerinde olacaktır.

Örneğin kanaatimce VUK'nun 227/3 hükmü *"...kullanma mecburiyeti getirilen belgeler vergiyi doğuran olayın esasına ilişkin bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır"* şeklinde kaleme alınabilir.

⁷³⁹ Şeker, s.85.

⁷⁴⁰ Ünal, s.83.

b. Fatura

Türk vergi hukukunda geçerli belgeler içinde en önemli konumda olan fatura, bu önemine istinaden ayrıntılı biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Alım-satım işlemleri ve işletme giderleri ve gelirleri fatura ile ispatlanmaktadır. Bu itibarla fatura ticari işlemlerin temelini oluşturmaktadır.

(1) Faturanın Tanımı ve Şekli Unsurları

Fatura kelimesi menşe itibariyle Latince olup, Fransızca'da "facture", Almanca'da "factura" ve İngilizce'de de "invoice" kelimeleriyle ifade edilmektedir. Fransız hukukunda fatura, "akde mevzu teşkil eden malların mahiyeti, vasıfları, miktarı ve fiyatı hakkında müfredatlı bir cetvel" olarak tanımlanırken; Alman hukukunda, "bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı beyan" olarak tarif edilmiştir⁷⁴¹.

Fatura tacirin ticari işletmesinin temel işlemlerini tevsik eden, kazancın vergilendirmesinde ve bir uyumsuzluk halinde işlem yapılan kimselere karşı delil olarak kullanılabilen temel bir belgedir⁷⁴².

VUK'nda fatura ile ilgili bir tanımlama yapılmasına karşın TTK'nda faturanın tanımı düzenlenmemiştir. Yalnız müşterinin istemesi halinde verileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan iki kanun arasında farklılık bulunmaktadır.

Diğer bir farklılık faturanın şekli, düzeni ve içeriği bakımından söz konusudur. TTK'nun fatura ile ilgili hükümleri tacir ve ticari işletmesini esas alarak düzenlenmişken, VUK'nda ise vergilendirme amacıyla tacir olsun veya olmasın, bir ticari işletmeyle ilgili olsun veya olmasın tüm vergi mükellefleri göz önüne alınarak düzenlenmiştir. Bu sebeple fatura ile ilgili TTK hükümlerinin uygulama alanı daha dardır. Her iki hukuk kuralı da diğerinin konu ve uygulama alanına karışmadan amacına uygun kurallar koymuştur⁷⁴³.

⁷⁴¹ Halil Arslanlı, **Kara Ticaret Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1960, s.41, aktaran, Ünal, s.5.

⁷⁴² Murat Özgür, "Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü", **Vergi Raporu**, Sayı:80, (Şubat-Mart 2006), s.74.

⁷⁴³ Ünal, s.6.

VUK'nun 229. maddesine göre fatura, bir mal ya da hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan ya da hizmeti sunan tacir tarafından müşteriye verilen ticari belgedir.

Eğer bu belge verilmemiş ise malın satış işlemi veya hizmetin ifa edilmiş olması kayıtlara intikal ettirilmeyecek, diğer bir ifadeyle işlem kayıtlara intikal ettirilmediği için vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış olacaktır⁷⁴⁴.

VUK'nun 229. maddesindeki tanımlamayı hukuki mahiyetin tespitinden uzak ve eksik bir tarif olduğunu ileri süren görüşler mevcuttur. Bu görüş sahiplerine göre⁷⁴⁵ fatura "açık fatura" olarak düzenlenebileceği gibi, "kapalı fatura" olarak da düzenlenebilir. Diğer deyişle fatura müşterinin borçlandığı meblağı gösterebildiği gibi, müşterinin borcunu ödediğini de gösterebilir. VUK'nda fatura tüccara mahsus bir belge olarak tarif edilmekte ancak müteakip maddelerde tacir olmayanların da fatura tanzim edebileceği belirtilmektedir. Bu husus "ticari iş" kavramıyla da uyumludur. Ancak VUK'nun fatura tarifi yeterli değildir.

VUK'nun 230. maddesine göre faturada düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması gereken asgari bilgilerdir⁷⁴⁶. Satışlarının tamamını nihai tüketiciye yapan yükümlülerce düzenlenen faturalarda müşteri adresinin yazılması zorunluluğu da bulunmamaktadır⁷⁴⁷.

⁷⁴⁴ Seviğ, Tanık, para.3. Kara ticaret hukukunda fatura ile ilgili hükümlerin uygulanması, her iki tarafın tacir olması ve faturanın gerek verilmesinin, gerekse alınmasının tarafların ticari işletmeleri ile ilgili olması şartına bağlıdır. Deniz ticaret hukukunda ve sigorta hukukunda da fatura benzer mahiyettedir ve deniz ticaretine veya sigorta akdine konu olan malı, miktarını ve bedelini tevsike yarayan bir vesika olarak nitelendirilmektedir. Özgür, s.75.

⁷⁴⁵ Ünal, s.11.

⁷⁴⁶ "Biçimsel kurallara uygun olması, faturaların gerçeğe aykırılığının usulüne uygun olarak kanıtlanması imkânını ortadan kaldırmaz", Dnş. VDDK, T:12.04.1994, E:1994/355, K:1995/23 sk., Özbalcı, VUK, s.74.

⁷⁴⁷ 157 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 31.03.1984 tarihli ve 18358 sayılı Resmi Gazete.

Fatura özel şartlara bağlandığından içeriği fatura içeriğine uygun da olsa, fatura dışındaki belgeler fatura yerine kabul edilmemektedir⁷⁴⁸.

VUK'nun 232. maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Bunlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2009 yılı için 670 TL'yi⁷⁴⁹ geçmesi veya bedeli 670 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya iş yapanın fatura vermesi mecburidir.

(2) Faturanın Hukuki Niteliği

TTK'ndaki düzenlemelere göre faturadan söz edebilmek için taraflar arasında daha önceden akdi bir ilişkinin varlığı zorunludur. Fatura akdin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve bunları belirli şartlarla tevsik eden bir belge niteliğindedir⁷⁵⁰. Dolayısıyla akdi ilişki sadece fatura ile ispatlanamaz. Diğer delillerin de faturayı teyit etmesi gerekir. Örneğin fatura ile beraber sevk irsaliyesi ile teslimin gerçekleştiği de ortaya konmalıdır⁷⁵¹.

Fatura usulüne uygun olarak düzenlenmiş olması halinde delil olarak kabul edilen bir belgedir. Ancak faturaların kanuni şekil ve şartlara uygun olması bunların içeriğinin doğru olduğunu kesin olarak göstermemektedir⁷⁵².

⁷⁴⁸ "Alıcı firmaların gönderdiği zimmet notları, fatura niteliğinde bulunmadığından muhteviyatları gider olarak kabul edilmez". Dnş. 4. D., T:17.04.1973, E:1970/5338, K:1976/315 sk.; "Mükellef tarafından fatura yerine tanzim olunan bono gider belgesi olarak kabul edilemez", Dnş. 4.D., T:27.06.1973, E:1971/2275, K:1973/3654 sk.; "Mükellefe yazılan mektuplar ve muhtevası fatura yerine geçmez", Dnş. 4. D., T:12.02.1976, E:1975/1354, K:1976/315 sk.; Karakoç, Delil Sistemi, s.118, (dipnot 87-88).

⁷⁴⁹ 388 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 20.12.2008 tarihli ve 27086 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁵⁰ Özgür, s.73; Kumkale, s.133.

⁷⁵¹ Özer, Yılmaz, A. Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1996, s.33.

⁷⁵² "Vergi Usul Kanununun kayıt düzeni ile ilgili hükümlerine uygun düzenlenmiş faturaların içeriği taraflarınca doğrulanmış olsa da, vergi dairesince işlemin mahiyeti hakkında aksine tespitler yapılması halinde, bu faturaların gerçeği yansıttığı kabul edilemeyeceği hakkında", Dnş. VDDK,

Gerçekte bir mal hareketi ve teslimini göstermeyen faturalara itibar edilmemektedir. Ticaret yaptığı şüpheli olan, mal alımı bulunmayan, üretimi olmayan veya üretim kapasitesi yetersiz bulunan mal girişlerini ispat edemeyen, ticari defter ve belgelerine göre alışlarını ispat edemeyen kişi ve kuruluşların düzenledikleri faturalar geçerli kabul edilmemektedir⁷⁵³. Diğer yandan VUK'nun faturaya ilişkin hükümlerine uygun olarak düzenlenen faturalarda yazılı tutardan fazla para alındığının iddia ve ispat edilememesi halinde, tarhiyata fatura bedelinin esas alınması gerekir⁷⁵⁴.

Faturanın hukuki mahiyetinin tespitini tek bir müessese ile açıklamak mümkün değildir. Ayrıca her faturaya aynı hukuki mahiyet de tanınmaz. Çünkü fatura düzenlenmesine sebep olan akdi ilişkiden farklı olarak taraflardan yalnızca birinin düzenlediği ve imzaladığı bir belgedir. Düzenleyenin iradesini açıklamakta ancak adına düzenlenen kimsenin iradesini açıklamamaktadır. Ayrıca faturanın açık veya kapalı düzenlenmesi de farklı işlemleri gerektirmektedir⁷⁵⁵.

Fatura Türk vergi hukukunda kendisini düzenleyen ve alan açısından aksi kanıtlanabilen bir ispat aracıdır⁷⁵⁶. Fatura tanzim eden tacir için senet mahiyetinde ve kesin delil niteliğindedir⁷⁵⁷. Faturanın üçüncü şahıslar arasında delil olması söz konusu değildir, ancak delil başlangıcı olarak ve başka delillerle pekiştirilerek faturadan yararlanılması mümkündür⁷⁵⁸.

TTK, faturada bulunması gereken bilgilerin neler olması gerektiği yönünde bir hükme sahip değildir. Ancak 23/2 hükmünde "faturanın münderecatı" tabiri kullanılmıştır.

T:09.03.1990, E:1989/205, K:1990/17 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁷⁵³ Esen, Delil Çeşitleri, s.10.

⁷⁵⁴ Karakoç, Delil Sistemi, s.121. "Salt faturanın bildirilmesi alacak hakkı doğurmaz; satış sözleşmesine dayanan davacı tacir, bu ilişkiyi ve malın teslimini kanıtlamalıdır". Yrg. 11. HD., T:03.04.1978, E:1978/1788, K:1978/1687 sk., aktaran Kumkale, s.135.

⁷⁵⁵ Daha ayrıntılı açıklamalar için bkz. Ünal, s.52-54.

⁷⁵⁶ M. Fatih Güner, "Muhasebe Sistemi İçerisinde Faturanın Önemi, Fatura ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Faturanın Ticari İşlemlerde Bir İspat Aracı Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım**, Sayı:25, (Ağustos 2005), s.1, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086861.htm, (20.11.2007).

⁷⁵⁷ Güner, Defterler, s.4; Deynekli, s.72.

⁷⁵⁸ Ünal, s.128; İsmail Doğanay, "Faturanın Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz", **Yaklaşım**, Sayı: 4, (Nisan 1993), s.7.

Buradaki "münderecatı" tabirinin, tacirin yaptığı iş veya satılan mal bakımından açıklanması gerekli şart ve kayıtları kapsayan bir kavram olarak algılanması yerinde olacaktır. Fatura münderecatı deyiminin sınırını, faturada bulunması mutad olan kayıtlar oluşturmaktadır⁷⁵⁹.

(3) Fatura Düzenlenme Süresi ve İspat İlişkisi

TTK ve VUK düzenlemeleri fatura verme ve isteme zorunluluğu ile fatura verme süresi (VUK.m.231/5) yönlerinden farklılık arz etmektedir. Her hukuk dalı amacına uygun kurallar koymaktadır⁷⁶⁰.

VUK'nun 231/5. maddesi 7 gün içinde düzenlenmeyen faturaları hiç düzenlenmemiş saymaktadır. Bu durumda "bir faturayı süresinde düzenlemeyen bir mükellef ilgili faturayı delil olarak kullanamayacak mıdır" sorusu akla gelmektedir. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi açısından fatura bedelinin gider olarak kabul edilebilmesi, katma değer vergisi açısından faturada gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılabilmesi her şeyden önce faturanın geçerli olmasına bağlıdır. Aksi halde fatura bedeli gider sayılamayacak, katma değer vergisi indirimine konu olamayacaktır.

Danıştay, VUK'nun 231. maddesi uyarınca en az bir asıl ve bir örnek düzenlenmesi gereken faturanın aslı ve örneği üzerindeki bilgilerin birbirinden farklı olması halinde, aksi ispatlanmadıkça asıldaki yazılı bilgilerin doğruluğunun kabulünün gerektiğine hükmetmiştir⁷⁶¹.

Kanaatimce VUK'nun 231/5 hükmü uyarınca 7 gün içinde düzenlenmeyen bir faturanın tamamen yok sayılması ve geçerli kabul edilmemesi amacını aşan rijit bir yaptırımdır. VUK'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağının hüküm altına alınması ve yine aynı madde de yemin hariç her türlü delilin geçerli kabul edileceği temel kural olarak belirlenmişken, şekli eksikliklerde ileri sürdüğümüz görüşlerdeki gibi geç düzenlenmesi nedeniyle geçersiz kabul edilen uyuşmazlık konusu faturanın delil olarak kabul edilmemesi

⁷⁵⁹ Doğanay, Fatura, s.8.

⁷⁶⁰ Özgür, s.75.

⁷⁶¹ Dnş. 7. D., T:05.04.2004, E:2000/8771, K:2004/812, **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

doğru bir uygulama değildir. Bir faturayı süresinde düzenlemeyen mükellef ispat yükünü üzerine almış olacaktır. Dolayısıyla ilk görünüş karinesinden yararlanamayacak ve ihtilaflı hususu ispatlamak zorunda kalacaktır. Yoksa tamamen söz konusu faturanın delil olarak kabul edilmemesi söz konusu olmamalıdır.

Dolayısıyla desteklediğimiz görüşe göre⁷⁶² mal teslimi veya hizmet ifası fiili olarak gerçekleşmişse, faturayı düzenleyen gelir hesaplarına, alan da gider hesaplarına intikal ettirmişse, VUK'nun 231/5 maddesine rağmen fatura taraflar arasındaki iş münasebeti açısından delil hükmündedir. Ancak vergisel cezaların saklı olacağı tabiidir.

Bir noktaya daha dikkat çekmek istiyorum. VUK'nun 232. maddesi uyarınca fatura kullanmak bir "zorunluluk" arz etmektedir. Aynı Kanun'un 231. maddesine göre ise 7 gün içinde düzenlenmesi şarttır. Demek ki kullanım zorunluluğu ve süre konusunda kanun koyucu bir mecburiyet getirmiştir. Bunun en önemli nedeni ise belge düzeninin yerleşmesi ve vergiyi doğuran işlemlerin zamanında kayıt altına alınmasıdır.

Bu düzenlemeler karşısında ticari hayatta en önemli resmi evrak niteliğinde olan faturaya "tebligat" zorunluluğunun da getirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Diğer deyişle "kullanım zorunluluğu" ve "süre sınırlaması" dâhilinde düzenlenmesi gereken faturanın karşı tarafa tebliğinin düzenlenmesi ve tebligat zorunluluğunun belirli kurallara tabi tutulması, hem 7 günlük sürenin mükellef tarafından doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmayacağı hususundaki tereddütleri ortadan kaldıracak ve denetimi kolaylaştıracak, hem de faturaya itiraz edilmesi hususundaki bir takım sorunların da zamanında giderilmesi ve kayıt altına alınması hususunda da ciddi katkı sağlayacaktır. Bu husus hem özel hukuk bakımından mükellefler arası sorunları azaltacağı gibi, vergi hukuku açısından da idarenin vergiyi doğuran olayların tespiti açısından ispat yükünü önemli derecede kolaylaştıracaktır. Hatta bu husus VUK'nun 219. maddesinde düzenlenen kayıt nizamının kontrolünde de önemli bir avantaj sağlayacaktır. Vergi hukukunun temel belgesi olan faturanın kullanımının düzenliliği ve akabinde

⁷⁶² Kumkale, s.152.

kayıtdışıliğin artırılması gibi temel konular açısından bu hususun dikkate alınması gerektiği kanaatindeyim.

(4) Fatura'ya İtiraz Süresi ve İspat İlişkisi

TTK'nun 23. maddesi gereği faturayı alan tacir 8 gün içinde fatura muhteviyatına itiraz etmezse fatura münderecatını kabul etmiş sayılır⁷⁶³. TTK'nun 23. maddesinde yer alan hükümlerin ilk iki fıkrası münhasıran fatura münderecatı ve ispat kuvveti ile ilgili olan tek hükümdür. Diğer hükümler ise dolaylı olarak bahsetmektedir. TTK'nda 23. madde dışında 66, 1147, 1150, 1154, 1157, 1208, 1443. maddelerde de faturadan bahsedilmektedir.

VUK'nun temel konusu vergisel işlemlerdir. Vergi mükellefleri vergiyi doğuran olaylarla karşılaştığı sürece gelir ve giderlerini tevsik edecek belgelere ihtiyaç duyarlar. Bu bakımdan VUK vergi mükelleflerinin fatura alma ve verme zorunluluğunu hüküm altına almıştır. VUK hükümlerinin TTK hükümlerini değiştirmek, bertaraf etmek ya da muhalif hükümler koymak amacı taşımamaktadır⁷⁶⁴. Dolayısıyla faturaya itiraz konusu esas olarak bir vergi hukuku sorunu değil, ticaret hukuku sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır.

TTK'nun 23. maddesi gereği faturaya itiraz edilmemesi, faturanın konu aldığı sözleşmenin (örneğin alım-satım) hazırlık ve müzakere safhasına, icap ve kabul aşamasına ya da sözleşmenin kurulduğuna dair bir unsur değildir. Çünkü fatura akdin ifası ile ilgilidir⁷⁶⁵. Dolayısıyla tebliğ edilen faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemesi satışa konu malın alıcıya teslim edildiğine delil teşkil etmez. İtiraz edilmemesi sadece fiyat ve miktar yönünden faturanın kabul edildiği anlamına gelmektedir⁷⁶⁶. Satıcı faturada yazılı malı alıcıya "teslim" ettiğini veya o malı ona gönderdiğini ya da faturada yazılı "iş" ona yaptığını ispat etmek zorundadır⁷⁶⁷.

⁷⁶³ "Faturaya süresinde itiraz edilmediğinde içindekilerin kabul edilmiş sayılacağına ilişkin yasa hükmü geçerli sözleşmeler içindir", Yrg. 11. HD., T:23.05.1978, E:1978/2652, K:1978/2717 sk., aktaran Kumkale, s.136.

⁷⁶⁴ Ünal, s.14.

⁷⁶⁵ Ünal, s.10; Özgür, s.76.

⁷⁶⁶ Özer, Doğan ve Arıca, s.32.

⁷⁶⁷ Yrg. 11. HD., T:25.4.1991, E:1991/4906, K:1991/2054 sk., Doğanay, Fatura, s.11.

TTK m.23'de düzenlenen itiraz edilme veya itiraz edilmeme yolu ile kabul, ispat yükünün yer değiştirmesi sonucunu doğuran, bir başka deyişle aksi her zaman ispat edilebilecek olan bir adi doğruluk karinesi yaratır. Fatura içeriğinin doğruluğunu ve taraflar arasındaki satış, istisna, kira vb. sözleşmeye uygunluğunu ispat yükü taraflar arasında bir uyuşmazlık doğması halinde, kural olarak faturayı düzenleyene aittir. Ancak faturayı alanın süresinde itiraz etmemesi ve böylece faturanın doğruluğunu zımnen kabul etmesi halinde ve bir uyuşmazlık durumunda, faturayı düzenleyen artık doğruluğu ispat yükünden kurtulur ve bu defa faturanın yanlışlığını ispat yükü faturayı alana geçer⁷⁶⁸.

Dolayısıyla 8 günlük itiraz süresi, faturanın konusunu oluşturan sözleşmenin kurulduğu ya da kabul edildiği anlamına gelmemektedir. Söz konusu akdedilen sözleşmede üzerinde anlaşılan fiyat, miktarın doğru bir şekilde teslim edildiği ve ifa edildiği ile ilgilidir. Faturayı düzenleyen taraf itiraz süresi içinde ispat yükünü üzerinde tutarken, itiraz süresi sonrası faturanın doğru olmadığını ispat yükü alıcıya geçmektedir. Demek ki 8 günlük itiraz süresi ispat yükünün yer değişmesine neden olmaktadır. Son olarak yinelemek gerekirse aslında bu bir vergi hukuku sorunu değil, ticaret hukuku sorunudur.

(5) Faturadaki Çıkıntı ve Silintiler

VUK'nun 217. maddesine göre defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde bunların düzeltmeleri ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üstü çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Bu hükme göre bir faturada yanlış yazılan bir rakam ya da ibare söz konusu olursa, bu rakam ya da ibare üstü çizilerek iptal edilecek, yanlış yazılan rakam ya da ibarenin üstüne ya da yanına doğrusu yazılarak kullanılmaya devam edilecektir. Bu usule uygun düzeltmeler yapıldığı takdirde, fatura delil değeri açısından herhangi bir kayba uğramayacaktır. Uygulama da bu yönde yürütülmektedir⁷⁶⁹.

VUK'nda bu düzenleme olmasaydı da bu şekilde yapılan düzeltmeleri geçerli saymak HUMK açısından bir zorunluluk arz etmektedir (HUMK.m.298).

⁷⁶⁸ A. Bumin Doğrusöz, "Faturalardaki Vade Farkı Kaydı", **Referans Gazetesi**, 07.04.2008.

⁷⁶⁹ Kumkale, s.211.

Zira senet kavramı içine giren faturayı düzenleyen taraflar, yaptıkları çıkıntı ve silintileri imzalarıyla onaylayabilirler. Bu durumda bunlar da fatura metnine dâhil edileceklerdir. Eğer bu silinti ve çıkıntılar ayrıca notere de onaylatılmışsa, sahtelik iddiası ortaya atılmadıkça mahkeme için bir ihtilafın varlığından söz edilemeyecektir⁷⁷⁰.

Fatura gibi resmi evrak niteliğinde olan önemli bir belgede sehven yapılan hataların çıkıntı ve silintiler yoluyla giderilmesi ve kullanımına devam edilmesi kanaatimce doğru bir yaklaşım değildir. Gerek özel hukuk açısından gerekse kamu hukuku açısından ayrı öneme sahip faturalarda hata yapılması durumunda tamamiyle iptal edilmesi ve vergiyi doğuran olayla ilgili yeni bir fatura düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu husus fatura kullanımında çok daha titiz davranılmasını sağlayacak, mükellefleri disipline edecek, hataların daha rahat tespit edilmesini sağlayacak ve faturanın hak ettiği önemi kazanmasına sebep olacaktır, düşüncesindeyim.

(6) Faturada Özellikli Durumlar ve İspat

Ticari hayatın en önemli belgesi konumunda olan fatura uygulamada türlü şekillerde düzenlemelere maruz kalabilmektedir. Her ne kadar kanuni düzenlemelerle fatura muhtevası ve şekli belirlendiyse de zaman zaman vergi mükelleflerinin ticari teamül haline getirdikleri özel durumları, fatura üzerine düştükleri özel açıklamaları faturanın özellikli durumlara sahip olmasına neden olmuştur. Söz konusu özel durumların ispat karşısındaki durumu bu başlık altında irdelenmeye çalışılacaktır⁷⁷¹.

(i) Açık – Kapalı Fatura

Özellikli durumlardan ilki açık-kapalı fatura ayrımıdır. Akide edilmiş fatura ve akide edilmemiş fatura olarak da isimlendirilen⁷⁷² açık-kapalı fatura ayrımı vergi kanunlarında ya da Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bir uygulama değildir.

⁷⁷⁰ Deynekli, s.72.

⁷⁷¹ Faturaya ilişkin özellikli durumlar çalışmamızda ele alınan konularla sınırlı değildir. Uygulamada vade farkı, teslim koşulları vb. şerhler düşülen faturalar da sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak söz konusu hususlar esas itibarıyla ticarek hukuku kapsamına girdiğinden çalışmamız kapsamına dahil edilmemiştir.

⁷⁷² Ünal, s.21.

Ancak ticari örf ve âdete göre faturanın altına imza atılıp kaşelenmesi halinde, faturanın bedelinin ödendiği, faturanın üstüne imza atılıp kaşelendiği durumlarda da, fatura bedelinin ödenmediği varsayılmaktadır. Yargıtay da çeşitli kararları ile bu uygulamanın varlığını kabul etmiştir⁷⁷³. Bu açıdan kapalı fatura aynı zamanda makbuz niteliğine de haiz olur⁷⁷⁴.

Ticari icap ifade edildiği zaman ticari örf ve âdeti anlamak gerekir. Ticari örf ve adet tüccar arasında cari olan kurallardır. Bunlar mesleki nitelik taşırlar. Genel veya bölgesel olabileceği gibi belli bir işletme birimine ait ve ona özgü de olabilirler⁷⁷⁵. Dolayısıyla açık veya kapalı fatura ticari örf ve adet hukukuna yerleşmiş bir uygulama olarak ticari icap niteliğindedir demek kanaatimce yanlış olmayacaktır. Bu durumda VUK'nun 3. maddesinde ifade edilen ticari icaplar arasında açık-kapalı faturanın olduğu düşünülebilir.

VUK'nun madde 231/4 hükmüne göre faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunmak zorundadır. VUK fatura düzenlenirken baş tarafına imza atılması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu imza ile faturayı düzenleyen satışı gerçekleştirdiğini ve bu işin karşılığında gelir elde ettiğini, faturayı alan ise bir harcama yaptığını kanıtlamaktadır⁷⁷⁶.

Faturanın ödenip ödenmediği esas itibariyle vergi hukuku probleminden ziyade ticaret hukuku sorunudur. Çünkü özel hukuk kişileri arasındaki ilişkileri ilgilendirmektedir. Diğer deyişle vergi hukuku açısından faturanın açık ya da kapalı olması birinci derecede önem arz etmez. Çünkü faturanın düzenlenmesi yeterlidir. Ödenip ödenmemesi vergisel açıdan önemli değildir. Zira esas olarak ticari kazanç sahipleri tarafından düzenlenen fatura, düzenlendiği andan itibaren tahakkuk esası gereği (GVK.m.39) düzenleyen lehine gelir, faturayı alan lehine gider sayılmaktadır.

⁷⁷³ Yrg. 11. HD., T:19.09.1988, E:772, K:5036, T:20.03.1989, E:4791, K:1476, T:28.05.1990, E:4074, K:4311, T:18.09.1990, E:5261, K:5579, T:24.05.1984, E:1984, K:2132, T:18.09.1990, E:1990/5178, K:1990/5570, T:18.10.1982, E:3935, K:3981 sk.. Söz konusu kararlar ve uygulamanın nasıl ortaya çıktığı hakkında bilgi için bkz. Kurtuluş Akdeniz, "Açık Fatura-Kapalı Fatura", **Yaklaşım**, Sayı:66, (Haziran 1998), s.91-93; Doğanay, Fatura, s.10; Ünal, s.21-22; Kumkale, s.102.

⁷⁷⁴ Ünal, s.53; Özgür, s.76; Fahrettin Önder ve Ömer Tekşen, "Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm**, Sayı:69, (Ekim-Kasım-Aralık 2004), s.129.

⁷⁷⁵ Şengül, s.124; Kızılot ve Kızılot, s.696.

⁷⁷⁶ Şükrü Kızılot, "Açık Fatura-Kapalı Fatura", **Sabah Gazetesi**, 11 Aralık 1996.

Faturanın açık ya da kapalı olması gerek bilânço esasına göre kazancını tespit eden mükellefler için, gerekse de işletme hesabı esasına göre kazancı tespit edilen mükellefler için ispat hukuku açısından bir farklılık arz etmemektedir⁷⁷⁷. Fatura bedeli karşılığı yapılan ödeme için makbuz alınmadıkça fatura tutarı kesin olarak ödenmiş veya tahsil edilmiş sayılmaz. Faturanın “kapalı” düzenlenmesi bedelinin tahsil edildiğini kesin olarak kanıtlamaz. Çünkü kapalı fatura diye bir kavram yoktur⁷⁷⁸.

Bu nedenle katıldığım görüşe göre⁷⁷⁹ Yargıtay tarafından da ticari örf ve âdet olarak kabul edildiğinden dolayı kapalı fatura düzenlenmesi durumunda tahsilâtın gerçekleşmediğinin ispat yükü düzenleyene ait olacaktır.

Diğer yandan uzun yıllardır ticari hayat içerisinde yer etmiş bulunan ve hemen herkes tarafından kabul edilen faturaya ilişkin spesifik bir uygulama olan “açık-kapalı fatura” ayrımının kanuni düzenlemelere dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyim. Böylece uygulamanın belirli esaslara bağlanarak bu konuda yaşanan ihtilafların ve sıkıntıların giderileceğini düşünüyorum. Özellikle bu hususun VUK’nun mük. 257/1-2 hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 332 Seri No’lu VUK Genel Tebliği⁷⁸⁰ kapsamındaki 8.000 TL ve üstü miktardaki ödemelerin banka ve PTT aracılığı ile yapılarak “tevsik” uygulamasına da katkı sağlayacağı kanaatindeyim.

(ii) Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Faturanın özellikli konularından biri de sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde ispat sorunudur. Sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek sadece vergi hukuku açısından (VUK.m.359) değil Türk Ceza Kanunu açısından da suç teşkil etmektedir (TCK.m.204)⁷⁸¹.

Sahte belgeden ne anlaşılması gerektiği VUK’nun 359/b hükmünden anlaşılmaktadır. Buna göre sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı

⁷⁷⁷ Önder ve Tekşen, s.131.

⁷⁷⁸ Güner, Fatura, s.2.

⁷⁷⁹ Ünal, s.25.

⁷⁸⁰ 27.04.2004 tarihli ve 25445 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁸¹ M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, **Yaklaşım**, Sayı:94, (Ekim 2000), s.158.

halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilecektir (VUK.m.359/a-2).

Sahte fatura düzenlemenin amacı dönem karının gizlenmesi ve kayıtdışı işlem yaparak vergisiz kazanç elde etmektir⁷⁸². Diğer bir deyişle bu faturalar şekil ve görünüm itibariyle TTK ve VUK hükümlerine uygundur. Ancak esasında herhangi bir hukuki ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmamasını sağlamak ya da hayali ihracatı gerçekleştirmek amacıyla kullanılmaktadır⁷⁸³.

Sahte faturanın temel özelliği gerçek bir emtia satışına ve yapılmış bir işe dayanmamasıdır. Bir mal satılmış ya da bir hizmet ifa edilmiş gibi gösterilmektedir⁷⁸⁴. Vergi kanunlarının uygulanmasında sahte belgelerin, herhangi bir muhasebe kaydının belgelendirilmesinde veya herhangi bir indirim veya iade hakkının elde edilmesinde ispatlayıcı belge mahiyetinde kullanılması mümkün değildir⁷⁸⁵. Ancak hukuki görünüm bakımından gerçek bir fatura söz konusu olduğundan sahteliği ispat edilinceye kadar gerçek faturanın hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır⁷⁸⁶.

Uygulamada en çok tartışılan konuların başında sahte olduğu ileri sürülen faturanın bedelinin çek veya banka gibi bir ödeme aracı ile yapılmış olması halinde faturanın sahteliğinden söz edilip edilemeyeceğidir. Bu konudaki yaygın kanaat ödemenin banka aracılığı ile ya da çek düzenlenmesi yoluyla gerçekleştirildiğinde faturanın sahteliğinden söz edilemeyeceği şeklindedir⁷⁸⁷.

⁷⁸² Dnş. 4. D., T:21.12.1998, E:1987/5690 sk.; Kızılot, (Danıştay Kararları, Cilt:2), s. 2709.

⁷⁸³ Sahir Erman, **Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku**, Cilt:1, Genel Kısım, İstanbul, 1992, s.7 vd., aktaran Ünal, s.30.

⁷⁸⁴ Kelecioğlu, Sahte Fatura-I, s.160.

⁷⁸⁵ Ercan Alptürk, "Vergi Mevzuatı Kapsamında Suç Delilleri Hakkında Değerlendirmeler", http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/alpturk5.doc, (08.08.2008), s.1.

⁷⁸⁶ Ünal, s.31.

⁷⁸⁷ "...incelemenin çevreden toplanan bilgi ve beyanlara göre sonuçlandırılarak yapıldığı, defter ve belge üzerinde inceleme yapmadan, kişinin ifadesine başvurmada faturanın gerçek bir mal alım satımı ile ilgili olmadığı sonucuna varıldığı, oysa faturalarda yazılı mal bedelinin fatura düzenleyen kişiye banka havalesi ile ödendiğinin dava dilekçesindeki belgelerden anlaşıldığı, incelemiden

Nitekim Maliye Bakanlığı da banka aracılığı ile yapılan ödemelerde alıcının sorumluluğunun kalmayacağını kabul etmiştir⁷⁸⁸. Diğer yandan ülkemiz gibi vergi ahlakının zayıf olduğu bir ekonomik yapıda bu durumun kesin bir ispat olarak düşünölemeyeceğini ileri süren görüşler de mevcuttur⁷⁸⁹.

Kanaatimce alışlarının sahte belgeye dayandığı iddiası ile karşılaşan bir mükellef, ödemelerini banka aracılığı ile yapmışsa, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştiğini ortaya koyabiliyorsa (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi vb.) faturanın gerçekten sahte olduğunun ispat külfeti idareye geçecektir. Diğer bir ifadeyle ödemenin banka ya da finans kurumları aracılığı veya PTT kanalı ile yapılması, yapılan işlemin sahte belgeye dayandığı iddiasını tamamen ortadan kaldırmasa bile, sahte bir işlem yapıp yapılmadığının ispatı yükü o noktada idare tarafındadır⁷⁹⁰.

Bunun yanında belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekte (emsaller) uyumlu olduğunun kanıtlanması durumunda da gider veya maliyet olarak dikkate alınması yerinde olacaktır. Örneğin bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi gibi maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay da muhtelif kararlarında belgesiz

maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek noktasından hareketle tarhiyat yersizdir", Dnş. 4. D., T:07.11.1996, E:1995/4422, K:1995/3947 sk., M. Aykut Kelecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II", **Yaklaşım**, Sayı:95, (Kasım 2000), s.124.

⁷⁸⁸ Bkz. 84 Sıra No'lu KDV Genel Tebliği. 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁸⁹ Nitekim Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12.04.1994 tarihli kararında; faturanın biçimsel koşullara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil gibi işlemlerin faturada gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığı kanıtlamaya yeterli olmadığı, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapıp, paranın tekrar geri alınabileceğinin mümkün olduğunu belirtmiştir. Kelecioğlu, Sahte Fatura-II, s.125. "Mal satanın adresinde bulunamaması ve beyanname vermemesi sahte belge düzenlediği anlamına gelmez, gerçek durumun araştırılması gerekir.", Dnş. 7. D., T:12.03.2007, E:1989/8222, Kelecioğlu, Sahte Fatura-II, s.125; "Fason işçilik faturası düzenleyen şahısların, adreslerinde bulunması, muhasebecinin de fatura alınan kişinin fason işçilik yapmadığı kanaatinde olduğunu belirtmesi, bu faturanın sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı belge olduğunu göstermeye yeterli değildir", Dnş. 3. D., T:06.06.1995, E:1994/8222 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.1066.

⁷⁹⁰ Benzer görüşler için bkz. Ünal, s.33.

yapılan bu tür harcamaların gider veya maliyet olarak nazara alınması gerektiği görüşündedir⁷⁹¹. Ancak aksi görüşler de bulunmaktadır⁷⁹².

(7) Fatura Yerine Geçen Belgeler

Vergi hukukunda fatura temel belge olmakla birlikte fatura düzenlenmeyen işlemlerde fatura yerine geçen belgeler de kullanılmaktadır⁷⁹³. Bu belgeler perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur.

Fatura yerine geçen belgelerin delil olabilmesi için yasada öngörülen şekil şartlarına uyulması gerekir. Aksi halde fatura yerine geçen bu vesikaların delil olarak kullanılması kabul edilmeyeceğinden ihtilaf çıkması muhtemeldir. Dolayısıyla şekil şartlarına içerik kadar önem verilmelidir. Bu belgelerin geçerli bir delil olabilmesi için en başta emsallere uygun bedeller taşıması ve gerçek olayları göstermesi gerekir⁷⁹⁴.

Vergi kanunları açısından söz konusu belgeler fatura yerine geçse de TTK açısından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Vergi hukukunda düzenlenen fatura yerine geçen belgeler TTK açısından fatura yerine geçebilecek belgelerden sayılmamaktadır. Bu belgelere 8 günlük itiraz süresi işlemeyecektir⁷⁹⁵.

(i) Perakende satış fişleri

VUK'nun 233. maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tacirlerle defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işleri perakende satış belgesine bağlamak durumundadırlar. Bunlar perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ile giriş ve yolcu taşıma

⁷⁹¹ Ancak bu tip bir duruma KDV açısından bakıldığında aynı sonuca ulaşmak mümkün değildir. Zira KDV, maddi gerçeğe birlikte şekle (belge düzenine) de önem veren bir vergidir. Ödenecek KDV hesabında indirim müessesesinden yararlanma, gerçek bir mal ve hizmet alımının olması, belgeye bağlanmış bulunması ve bu belgenin ilgili dönemde deftere kaydedilmiş olması koşullarına bağlıdır. Bu nedenle KDV'de indirim müessesesinden belgesiz harcamalar için yararlanmak mümkün değildir. A.Bumin Doğrusöz; "Sahte Belge Mi, Belgesiz Kayıt Mı", **Referans Gazetesi**, 01.09.2008.

⁷⁹² Ünal, s.32.

⁷⁹³ Fatura yerine geçen belgeler hakkında daha fazla bilgi için bkz. Özer, Doğan ve Arca, s.99 vd., Kumkale, s.158 vd.

⁷⁹⁴ Ahmet Esen, "Vergicilikte Deliller", **Maliye Postası**, Sayı:223, (Temmuz 1990).

⁷⁹⁵ Ünal, s.36-37.

biletleridir. Bunların kanunda belirtilen esaslara göre düzenlenmesi gerekmektedir.

Doğrudan tüketiciye mal satan veya iş yapan yükümlülerin ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti vardır. Bu yükümlülerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde ödeme kaydedici cihaz fişleri kullanılmaktadır. Böylelikle belge düzenleme kolaylığı getirilmiş olmakta ve yükümlü olmayan tüketici konumundaki kimselerin beklemeden belge almaları sağlanmaktadır⁷⁹⁶.

(ii) Gider pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim ettikleri belge gider pusulası olarak isimlendirilmektedir. Söz konusu belgeler düzenlendikten sonra işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilirler. Bu belgeler vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilebilir (VUK.m.234).

Gider pusulası, işin mahiyetini, malın cins ve nevini, miktar ve bedelini, iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın ad ve soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve düzenleme tarihini ihtiva eder ve iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Bu şekilde düzenlenen gider pusulası basit usulde vergiye tabi tüccar ve serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Öte yandan gider pusulası seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulası, vergi yargılaması

⁷⁹⁶ Karakoç, Delil Sistemi, s.125.

hukukunda bir delil olarak kabul edilmektedir⁷⁹⁷. Ancak gider pusulasını TTK açısından faturanın hüküm ve sonuçları ile değerlendirmek mümkün değildir⁷⁹⁸.

(iii) Müstahsil makbuzu

VUK'nun 235. maddesi uyarınca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemek, bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini ona imzalatarak almak zorundadırlar. Satışa konu mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alınırsa müstahsil makbuzu bunlar tarafından düzenlenecek ve imza olunacaktır. Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilecektir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi; malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi; malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâhı adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeline ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir.

c. İrsaliye

VUK'nun 230. maddesine göre malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan ve taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur. Ayrıca malın bir yükümlünün birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunlu hale

⁷⁹⁷ “Usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulasının aksinin şahit ifadesiyle ispatı mümkün değildir”, Dnş. 4. D., T:18.11.1985, E:1985/2254, K:1985/2971, Karakoç, Delil Sistemi, s.125, (dipnot 112).

⁷⁹⁸ Ünal, s.43.

getirilmiştir. Sevk irsaliyelerine müşteri adresi, vergi dairesi ve hesap numarasının da yazılması gerekir (VUK.m.230/3).

Bu şekilde alıcı, satıcı veya malı gönderen tarafından düzenlenmesi gereken sevk irsaliyesinin tarihi ile irsaliye numarasının faturaya kaydedilmesi zorunludur (VUK.m.230/1-5). Ayrıca toplu sevk irsaliyesi ile nakledilen malın satışının yapılması halinde teslim anında fatura düzenlenmesi gerekir.

Sattıkları mallar dolayısıyla VUK'nun 231/5. maddesinin yükümlülere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın 7 gün içinde düzenlenmesi imkânından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen yükümlüler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin diledikleri takdirde, usulüne uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir⁷⁹⁹.

Sevk irsaliyesi dışında düzenlenen diğer bir irsaliye ise taşıma irsaliyesidir. VUK'nun 240. maddesine göre ücret karşılığında eşya taşıyan gerçek ve tüzel kişilerin naklettikleri eşya için düzenledikleri belgelere taşıma irsaliyesi adı verilmektedir.

Nakliyat ambarları, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda, gerekli bilgileri ihtiva eden ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilen üç nüsha ambar tesellüm fişi düzenleyeceklerdir. Bu şekilde fiş düzenlenmesi halinde, fişin bir nüshası malı taşıtırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir nüshası da nakliyat ambarında saklanır. Fişin taşıtırana nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi yerine geçer⁸⁰⁰.

Düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere irsaliye "mal hareketleri" üzerine düzenlenmiş bir belgedir ve ticari hayat içerisinde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Kanun koyucu VUK'nun 230. maddesinde mal sevkinin bulunduğu durumlarda alıcı veya satıcı tarafından irsaliye düzenlenmesinin zorunlu olduğunu hüküm altına almıştır. Ancak kanaatimce bu düzenleme bir noktada yetersizdir.

⁷⁹⁹ 211 sayılı VUK Genel Tebliği, 12.09.1991 tarihli ve 20989 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁰⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.128.

Sevk irsaliyesine göre taşınan bir malın, gerçekten karşı tarafa ulaştırıldığına dair en önemli unsur karşı tarafın malı aldığına dair “imza” atmasıdır. Uygulamada mükellefler kendilerini korumak ve işlemlerinin gerçekliğini ispatlayabilmek adına imza hususunu yerine getirmektedir. Diğer deyişle mal teslim edildiğinde her iki taraf da sevk irsaliyelerini imza etmektedirler. Ancak ispat yükü açısından son derece önemli olan bu husus kanuni düzenlemelerde bulunmamaktadır⁸⁰¹. Başka bir ifadeyle sevk irsaliyesinin imzalanması hususu kanuni bir zorunluluktan değil, ticari teamüllerin getirdiği bir alışkanlıktan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sevk irsaliyesi gibi mal hareketlerinin tespitinde önemli konuma sahip bir belgede alıcının imzasının bulunması hususunda kanuni bir zorunluluk olmaması kanaatimce ciddi bir eksikliktir, ilgili maddelerde ilavelerle düzeltilmesi gerekmektedir.

d. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için düzenleyeceği ve vermek zorunda olduğu, müşterinin de almak mecburiyetinde olduğu bir belgedir (VUK.m.236).

Serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi yazılır. Bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından paranın alındığı anda düzenlenir ve imzalanır (VUK.m.237).

Serbest meslek makbuzu vermek zorunluluğu, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı içindir. Tahsilâtlar günü gününe serbest meslek kazanç defterine kaydedilir.

Serbest meslek erbabının vermek zorunda olduğu serbest meslek makbuzu fatura sayılamaz. Çünkü faturayı tanımlayan VUK’nun 229. maddesinde belirtilen şartlar serbest meslek makbuzunda bulunmamaktadır⁸⁰².

⁸⁰¹ Bu konuda kanuni düzenlemelerde fark ettiğimiz bu hususu destekleyen tek düzenleme 211 Seri No’lu VUK Genel Tebliğinde ek olarak sunulan “irsaliyeli fatura” örneğidir.

⁸⁰² Karakoç, Delil Sistemi, s.127.

Serbest meslek makbuzu seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların da diğer fatura yerine geçen belgeler gibi noter tasdikli olması zorunludur.

e. Ücret Bordrosu

Hizmet akdine dayanan ve işverenin bir borcu olan ücretin ödenmesine ilişkin bir uyuşmazlık halinde ispat yükü işverene aittir. İşçi ücretinin ödenmediğini iddia ettiğinde işverenin emrinde çalıştığını ve hizmet sözleşmesine göre kararlaştırılmış ücretinin ne olduğunu kanıtlaması gerekir. Bunun ispatı halinde hak edilen ücretin ödendiğinin ispat yükümlülüğü işverene düşer. Bu konuda her türlü yasal delilden yararlanılabilir. İşveren yazılı bir belge ile ücreti ödediğini ispatlarsa ispat yükü işçiye geçer⁸⁰³. Örneğin işverenin banka aracılığı ile yaptığı ödemeler ücretin ödendiğinin en önemli delillerinden biridir⁸⁰⁴.

İşverenler yanında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretleri belgeye bağlamak zorundadırlar. Bu belgeye ücret bordrosu adı verilmektedir. Diğer yandan VUK'nun 238. maddesinde *"GVK'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için"* bordro düzenlenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

VUK'nun 239. maddesi uyarınca genel, katma ve özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna⁸⁰⁵ tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçmektedir.

⁸⁰³ Ezgi Yavuz, "Ücretin Ödenmesi Kanıtlanması Gününde Ödenmemesi ve Sonuçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:81, Sayı:1, 2007, s.85.

⁸⁰⁴ 5754 sayılı Kanun ile Borçlar Kanunu'nun 323. maddesinde yapılan değişiklik sonucunda işverenlerin işçilere ödeyeceği ücretleri banka aracılığı ile yapması konusunda zorunluluk getirme ve bu konuda yönetmelik çıkarma yetkisi Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından sorumlu Devlet Bakanlığı'na verilmiştir (08.05.2008 tarihli ve 26870 sayılı Resmi Gazete). Söz konusu Bakanlıkların yetkisinin kullanımı sonucunda bir yönetmelik yayımlanmıştır. "Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik" in 10. maddesine göre, işyerleri ve işletmelerinde İş Kanunu hükümlerinin uygulandığı işverenler ile üçüncü kişiler, Türkiye genelinde çalıştırdıkları işçi sayısının en az 10 olması hâlinde, çalıştırdıkları işçiye o ay içinde yapacakları her türlü ödemeyi kanunî kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden, bankalar aracılığıyla ödemekle yükümlüdürler.

⁸⁰⁵ Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun (11.07.1939 tarihli ve 4255 sayılı Resmi Gazete).

Ücret bordroları veya bordro yerine geçen belgelerin herhangi bir anlaşmalı matbaadan temini veya noter tasdikli olması gerekmez. İşverenler ücret bordrolarını gerekli bilgileri ihtiva etmek şartıyla diledikleri şekilde düzenlerler.

Yargıtay ücret bordrolarının her zaman gerçeği yansıtmadığı görüşünden hareketle işyerinin niteliği, yapılan iş, işçinin işyerindeki kıdemi ve kalifiye eleman olması gibi niteliklerin birlikte değerlendirilmesiyle işçinin asgari ücretle çalıştığının kabulünün hayatın olağan akışına ve gerçeklerine aykırı düştüğünü kabul etmektedir⁸⁰⁶.

Yargıtay kanaatimce doğru bir yaklaşım içinde bulunarak ekonomik hayatın gerçek mahiyetini daha iyi kavrayan bir sonuca ulaşmaktadır. Ekonomik nedenler başta olmak üzere çalışan kesimin gerçeği yansıtmayan bordroları imzalamak zorunda kaldıkları bir gerçektir. Birçok işyerinde verilen ücretle bordroya yansıyan ücretin farklı olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla Yargıtay'ın yaklaşımı VUK'nun 3. maddesinde yer alan hayatın olağan akışı karinesine de uygundur. Bu durumda bordro düzenleyen işveren konumundaki mükellef, ücreti gerçek mahiyetine uygun bir şekilde ödediğini diğer delillerle de (banka dekontu vb.) desteklemelidir⁸⁰⁷.

f. Diğer Belgeler

Vergi hukukunda fatura, beyanname, fatura yerine geçen belgeler vb. belgeler yanında başka belgeler de düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu belgeler de delil serbestisi olan vergi hukukunda geçerli birer kanıt araçlarıdır. Usulüne uygun düzenlendiği sürece önemli birer delil olarak gerek idari işlemlerde gerekse yargı aşamasında kullanılabilirler.

⁸⁰⁶ Yrg. 9. HD., T:16.10.2002, 2002/5159-19256, Yrg. 9. HD., T:04.05.1993, 1993/559-7492. Yavuz, s.86.

⁸⁰⁷ Türk vergi hukukunda ücret bordroları geçerli bir delil olmakla birlikte, iş hukuku ve sosyal sigortalar hukuku açısından bordronun tek başına yeterli olmadığı görülmektedir. Diğer deyişle sosyal sigortalar hukuku açısından gerekli bilgilere sahip ücret tediye bordrosu (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 102/e-5 hükmü (16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete) ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 112. maddesi (28.08.2008 tarihli ve 26981 sayılı Resmi Gazete)), iş hukuku açısından ücret hesap pusulası (4857 sayılı İş Kanunu'nun 37. maddesi (10.06.2005 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete)) ispat edici delil olarak aranmaktadır.

Yolcu Listesi: VUK'nun 240/b hükmüne göre şehirlerarası yolcu taşımalarında bilet kesmek zorunda olan yükümlülerin, taşıtların her seferi için zincirleme ve sıra numaralı olarak düzenledikleri belgelere yolcu listesi adı verilmektedir.

Günlük Müşteri Listesi: VUK'nun 240/c hükmüne göre otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerlerinin düzenledikleri ve işletmede bulundurdıkları belgelere günlük müşteri listesi denir. Bu listelerin anlaşmalı matbaalardan temin edilmiş olması veya bir aslının noter tasdikli olması gerekir.

Adisyon: Gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri, sunulan hizmetin ve emtianın cins ve niteliğini gösterecek adisyonlar düzenlemek zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi zorunlu olan belgeler sınıfında bulunan adisyonların nitelikleri ve nasıl düzenleneceği 185 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde⁸⁰⁸ düzenlenmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve alkollü içki servisi yapmayan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi hizmet işletmeleri adisyon kullanmak zorunda değildirler.

Reçeteler: VUK'nun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 01.06.1989 tarihinden itibaren özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dâhil) özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçeteleri VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu bulunan belgeler kapsamına alınmıştır.

Muhabere Evrakı: VUK'nun 241. maddesine göre tacirlerin her çeşit işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraf ve hesap özetleri dâhil) muhabere evrakını oluşturmaktadır. Bunların işlerin gereğine göre dosyada saklanması zorunludur.

Kıymetli Evrak: Yükümlülerin sattıkları mal ya da yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçlar için bono ya da poliçe düzenlemeleri halinde, bunların TTK uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanında zincirleme

⁸⁰⁸ 18.08.1988 tarihli ve 19903 sayılı Resmi Gazete.

seri ve sıra numarası ile alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasını içermesi gerekmektedir. Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kâr ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK.mük.m.241).

Yukarıda ifade edilen belgeler dışında kalan ve bir hüküm ifade eden ya da gerektiğinde bir hakkın ispatlanmasında delil olarak kullanılan sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi evrakları mükellefler muhafaza etmek zorundadırlar (VUK.m.242).

Örneğin mükellefe ait banka kayıtları maddi delil sayılır. Mükellefin ilişkili olduğu üçüncü kişilerin banka kayıtlarının da maddi delil olarak kabul görmesi doğaldır. Noterler tarafından düzenlenen belgeler ve yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları aksi ispat edilmedikçe hukuken geçerli belgelerdir. Kambiyo senetleri de vergiyi doğuran olaya ilişkin olduklarının tespiti şartıyla maddi delildirler⁸⁰⁹.

Doktrinde tüm belge ve dokümanların fotokopilerinin başlı başına ayrı bir delil mi olduğu veya yazılı delil başlangıcı mı sayılması gerektiği tartışmalıdır. Katıldığım görüşe göre fotokopilerin kesin delil olarak kabul edilmesi bazı sakıncalı hususlar barındırdığından kabul edilmemelidir. Çünkü fotokopi en başta manipüle edilme tehlikesi taşımaktadır⁸¹⁰. Gerçekten de fotokopi çekimi sırasında belgeler üzerinde tadilat yapmak mümkün olabileceği gibi belgeler üzerinde farklı yargılara mahal verebilecek durumlar yaratmak da mümkündür.

VUK'nun 243 Seri No.lu Genel Tebliği ile⁸¹¹ aşağıdaki mükellefler fatura yerine aşağıdaki belgeleri düzenleyeceklerdir. Buna göre;

- Bankalar yaptıkları hizmetler veya satışlar nedeniyle lehlerine tahakkuk edecek tutarları dekontlarla belgeleyeceklerdir.

⁸⁰⁹ Tuncer, Vergi Tarhı, s.29.

⁸¹⁰ Yıldırım ve Pürselim, s.72.

⁸¹¹ 07.09.1995 tarihli ve 22397 sayılı Resmi Gazete.

- Sigorta şirketleri ve acenteleri tarafından düzenlenen poliçeler fatura yerine kullanılacaktır.

- Sermaye piyasası aracı kurumlarının düzenledikleri işlem sonuç formları fatura yerine geçecektir.

- İkrazaatçıların düzenledikleri ödünç sözleşmeleri fatura hükmündedir.

Öte yandan, VUK'nun 385 Seri No.lu Genel Tebliği⁸¹² ile Yetkili Müessese'lerin (Döviz Büroları) döviz ve/veya kıymetli maden alım satımında fatura yerine Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu belgelerin tümü vergi hukukunda geçerli delillerdir.

5. Özel Sözleşmeler ve İspat Yükü

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre; "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*". Bu düzenleme serbest delil sistemini kısıtlayan durumlardan biridir⁸¹³. Yükümlünün yaptığı özel sözleşmelerin VUK'nun 8. maddesi karşısında yükümlü lehine delil değeri yoktur⁸¹⁴. Bu nedenle söz konusu sözleşmelerin vergisel işlemlerde delil olarak kullanılmaları mümkün değildir⁸¹⁵. Ayrıca Borçlar Kanunu yasaya aykırı sözleşme yapılamayacağını öngördüğünden (m.19), vergi dairesini bağlamayan bu gibi sözleşmeleri adliye mahkemeleri de hükümsüz sayar (BK.m.20)⁸¹⁶.

Vergiye doğuran olaylar ekseriyetle özel hukuk işlemleri esnasında ortaya çıkmaktadır. Hal böyle olunca özel hukuk işlemlerinde kullanılan belgeler vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında delil olarak kullanılabilirler. Örneğin kira sözleşmesi, noterde yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi,

⁸¹² 01.08.2008 tarihli ve 26954 sayılı Resmi Gazete.

⁸¹³ Mutluer, s.428.

⁸¹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205.

⁸¹⁵ Tezel, s.14.

⁸¹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.73.

vekâletname, banka tahsilât makbuzu, bono, çek vs. vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetlerinin kanıtlanmasında kullanılmaktadır⁸¹⁷.

Uygulamada vergi mükelleflerinin sözleşmeler tanzim ederken zaman zaman düzenleme şekli ile amacı farklı olan sözleşmeler yaptığı, istenilen bazı işlemlerin farklı hukuki görünümüler altında gerçekleştirilerek vergiden kaçınmayı/kaçırmayı hedef aldıkları görülebilmektedir. Bunlar arasında peçeleme ve muvazaalı sözleşmeler başta gelmektedir. Çalışmanın bu bölümünde bu tür sözleşmelerde ispat yükünün hangi taraf üzerinde olduğu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

b. Peçeleme Sözleşmelerinde İspat Yükü

Vergi hukukunda zaman zaman mükellefler özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi kaçırma yoluna gitmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına "peçeleme", bu eylemi esas alan işleme de "peçeleme işlemi" adı verilmektedir. Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramını literatür üretmiştir⁸¹⁸.

Peçeleme ifadesi için "perdeleme"⁸¹⁹, "örtülü işlemler"⁸²⁰, "vergi peçelemesi" ve "vergide kaçamak"⁸²¹ kavramları da kullanılmaktadır. Vergi yükümlülerinin peçeleme işlemine başvurusu "kanuna karşı hilenin" özel bir türü kabul edilmektedir⁸²². Peçeleme sözleşmeleri medeni hukuk yönünden geçerli olmasına rağmen vergiyi azaltmaya yönelmişse vergi hukukunda geçerli kabul edilmemektedir⁸²³. İktisadi sonuç, vergi yasasının kapsamındaki doğal ve olağan

⁸¹⁷ Candan, İspat-VI, s.60.

⁸¹⁸ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.82. Konu ile ilgili örnekler için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan s.26; Karakoç, Vergi Hukuku, s.121 vd.

⁸¹⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s.121; Uluatam-Methibay, s.83; Kaneti, Vergi Hukuku, s.45.

⁸²⁰ Mutluer, s.62.

⁸²¹ Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 3.b., Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:933, (Ed:Fethi Heper), Eskişehir, 2000, s.61.

⁸²² Kaneti, Vergi Hukuku, s.45.

⁸²³ Kırbas, Vergi Hukuku, s.61. Peçeleme sözleşmesinden bahsedebilmek için gerekli şartlar hakkında bkz. Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.43.

olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı ne yolda vergilendirilecek idiyse, peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilmektedir⁸²⁴.

Peçeleme konusunda klasikleşmiş en tipik örnek Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından verilebilir⁸²⁵. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin d bendine göre her çeşit bağışın 2009 yılı için 2.481 TL'si⁸²⁶ vergiden istisnadır. Bir anne oğluna 6.500 TL bağışlamışsa 2.481 TL'lik istisnadan artakalan kısım vergilendirilecektir. Anne böyle yapmayıp vergi borcunu bertaraf etmek amacıyla her biri 2.481 TL'nin altında kalacak şekilde üç ayrı bağış yaparsa, bu durum yasanın emredici hükmüne ters düşeceğinden peçeleme olarak nitelendirilecektir. Diğer yandan gözden kaçırılmamalıdır ki bu bağışın geniş bir zaman dilimine yayılması durumunda peçelemenin varlığını ileri sürmek zordur. Yapılan bağış 15 gün ara ile üç kez yapıldığında peçeleme iddiası kolayca ortaya atılabilirken, söz konusu üç ayrı ödeme bir veya iki yıla yayılmışsa peçelemenin varolduğu ileri sürülemeyecektir.

İdare ve yargı organları peçeleme amacı ile sözleşme tanzim edildiği kararına ekonomik yaklaşım ilkesi aracılığı ile ulaşmaktadırlar. Bu konuda ispat yükü kural olarak idareye aittir. İdare vergi kaçırma amaçlı iradenin varlığını yemin dışında her çeşit delile başvurarak kanıtlayabilir. Vergi yargısı organı da re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri araştıracaktır⁸²⁷.

c. Muvazaalı Sözleşmelerde İspat Yükü

Muvazaa, bir sözleşmede taraflar tarafından açıklanan irade beyanlarının tarafların gerçek iradeleriyle kasıtlı olarak uygun olmadığını ifade etmek için kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle muvazaa olduğu ileri sürülen bir sözleşmede görünüşteki işlem hükümsüzdür, gizlenen işlem geçerlidir⁸²⁸.

Muvazaada taraflar yalnız bir görünüş yaratmışlarsa, görünüşteki işlemin altına gizli bir işlemi saklamamışlarsa, bir diğer deyişle, işlem den eylemli iktisadi

⁸²⁴ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.44.

⁸²⁵ Şenyüz, s.22-23.

⁸²⁶ **40 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği** (23.12.2008 tarihli ve 27089 sayılı Resmi Gazete).

⁸²⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.27.

⁸²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan s.29.

sonuçlar doğmamişsa, vergiyi doğuran bir olay gerçekleşmiş olmayacaktır. Muvazaa mevsuf (nitelikli) ise, görünüşteki işlemin altında gizli bir işlem saklanmışsa, gizli işlemin eylemli iktisadi sonuçları gerçekleştirilmişse, vergilendirme açısından önem taşıyan olgu gizli işlemdir. Gizli işleme uyan vergilendirme süreci iřletilecektir⁸²⁹.

Örneğin, taraflar veraset ve intikal vergisinin uygulanmasına yol açan bağış sözleşmesini, ölünceye kadar bakma sözleşmesi altında gizlemişlerse, taraflar ivazlı bir sözleşme olan ölünceye kadar bakma sözleşmesini değil, ivazsız olan bağışlamanın iktisadi ve eylemli sonuçlarını hedefleyip gerçekleştirdiklerinden, ivazsız kazandırmaları vergilendiren veraset ve intikal vergisi uygulama yeri bulacaktır⁸³⁰. Dolayısıyla bu durumda ispat yükünün idare tarafında olduğu açıktır.

Vergiyi doğuran olayın kayıtlara ve belgelere yansıyan biçimsel şekli ile gerçek mahiyeti arasında farklılık varsa, bu takdirde biçimsel şeklin doğru olduğu yönünde kayıt ve belge sahibinin olayı kanıtlamak üzere inandırıcı ve hukuken kabul edilebilir delilleri kullanması gerekmektedir⁸³¹.

İşlemlerde muvazaanın varlığının ispatı kural olarak idareye aittir. İdare muvazaanın varlığını açık, kesin ve inandırıcı delillerle ortaya koymalıdır. Varsayım ve kanaate dayalı şekilde nitelendirme yapılması ve bunun sonucunda vergi salınması tarh işlemini sakatlayacaktır. İşlemin muvazaalı olduğu ortaya konulduğunda re’sen tarhiyat yapılacaktır⁸³².

⁸²⁹ Peçeleme işleminde, görünüşteki işlem ve gizli işlem olmak üzere iki işlem yoktur. Peçeleme işlemi görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiştir; ancak özel hukuk açısından geçerli olan hukuksal yapı, vergi yasasını dolanmak için seçilmiştir. Vergilendirme, iktisadi içerik ve zn hukuksal biçimde üstün tutulmasından, vergi yasasının amaca göre uygulanarak dolanmayı hedefleyen işlemi kapsamısından kaynaklanmaktadır. Buna karşılık, "mevsuf muvazaada" tarafların görünüşteki işlem altında sakladıkları gizli işlem, asıl iktisadi sonuçlarını istedikleri işlemdir; bu gizli işlem ise, vergi yasalarının doğrudan doğruya vergilendirdiği işlemdir. Bu açıdan, vergi yasalarının dolaysız olarak uygulanması söz konusudur. Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s.45-46.

⁸³⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s.47.

⁸³¹ Seviğ, Delil ve İspat, s.10.

⁸³² şenyüz, zel Hukuk Sözleşmeleri, s.85-86.

d. Diğer Sözleşmelerde İspat Yükü

Peçeleme ve muvazaalı sözleşmeler dışında kanuna ve genel ahlaka aykırı sözleşmelerle geçersiz sözleşmelerde ispat yükü sorununa da kısaca değinmekte fayda bulunmaktadır.

Kanunlarla yasaklanmış bulunan bir faaliyet sonucunda vergiyi doğuran bir olayın meydana gelmesi durumunda da vergilendirme yapılmaktadır. VUK'nun 9/II hükmü uyarınca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Bu hüküm ekonomik yaklaşım ilkesinin⁸³³ ve vergilendirmede kanunilik ilkesinin⁸³⁴ bir uzantısıdır. Bu durumda ispat yükünün yine idare tarafında olduğu şüphesizdir. İdare kanunla yasaklanmış bir faaliyet sonucunda verginin konusuna giren bir gelir elde edildiğini veya bir işlem yapıldığını tespit ettiğinde re'sen tarhiyat yapabilecektir.

6. Elektronik Ortamdaki İşlemler ve İspat Konusu

a. E-Fatura, E-İmza ve Vergi Hukukunda İspata Etkisi

EİK'nun yürürlüğe girmesi ve elektronik ortamda yapılan işlemlerin artması ile vergi hukukunda da dijital imza kullanımının artması muhtemeldir. Yapılan her işlemin e-imza ile ilişkilendirilmesi hukuki boyut kazandırılması açısından önem arz etmektedir. BK.m.14, EİK.m.5 ve HUMK.m.295/A hükümleri karşısında elektronik imza kullanılarak yapılan işlemler hukuken geçerli kabul edilecektir.

İdarenin yaptığı yoğun ve hızlı çalışmalar sonucunda Elektronik Fatura Kayıt Sistemi hayata geçirilmiş bulunmaktadır. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi, kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması sureti ile faturalara ait ikinci nüshaların kâğıt ortamda

⁸³³ "Kamyonda yakalanan kaçak ilaçlara el konulduğundan satış gerçekleşmediğinden vergiyi doğuran olay meydana gelmez", Dnş. 4. D., T:09.03.1978, E:1977/1838, K:1978/836 sk., Sadak, s.176, (dipnot 95).

⁸³⁴ Hukuka ve ahlaka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Gülsen Güneş, "Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, Aybay Yayınları, Yayın No:15, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996, s.241 vd.

saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılarına verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkân sağlayan bir sistemdir⁸³⁵.

AB ülkelerinin bir bölümün elektronik fatura uygulamasını kabul etmiş olmakla birlikte ülkeler arasında bir uyum söz konusu değildir. Bazı ülkeler önceden izin alınmasını gerekli bulurken, bazıları e-fatura gönderme ve alma konusunda vergi idaresinin bilgilendirilmesini gerekli görmektedir. Kimi ülkelerde ise izin hatta bildirim zorunluluğu dahi bulunmamaktadır⁸³⁶.

VUK md. 227/3⁸³⁷ ve 4. fıkrasında⁸³⁸ yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde ilk bakışta faturanın kâğıt üzerinde ve ıslak imzayla imzalanması gereken bir belge olduğu anlaşılmaktadır.

EİK yürürlüğe girmeden önce e-imza ile düzenlenen faturaların geçerli olmadığını ileri sürmek mümkün iken, yürürlüğe giren söz konusu Kanun'un 5. maddesi karşısında⁸³⁹, e-imza ile imzalanmış fatura hukuken geçerli bir fatura olarak değerlendirilmek zorundadır⁸⁴⁰. Kaldı ki Gelir İdaresi de Elektronik Fatura Kayıt Sisteminden mükelleflerin yararlanabilmesi için güvenli elektronik imza oluşturmalarını şart koşturmuştur.

EİK karşısında e-imza ile düzenlenen belgelerin vergi hukuku açısından da geçerli kabul edilmesi konusunda doktrinde ileri sürülen görüşe göre, e-imzalı düzenlenen fatura, beyanname vb. belgelerin hukuken geçerli kabul edilmesi gerekmektedir birlikte, idarenin kendisine verilen yetkiyi kullanarak tebliğler aracılığı

⁸³⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.efatura.gov.tr>, (02.06.2008). Elektronik fatura ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz. Billur Yaltı Soydan, "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", **Vergi Sorunları**, Sayı:151, (Nisan 2001), s.131. Billur Yaltı Soydan, "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", **Vergi Sorunları**, Sayı:152, (Mayıs 2001), s.161 vd.

⁸³⁶ Daha fazla bilgi için bkz. Sonsuzoğlu, E-İmza ve Vergi-III, s.42.

⁸³⁷ "kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır."

⁸³⁸ "... mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur. ... iş sahibinin veya namına imzaya mezu olanların imzası bulunur."

⁸³⁹ "Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur".

⁸⁴⁰ Sonsuzoğlu, E-İmza ve Vergi-III, s.43.

ile uygulamaya yön vermesi şarttır⁸⁴¹. Aksi durumda e-imza ile yapılan işlemlerde yaşanan olası hukuki uyumsuzluklar idare aleyhine sonuçlanacaktır⁸⁴².

Ayrıca şu görüşü de kabul etmek gerekir ki⁸⁴³ ticaret ve vergi hukuku bakımından düzenleme altına alınan faturanın elektronik biçiminin her iki yasada da yer alması zorunludur. Çünkü sistemin özel hukuk tarafı TTK'nda düzenleme yapmayı, vergilendirme tarafı ise VUK'nda değişiklik yapmayı zorunlu kılmaktadır. Kaldı ki bu husus şekli yükümlülükleri de içeren vergilendirmede kanunilik ilkesinin kapsamına girmektedir.

Dolayısıyla EİK'nun 5. maddesinin açık hükmü karşısında güvenli elektronik imza ile düzenlenen elektronik fatura, düzenlenen usullere uygun olmak şartıyla gerek idari aşamada gerekse yargı aşamasında delil olarak kabul edilecektir. Kâğıt ortamında düzenlenen fatura ile aynı hükümlere sahip olmakla birlikte işlemlerin ispatlanmasında sahibi lehine delil olarak kullanılabilir.

Kanaatimce VUK'nun 231/4 hükmünün "*Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur. Şu kadar ki 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na uygun güvenli elektronik imzayla düzenlenen faturalar da geçerli sayılır. Güvenli elektronik imzayla düzenlenen faturalara ilişkin usulü belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir*" şeklinde düzenleme düşünülebilir.

b. E-Defter, E-Kayıt ve İspat

Teknolojinin gelişmesi ile beraber e-imza, e-belge gibi kavramlar hayata girmiş, nihayetinde elektronik ortamda defter tutma yani muhasebe işlemlerini elektronik ortamda kayıt etme olayına kadar gelinmiştir⁸⁴⁴.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca ön denetime tabi tutularak, belirlenmiş olan formata uygunluğu kabul edilen veriler, vergi kanunları karşısında kâğıt

⁸⁴¹ Sonsuzoğlu, E-İmza ve Vergi-III, s.46.

⁸⁴² Akıl, s.39.

⁸⁴³ Yaltı Soydan, E-İmza ve Hukuk-II, s.165.

⁸⁴⁴ Bkz. 361 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 11.07.2006 tarihli ve 26225 sayılı Resmi Gazete. Elektronik kayıt, elektronik belge ve elektronik defter hakkında daha fazla bilgi için bkz. Yaltı Soydan, E-İmza ve Hukuk-I, s.131 vd.

ortamında tutulan defter ve belgeler gibi kabul edilecektir⁸⁴⁵. Dolayısıyla usul şartları 361 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen elektronik defterler, söz konusu şartları taşıdığı sürece elle tutulan defterler gibi ilk görünüş karinesinden yararlanacaktır ve ispat hukuku karşısında aynı şekilde değerlendirilecektir.

Elektronik kayıtların tutulacağı elektronik defterler açısından en önemli sorun uygulamada söz konusu defterlerin hukuki platformda delil olarak kabul edilmesini sağlayacak şekilde belirli bir onay makamının kontrolü ve gözetimine olan gereksinimdir. Etkin bir vergi denetimi istendiği takdirde söz konusu onay makamının gözetimi içerisinde cari kayıtların izlenebilmesi dahi mümkündür⁸⁴⁶. Ayrıca elektronik ortamda defter tutulması uygulamasında e-imza düzenlemelerinin de dikkate alınması zorunluluk arz etmektedir.

C. VERGİ İDARESİ NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

Vergi idaresince toplanacak deliller yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir⁸⁴⁷. Bu çerçevede yoklama tutanağı/fişi, inceleme tutanağı/raporu, arama tutanağı, bilgi toplama tutanakları ile takdir komisyonu kararları idare kesiminde oluşan delilleri oluşturmaktadır⁸⁴⁸. Delil teşkil edecek çeşitli olay ve davranışlar yazılı hale getirilerek bu tutanaklar mükellef tarafından imzalanır. Mükellefin kendi anlatımına göre düzenlenen ve serbest iradesiyle imzalanan tutanaklar hukuken itibar edilmesi gereken maddi delil niteliğindedir⁸⁴⁹.

Danıştay bazı hallerde vergi idaresinin aynı mükellef hakkında daha önce herhangi bir uyuşmazlık çıkarmaksızın yapmış olduğu işlemleri vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesinde kanıt olarak dikkate almaktadır. Ancak bunun için iki koşulun gerçekleşmiş olması aranmaktadır. Bu koşullardan birincisi, mükellefin vergi ile ilgili muamelelerinin doğruluğuna kanıt olarak alınan vergi

⁸⁴⁵ 361 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, "7-Elektronik Verilerin Muhafaza ve İbrarı".

⁸⁴⁶ Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2005, s.252.

⁸⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205.

⁸⁴⁸ Karakoç, Vergi Hukuku, s.524.

⁸⁴⁹ Dnş. 3. D., T:26.01.1994, E:1993/1541, K:1994/145 sk., Özgür Özkan ve Yalçın Gül, "İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007, s.154.

dairesi işleminin herhangi bir uyuşmazlık çıkarılmadan, örneğin re'sen takdire gidilmeden kabul edilmiş olması; ikincisi ise, doğruluğu vergi idaresinin işlemiyle kanıtlanan olayın aksinin vergi idaresince somut bir biçimde kanıtlanamamış olmasıdır⁸⁵⁰.

Vergi idaresi nezdinde oluşan delillere geçmeden evvel bir hususu daha vurgulamakta fayda bulunmaktadır. İdare nezdinde oluşan bazı belge ve dokümanların hükme esas teşkil edebilmesi için sağlıklı bir şekilde tebliğ edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Tebliğ edilmesi zorunlu olan belgelerin⁸⁵¹ usulüne uygun olarak tebellüğ edilmesi, sonraki işlemlerin sıhhati ve ispatı açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu nedenle idare herhangi bir şüpheye yer vermeyecek şekilde tebliğin yapıldığını gösterir belgeleri titizlikle ve eksiksiz düzenlemek ve ispat sırasında ibraz etmek zorundadır. Aksi halde tebliğ aşamasının tamamlanmış olduğu kabul edilemeyecektir⁸⁵².

1. Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi denetimi işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir⁸⁵³. Vergi incelemesi (VUK.m.134-141) vergi hukukunda mükellefleri denetleme araçları arasında en önemlisidir⁸⁵⁴.

Gerek kanuni düzenlemeler gerekse yönetmelikler incelendiğinde görüleceği üzere vergi incelemeye yetkili olan elemanların VUK'na istinaden yapabilecekleri incelemelerde denetlemeleri ve kontrol etmeleri gereken noktalar oldukça geniştir⁸⁵⁵. Dolayısıyla bu hükümler çerçevesinde bir işletmeye ait her

⁸⁵⁰ Candan, İspat-V, s.55.

⁸⁵¹ Vergi/ceza ihbarnameleri, ödeme emirleri, takdir komisyonlarının bazı kararları, inceleme sırasında bilgi isteyen yazılar, veraset ve intikal vergisinde ikinci ek süre hatırlatma yazısı, uzlaşma toplantı bildirim yazısı ile toplantı tutanağı tebliği zorunlu belgeler arasında sayılabilir. Daha fazla bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.31-38.

⁸⁵² Danıştay bir kararında tebligatın yapıldığı yolunda gönderilen bir yazının tebliğ alındısı yerine geçmeyeceğinden bahisle açılan vergi dairesi davasını reddetmiştir. Şenyüz, Tebligat, s.97.

⁸⁵³ Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s.34.

⁸⁵⁴ Vergi incelemesi hakkında daha fazla bilgi için bkz. Uyanık, İspat, s.97; Veysi Seviğ, "Vergi İncelemesi", **İktisat ve Maliye**, Cilt:XXXII, Sayı:3, (Haziran 1985); Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara İTİA Yayınları, No:127, Ankara,1979; Serdar Günay "İnceleme Tutanakları ve Raporlarının Delil Niteliği", **Yaklaşım**, Sayı:166, (Ekim 2006).

⁸⁵⁵ "Vergi incelemesi sırasında matrah farkı bulunurken, beyan dışı hâsılâtın gerçekte elde edilip edilmediğine ilişkin hukuken muteber delillerin ve karşıt inceleme ile yapılmış tespitlerin bulunması

türlü defter, belge, hesap vb. ilgili tüm kayıtları izleyebilmekte, hatta arama talebinde dahi bulunabilmektedirler. Ancak elbette inceleme elemanları da hukukun genel ilke ve kuralları yanında, Anayasal hükümler ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde sınırlamalara tabidirler⁸⁵⁶.

VUK'nda inceleme tutanakları ispat edici belgeler olarak ayrıca ve açık olarak belirtilmemiştir. VUK'nun 141. maddesinin ilk fıkrasında "*inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir*" denmektedir.

Ancak inceleme tutanaklarının ispat edici bir belge olarak açık olarak belirtilmemesi onun delil olma özelliğini yitirmesine neden olmayacaktır. Çünkü vergilendirmede vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek durumunun esas alınacağı (VUK.m.3/B) ve vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği (VUK.m.141) hükme bağlandığına göre tutanaklar delilleri içinde toplayan bir belge olarak ispat gücüne haizdir⁸⁵⁷. Dolayısıyla vergi ile ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında bu belge, bilgi ve kayıtların mükellef ya da vergi dairesi lehine kanıt olarak kullanılması söz konusudur⁸⁵⁸.

Diğer yandan VUK'nun 141. maddesinde vergi inceleme tutanağının düzenlenmesinin zorunlu tutulması yerinde değildir. Doktrinde de ileri sürüldüğü üzere⁸⁵⁹ olası bir ihtilaf durumunda vergi incelemesinin ne şekilde yapıldığı ancak bu şekilde ispatlanmış olacaktır. Ayrıca ceza mahkemesinde görülen vergi suçları açısından da bu tutanaklar önemli birer unsurdur. Çünkü incelemeler sonucunda vergi inceleme raporu yanında vergi suçu raporu da yazılabilmekte ve Cumhuriyet Savcılığında suç duyusunda bulunmaktadır (VUK.m.367). Vergi suçu raporları da söz konusu mahkemeler için delil teşkil etmektedirler. Ancak bu

gerekir", Dnş. 3. D., T:27.01.1998, E:1996/6780, K:1998/174 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:4, s.558.

⁸⁵⁶ Daha fazla bilgi için bkz. Nihal Saban; "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", **Polis Dergisi**, Yıl:9, Sayı:36, (Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan), EGM Yayın Kataloğu No:349, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003), s.93 vd.; Yaltı, Susma Hakkı, s.24-33; Şeker, s.56.

⁸⁵⁷ Şengül, s.123; Tuncer, Vergi Tarhi, s.29.

⁸⁵⁸ Candan, İspat-V, s.55.

⁸⁵⁹ Donay, s.119.

raporlar yargıcın gerçeği araştırmasına engel değildir. Diğer deyişle gerek ceza muhakemesi sırasında gerekse vergi yargılaması sırasında yargıç vergi suçu raporu ile bağılı değildir⁸⁶⁰.

Ayrıca bu şekilde düzenlenen raporlar bir idari işlem niteliği taşıdığından bunlar aleyhine idari yargıya başvurmak olanağı vardır. İdari yargıya başvurulduğunda yargılama şartının oluşması engellenecek, ceza davasının açılması için raporun veya mütalaanın idari yargı tarafından kesin olarak çözümlenmesi beklenenecek ve böylece işleme ilişkin belge ve bilgilerin savcılığa gönderilmesi bu davanın sonucuna kadar ertelenecektir⁸⁶¹. Vergi suçu raporları da söz konusu mahkemeler için delil teşkil etmektedirler. Ancak bu raporlar yargıcın gerçeği araştırmasına engel değildir. Diğer deyişle gerek ceza muhakemesi sırasında gerekse vergi yargılaması sırasında yargıç vergi suçu raporu ile bağılı olmayacaktır⁸⁶².

İnceleme elemanları bu kişilerin gerçekten suç işleme niyet ve maksadıyla hareket edip etmediklerini araştırıp bu durumun mevcudiyetini gösteren olay ve hareketleri tespit etmek zorundadır. Aksi halde idare ispat yükünü yerine getirememiş olacaktır⁸⁶³. Gerçekten Danıştay da yeterli delil ve tespitleri içermeyen, eksik incelemeye dayalı olarak düzenlenen inceleme raporuna göre matrah farkı tespit edilmesinin söz konusu olmayacağını ifade etmiştir⁸⁶⁴.

Diğer yandan tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değer taşıyabilmeleri için inceleme tutanağının usul ve şekil kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bulunması gereklidir. Danıştay kararlarında inceleme tutanağının geçerli olabilmesi için şu koşullar aranmaktadır⁸⁶⁵:

- Mükellef veya yetkili adamının imzasını taşımalıdır⁸⁶⁶,
- İhtirazi kayıt konulmamış olmalıdır⁸⁶⁷,

⁸⁶⁰ Donay, s.78.

⁸⁶¹ Akkaya, Etkileşim, s.92.

⁸⁶² Donay, s.78.

⁸⁶³ Hakan Üzeltürk, "Vergi İnceleme Raporlarında Azmettirme", **Dünya Gazetesi**, 18.06.2007.

⁸⁶⁴ Dnş. 4. D., T:09.10.2002, E:2001/4971, K:2002/3161 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁸⁶⁵ Aynı koşullar yoklama tutanağı için de geçerlidir.

⁸⁶⁶ Dnş. 3. D., T:16.03.1988, E:1987/1164, K:1988/853 sk., Candan, İspat-V, s.56.

- İhtirazi kayıt konulmuşsa, ileri sürülen iddialar sonradan kanıtlanmamış olmalıdır⁸⁶⁸,

- Mükellef veya yetkili adamının imzasını taşımayan yoklama fişi ve inceleme tutanağındaki tespitler maddi bir olaya ilişkin bulunmalıdır⁸⁶⁹,

- Mükellef veya temsilcisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi halinde, bu husus yoklama fişine şerh düşülmeli, VUK'nun 131. maddesinde yazılı görevlilerce imzalanmalıdır⁸⁷⁰.

2. Yoklama Fişleri

VUK'nun 127 ve 133. maddeleri arasında düzenlenmiş bulunan yoklama müessesesinde amaç, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK.m.127)⁸⁷¹.

Yoklama sırasında yapılan ve tutanakta düzenlenen tespitler maddi delil olarak kullanılmaktadır⁸⁷². Yoklama fişi de inceleme tutanağı gibi bizzat kendisi kanıt niteliğinde değildir. Mükellef ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıtları ve mevzuları tespit etmeye yönelik bir belgedir. Dolayısıyla vergi ile ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında bu belge, bilgi ve kayıtların mükellef ya da vergi dairesi lehine kanıt olarak kullanılması söz konusudur. Tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değer taşıyabilmeleri için yoklama fişinin usul ve şekil kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bulunması gereklidir⁸⁷³.

⁸⁶⁷ Dnş. 3. D., T:04.11.1987, E:1986/2264, K:1987/2468 sk.; "İhtirazi kayıt konmadan tutanağın imzalanması halinde bunun aksinin ispatı mükellefe düşer", Dnş. 3. D., T:29.06.1995, E:1994/3548, K:1995/2236 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.559.

⁸⁶⁸ Dnş. 3. D., T:25.04.1988, E:1987/2290, K:1988/1280 sk., Candan, İspat-V, s.56.

⁸⁶⁹ Dnş. 3. D., T:06.05.1987, E:1986/699, K:1987/1156 sk., Candan, İspat-V, s.57.

⁸⁷⁰ Dnş. 3. D., T:28.01.1988, E:1987/217, K:1988/264 sk., Candan, İspat-V, s.57.

⁸⁷¹ Yoklama hakkında daha fazla bilgi için bkz. İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Kurulu, Yayın No:1987/295.

⁸⁷² Tuncer, Vergi Tarhı, s.29; Yoklama sonuçlarını ve inceleme verilerini saptayan yoklama fişleri ve inceleme tutanaklarının mükellef tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanması, bu konuda mükellef açısından hak dondurucu bir işlem değildir. Danıştay kararlarında da belirtildiği gibi; yargı incelemelerinde yoklama veya inceleme verileri tekrar tetkik konusu yapılabilirler. Mükellef, imzaladığı tutanağın aksini yargı mercileri önünde kanıtlayabilir. Dnş. 4. D., T:12.11.1975, E:1975/932, K:1975/2911 sk., aktaran, Tezel, s.14.

⁸⁷³ Bkz. Candan, İspat-V, s.56-57.

3. Arama Tutanakları

Arama, haklarında ihbar bulunan veya yapılan incelemeler sırasında vergi kaçırdıkları yolunda kuvvetli belirti bulunan mükelleflerin veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde arama yapılmasıdır. Aramanın yapılabilmesi için vergi inceleme elemanının talebi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır⁸⁷⁴.

Arama esas olarak bir Ceza Yargılaması Kurumudur⁸⁷⁵. CMK'nun 116 ve devam eden hükümlerinde arama uygulamasına yer verilmiştir. VUK'nun 147. maddesinde açıkça belirtilmeyen hallerde CMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla VUK'nda özel bir düzenleme bulunmayan durumlarda CMK hükümleri uygulanacaktır. Arama ancak kamusal nitelikte vergi suçlarında söz konusu olabilir. Nitekim VUK'nun 142. maddesinde kaçakçılıktan söz edilmektedir.

Vergisel aramanın konusu vergi kaçağını ispata yarar defter ve belgelerin elde edilmesidir. Bu amaçla aramaya yükümlünün belirli defter ve belgelerinin elde edilmesi konu edilebileceği gibi, tüm defter ve belgeleri veya belirli dönemi kapsayan defter ve belgeleri veya ilgili diğer kişilerin defter ve belgeleri konu edilebilir⁸⁷⁶.

Arama sırasında ele geçen dokümanlar yükümlü aleyhine delil olabilmektedir⁸⁷⁷. Arama sırasında bulunan defter ve belgeler incelenmek üzere ayrıntılı bir tutanakla tespit edilmek suretiyle incelemeye alınmaktadır. Arama sonucunda vergi inceleme raporu veya yoklama fişi düzenlenmektedir⁸⁷⁸. Söz konusu vergi inceleme raporu veya yoklama fişi yükümlünün vergi karşısındaki durumunu saptama açısından delil olarak kullanılacaktır⁸⁷⁹.

⁸⁷⁴ Bkz. Saban, Arama, s.93 vd. Benzer görüş için bkz. Yrg. 3. CD., T:25.09.2006, E:2006/9884, K:2007/6846 sk..

⁸⁷⁵ Donay, s.121-122.

⁸⁷⁶ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, Yıl:2003, s.172.

⁸⁷⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205.

⁸⁷⁸ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.145.

⁸⁷⁹ Seviğ, Delil ve İspat, s.11.

Anayasa'da yer alan kanuna aykırı elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği hükmü (Anayasa m.38) dikkate alındığında, vergisel arama ve arama sonucu delil elde edilmesinde de VUK ve yollamada bulunulan durumlarda CMK hükümlerine de uyulması zorunludur⁸⁸⁰. Dolayısıyla arama sırasında ele geçirilen delillerin geçerli olabilmesi için aramanın usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir⁸⁸¹.

İleri sürülen bir görüşe göre idarenin arama yoluna başvurabilmesi için diğer yollardan delillere ulaşma olanağının kalmaması gerekmektedir. Çünkü Anayasa, İHAS ve VUK'nun oluşturduğu pozitif ilkeler birlikte değerlendirildiğinde aksi durum İHAS'ne aykırı olacaktır⁸⁸².

4. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi idaresi vergilendirme ile ilgili çeşitli bilgileri herkesten isteyebilir. Bilgi istenen kişinin yükümlü olup olmamasının, incelemeye alınıp alınmamasının bir önemi yoktur. Bilgi edinmede amaç beyan edilen matrahlar dâhil tüm bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Bilgi alma talep üzerine ve sürekli olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir (VUK.mük.m.257).

Bilgi toplama işlemi inceleme elemanları, Maliye Bakanlığı, vergi daireleri ve takdir komisyonları tarafından yürütülür. Bilgi vermek zorunda olan kişiler ya bizzat mükellefin kendisi ya mükellef ile ilgili kayıtlara sahip olan kamu idare ve müesseseleri, ya da mükellef ile muamelede bulunan gerçek veya tüzel üçüncü kişilerdir. Bilgi isteme kapsamında kendisinden talep edilmesine rağmen bilgi vermeyen mükelleflere VUK hükümlerine özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır (VUK mük.m.355)⁸⁸³. Bilgi toplama tutanakları da delil olarak vergi hukukunda geçerliliğini korumaktadır.

⁸⁸⁰ Taşdelen, s.185.

⁸⁸¹ Saban, Vergi Hukuku, s.82; Doğrusöz, Hukuka Aykırı Delil, s.256.

⁸⁸² Feridun Yenisey, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına ilişkin Bazı Sorunlar", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku"**, (Hazırlayanlar: Feridun Yenisey/Gülsen Güneş, 14/15 Ocak 2005, Bahçeşehir Üniversitesi), Mart 2006, s.193.

⁸⁸³ Bilgi isteme sonucunda kendisinden bilgi istenmesine rağmen bilgi vermeyen ve cezai müeyyide olarak idari para cezası ile karşılaşan mükellef bir çeşit "zorlama" altında tutulmaktadır ve "tehdit" unsuru içermektedir. Bu durum kimi görüş sahiplerince İnsan Hakları ve Anayasa açısından kişilere tanınan "susma hakkı"nın ihlali olarak görülmektedir. Yaltı, Susma Hakkı, s.29-30.

5. Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonları idarenin üç, yükümlü kesiminin iki temsilcisinin bulunduğu merkezi idare hiyerarşisi dışında yer alan kuruluşlardır. Takdir komisyonu kararları vergi idaresi tarafından değiştirilememektedir. Takdir Komisyonları mahkeme niteliği taşımadıklarından, kararları yargı işlemi olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyuşmazlığı sona erdirmezler. Diğer yandan takdir komisyonu kararları uyuşmazlık konusu olamaz. Ancak komisyonun takdir ettiği matrah üzerinden vergi idaresinin tarhiyatı itiraz konusu olabilir⁸⁸⁴. Öte yandan takdir komisyonları karar verirken salt bir şüphe üzerinde değil; somut veriler üzerinde karar vermek zorundadır⁸⁸⁵.

Bu nitelikleri gereği takdir komisyonu kararı idari bir karar olarak yetki, sebep, şekil, konu ve maksat unsurları açısından iptal davasına konu olabilirler⁸⁸⁶. Takdir komisyonu kararları vergiye tabi gelir veya kıymetin özel teknik, bilgi ve uzmanlığa dayanılarak takdir ve tahmininden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tespit ve takdiri bir delildir⁸⁸⁷. Bu tespitler, adi karine niteliğinde olduğundan aksi yükümlü tarafından ispatlanabilmektedir⁸⁸⁸.

6. Uzlaşma Tutanakları

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesinde en önemli aşama olan uzlaşma sonucu düzenlenen tutanaklarının kesin olduğu VUK'nun ek 6. maddesinde açık olarak hükme bağlanmıştır. Söz konusu tutanakların idari bir işlem olmadığı sözleşme niteliğinde bir belge olduğu ise Danıştay tarafından içtihadı birleştirme çerçevesinde karara bağlanmıştır⁸⁸⁹. Dolayısıyla uzlaşma

⁸⁸⁴ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:161, (Ocak 1995), s.113.

⁸⁸⁵ Sadak, s.179.

⁸⁸⁶ Saban, Vergi Hukuku, s.137.

⁸⁸⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.103.

⁸⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205; Karakoç, Takdir Komisyonu, s.114.

⁸⁸⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, T:02.07.1985, E:1985/5, K:1985/4 sk.. Bu konudaki tartışmalar için bkz. Ahmet Erol, "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", **Yaklaşım**, Sayı:104, (Ağustos 2001), s.55.

olumlu sonuçlanırsa tarafları bağlar. Ancak uzlaşma olumsuz neticelenmişse bağlayıcılığı da söz konusu değildir⁸⁹⁰.

Vergi ihtilaflarında uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanaklar VUK m.3 gereği delil olarak kabul edilmek durumundadır. Mükellef ve idarece imzalanan uzlaşma tutanağı kesin sonuç olarak dikkate alınır ve gereği derhal yerine getirilir.

7. Diğer Tutanaklar ve Dokümanlar

Resmi kurum ve mesleki kuruluşlardan alınan belge ve bilgiler, delil serbestîsi çerçevesinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Resmi kurumların kayıtlarının her zaman geçerli bir doğruluk karinesinden yararlanmakta olması, mesleki kuruluşların da teknik konularla ilgili uzmanlıkları olan kişilerden oluşması, söz konusu belge ve bilgilerin delil değerini artırmaktadır. Danıştay kararlarında vergilendirme ile ilgili olarak istenilen ve anılan kurum ve kuruluşların uzmanlık alanına giren bu bilgi ve belgelere kanıt olarak çok büyük bir değer verilmektedir. Diğer yandan resmi kurum ve kuruluşlarla iş yapan vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili bu muamelelerinin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında, bu tür kuruluşlarca verilen bilgi ve belgeler, tartışmasız kanıt olarak kabul edilmektedir. Bu tür bilgiler ihale bedeli, istihkak, ürün bedeli, kira ve kazancın türü gibi konularda kanıt olarak kullanılmaktadır⁸⁹¹.

D. VERGİ HUKUKUNDA KARİNELER

Vergi hukukunda hem verginin esasında, hem de ceza uygulamasında çeşitli karinelerden istifade edilmektedir⁸⁹². Vergi uygulamalarında kullanılan karinelerin çoğu adi kanuni karine niteliğindedir dolayısıyla aksi her zaman ispat edilebilir⁸⁹³. Diğer bir ifadeyle Türk vergi hukukunda farklı biçimlerde görülen karinelerin önemli bir kısmında bazı sonuç ve göstergelere dayanarak belli

⁸⁹⁰ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.341.

⁸⁹¹ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat-IV", **Maliye Postası**, Sayı:234, (Haziran 1990), s.58-59.

⁸⁹² Tezel, s.10.

⁸⁹³ Saban, Karine, s.7; Mutluer, s.431.

sonuçlara varılmakla birlikte karinelerin gerçeği göstermediğini delillerle ispatlamak mümkündür⁸⁹⁴.

1. Kanuni Karineler

Vergi hukukunda düzenlenmiş kanuni karine niteliğinde bazı uygulamalar mevcuttur. Vergi hukukunda kesin kanuni karineler vergi idaresi lehine sıkça başvurulmuş ispat araçlarıdır⁸⁹⁵.

Örneğin VUK'nun 155. maddesinde serbest meslek erbapları için muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak; çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak; her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolanmak işe başlama sayılmaktadır.

Keza, VUK'nun 154. maddesi "Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri" başlığı taşımakta olup karine özelliklerine haizdir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında "İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolanmak" işe başlama olarak kabul edilmektedir. Bu bir kesin kanuni karinedir⁸⁹⁶.

Bir takım görüşler mükellefin meslek teşekkülüne kaydolduktan sonra, işe başlamadığını ispat edemeyeceğini ifade etse de⁸⁹⁷, katıldığı doktrindeki genel görüşe göre⁸⁹⁸ bu halin aksi ispatlanabilir bir karine olduğunu kabul etmek hayatın olağan akışına ve vergilendirmede gerçeğin esas alınması ilkesine uygun olacaktır. Nitekim mesleki teşekküllere kaydolan serbest meslek erbabından, görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olanların işe başlamadıkları kabul edilmektedir (VUK.m.155/son).

⁸⁹⁴ Uluatam ve Methibay, s.84. Karine türleri ve karinenin hukuki niteliği çalışmanın önceki bölümlerinde incelendiğinden burada tekrar değinilmeyecektir.

⁸⁹⁵ Saban, Karine, s.6.

⁸⁹⁶ Özkan ve Gül, s.153.

⁸⁹⁷ Tezel, s.13.

⁸⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.203; Karakoç, Delil Sistemi, s.94.

Kesin kanuni karinelere birisi de gayrimenkul sermaye iratlarında söz konusu olan “emsal kira bedeli” uygulamasıdır (GVK.m.73). Vergi mükelleflerinin emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya bedelsiz kiralarnarı ispatlama hakkına sahip olmadığını ileri süren görüşler mevcutsa da⁸⁹⁹ bu görüşe katılmak mümkün değildir. Danıştay tarafından verilen bir kararda da ifade edildiği üzere⁹⁰⁰ “GVK’nun 73. maddesindeki emsal kira uygulamasına dair hükmün elde etme esasını ile birlikte değerlendirilmesi, beyan edilen kiranın gerçeğe uygunluğunun tespitinin güç olması halinde emsal kira esasının uygulanacağı, elde edilen ve beyan olunan kiranın gerçek olduğunun kanıt yükü kendisine düşen yükümlü tarafından ispatlanması halinde” bu bedelin esas alınması gerekmektedir⁹⁰¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye, aynı Kanunun 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamaları da birer kanuni karinedir⁹⁰². Bunların dışında değerlendirme ölçüleri ve amortismanlar da adi karinelere dendir⁹⁰³.

Özel hukuk dallarındaki uygulamalar çevresinde yapılan işlem, düzenlenen belge ve dokümanlar da vergi hukuku açısından karine kabul edilmektedir. Örneğin, medeni hukuk kapsamında düzenlenen evlilik müessesesine ilişkin mal paylaşım rejimleri ile ilgili envanterlerin tutulması da

⁸⁹⁹ Tezel, s.14.

⁹⁰⁰ Dnş. 3. D., T:18.01.1986, E:1988/2428, K:1989/109 sk., Aynı yönde kararlar; Dnş. 3. D., 1989/109 sk., Dnş. 3. D., 1986/2209. sk., Dnş. 4. D., 1991/1585 sk., Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2008, s.154.

⁹⁰¹ Candan, İspat-III, s.54; A. Bumin Doğrusöz, “Emsal Kira Bedeli Nedir? Ne Değildir?”, **Dünya Gazetesi**, 24.01.2002.

⁹⁰² Candan, İspat-III, s.55. Örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında ispat külfeti ilke olarak kurumun bu yolda işlem yapmış olduğunu iddia etme durumunda olan vergi idaresine düşer. Ancak vergi idaresinin ispat külfeti belirli durumları tespit edip delil ileri sürmekten ibarettir. Örtülü kazanç dağıtımının belirlenmesinde dağıtımın muhatabına, emsaline göre farklı fiyat uygulanması, bu yolla menfaat sağlanması ve bu konudaki iradesinin mevcudiyeti olmak üzere üç unsur vardır. Vergi idaresi bu unsurların varlığını tespit etmekle yetinir. Böylece üzerine düşen ispat yükünü yerine getirmiş olur. Tespit edilen durumun aksi ise bu defa mükellefe geçer. Diğer bir ifadeyle örtülü kazanç dağıtımının belirlenmesinde sübjektif unsur olan “irade” unsurunun bulunmadığının ispat külfeti mükellefe aittir. Mükellef iddiasını ispat ederse idare tarafından işlem yapılmayacaktır. Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Eylül 2006, s.398-399.

⁹⁰³ Necati Perçin, “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:81, (Haziran 1995), s.69.

vergi hukuku açısından karine niteliğindedir⁹⁰⁴. Medeni Kanun'un 216. maddesi uyarınca malların getirilmesinden itibaren bir yıl içinde yapılmış olan resmi envanter aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilir. Buna bağlı olarak da eşlere vergi borçları için yapılacak olan cebri icra yoluyla takipte, hangi malın hangi eşe ait olduğu ve eşin hangi tür malını oluşturduğuna delil teşkil edeceği için, hangi borca yönelik malın haczedilebileceği sorunu çözümlenmektedir⁹⁰⁵.

2. İctihatlardan Teşekkül Karineler

Vergi kanunlarında getirilenler dışında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasıyla ilgili olarak içtihatlarda da bazı karineler geliştirildiği görülmektedir. Ancak hiçbir yargı kararında karara mesnet olan ölçütün karine olarak isimlendirildiği görülmemiştir. Yargı kararlarında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında başvurulacak karinelerin kesin bir sayısını vermek mümkün değildir. Bazı örnekleri şöyle sıralanabilir:

- 04.01.1982 gününde işi terk dilekçesi vererek 01.01.1983 tarihinde yeniden ticarete başlayan davacının "işime bugüne kadar hiç ara vermedim" şeklindeki ifadesinin, işine 01.01.1983 gününden sonra ara vermediği şeklinde anlaşılması gerekir⁹⁰⁶.

- Alacaklı görünen kişilerin adreslerini bilinmediği gerekçesiyle inceleme elemanına vermeyen ve bir kısım ilişki hakkında da bilgi vermekten kaçınan davacı, bu suretle karşıt inceleme imkânını engellediği cihetle alacak-borç ilişkisinin gerçek olmadığının kabulü gerekir⁹⁰⁷.

⁹⁰⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Medeni Kanun'da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.133.

⁹⁰⁵ Keza aynı durum haciz aşamasında ileri sürülen istihkak davalarında da söz konusudur. Haczedilen malın başkasına ait olduğu ile ilgili olan istihkak davalarında taraflar iddia ve savunmalarını her türlü delille ispatlayabilirler. Bkz. Adnan Gerçek; **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.139.

⁹⁰⁶ Dnş. 3. D., T:01.04.1987, E:1986/3716, K:1987/878 sk., Candan, İspat-IV, s.56.

⁹⁰⁷ Dnş. 3. D., T:03.05.1988, E:1987/2199, K:1988/1359 sk., Candan, İspat-IV, s.56.

- Vergi mükelleflerinin yasal defterlerine kaydetmedikleri muamelelerini özel defterlerine kaydetmelerinin vergi kaçırmak amacıyla hareket ettiklerini gösterir⁹⁰⁸.

- İşe başlama dilekçesi verilmesine karşın işin terk edildiğine dair dilekçe verilmemesinin işe devam edildiğini gösterir⁹⁰⁹.

- İnşaat işinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan ve ticari faaliyeti devam etmekte iken ticari sermayesini kullanarak bina inşa edenin, inşa ettiği bu binanın özel değil ticari inşaat sayılması gerekir⁹¹⁰.

- Fındık alımına ilişkin faturalarda adı geçen kişinin fındık ticareti yapmaya ekonomik gücünün yeterli olmaması ve davacının yanında işçi olarak çalışması, aralarında gerçek bir ticari ilişkinin olmadığını gösterir⁹¹¹.

Yukarıdaki kararlardan da anlaşılacağı üzere yargı mercileri içtihatları, kanunen kabul edilenler dışındaki karinelere vergi matrahının hesaplanmasında değil, işe başlama, işe devam, işin terki, faaliyet türü, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması, mükelleflerin amaç ve niyetleri gibi durumların tespit, nitelenme ve yorumlanmasında başvurmaktadır.

III. VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLMAYAN DELİL TÜRLERİ

Delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu Türk vergi hukukunda, delil olarak kabul edilmeyen tek kanıt aracı yemindir. Yemin, vergi yargılaması hukukunda kayıtsız şartsız delil olarak kabul edilmemektedir. (VUK.3/B-II)⁹¹². Bunun dışında içtihatlarda delil kabul edilmeyen bazı hususlarla da karşılaşmak mümkündür.

⁹⁰⁸ Dnş. 3. D., T:23.10.1989, E:1989/2368, K:1989/2286 sk., Candan, İspat-IV, s.57.

⁹⁰⁹ Dnş. 3. D., T:05.05.1988, E:1987/2146, K:1987/1405 sk., Candan, İspat-IV, s.57.

⁹¹⁰ Dnş. 3. D., T:04.02.1987, E:1986/1671, K:1987/354 sk., Candan, İspat-IV, s.57.

⁹¹¹ Dnş. 3. D., T:02.02.1989, E:1988/3162, K:1988/85 sk., Candan, İspat-IV, s.57.

⁹¹² Öncel Kumrulu ve Çağan, s.203; Bilici, s.132; Şengül, s.122; Dnş. 3. D., T:28.12.1994, E:1994/1771, K:1994/4609 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s.569.

1. Yemin

Yemin'in vergi hukuku alanında kabul edilmemesi bu alanın özelliklerinden kaynaklanmaktadır⁹¹³. Bu nedenle medeni yargılama usulüne ait bir kanıt türü olan yeminin vergi hukukunda ne idare ne de mükellef tarafından kullanılması ve karşı tarafa teklif edilmesi söz konusu değildir⁹¹⁴.

Kanuni düzenleme bu şekilde olmakla beraber yemin özel hukukta geçerli iken neden vergi hukukunda bertaraf edilmiştir konusunu ve sonuçlarını irdelemekte fayda bulunmaktadır.

Vergi hukukunda taraflardan biri daima devlettir. Devlet bu ilişkide bazı üstün haklara sahip olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi alacağının güvence altına alınabilmesi için yükümlülere bir takım görevler yüklenmiştir. Vergi alacağının cebre dayalı olmasına karşı, vergi yükümlüleri de vergi yükünü azaltmaya çalışmaktadır. Bu yükü azaltma düşüncesinde olan mükellefler ya kanundaki boşluklardan ya da kanun dışı yollarla vergi kaçırma ya da ödememe durumuna giderler. Doktrinde böyle bir durumda olan vergi yükümlülerinin her zaman doğru söylemesi ve buna bağlı olarak da yemin etmesinin beklenemeyeceği, aksi durumda yükümlünün yalan yemine zorlanmış olacağı ifade edilmektedir⁹¹⁵.

Taraflardan birinin devlet olduğu vergi hukukunda kanun koyucu yukarıda ifade etmeye çalıştığımız sonuçlarla karşılaşmamak amacıyla "yemin"i vergi hukukunda geçersiz kılmıştır.

Diğer yandan önemli olan diğer bir nokta şudur ki medeni yargılamada taraflar eşittir. Bir başka deyişle taraflar eşit hak ve yetkilere sahiptir. Her iki tarafın da gerçek kişiden oluşması yemin teklif etmeyi ve yemin edilmesini mümkün kılmaktadır. Ancak taraflardan birinin devlet olduğu vergilendirme işlemlerinde ihtilaf durumunda idareye yemin teklif etmek ve idarenin de yemin etmesini beklemek mümkün değildir. Sadece mükellefe yemin hakkı verilmesi ise

⁹¹³ Kaneti, Vergi Hukuku, s.53.

⁹¹⁴ Candan, İspat-VI, s.58.

⁹¹⁵ Güneş, Deliller, s.492.

silahların eşitliği prensibine aykırı olacağından uygulanamayacaktır. Dolayısıyla yemin vergi yargılama usulünün mahiyetine uymayan bir ispat aracıdır⁹¹⁶.

Karşılaştırmalı hukuk açısından bakıldığında yemin delilinin Alman vergi hukukunda geçerli olduğunu görmekteyiz. Alman vergi usul kanunu'nun (Abgabenordnung) § 94 ve § 95 hükümlerinde yemin ile ilgili düzenlemeler dikkat çekmektedir⁹¹⁷. Düzenlemelere göre sadece vergiyi doğuran olayla ilgili kişiler dışındaki üçüncü kişilerin ifadelerinde yemine başvurulabilir. İdare istisnai durumlarda yemin talebinde bulunabilir. Yeminli ifade alınmasına vergi mahkemesi karar vermektedir (§.94/1). Vergi idaresi mükellefin iddia ettiği olguların doğruluğunu yemin ile teyit ederek güçlendirmesini isteyebilir (§.95/1)⁹¹⁸.

2. İçtihatlarda Delil Kabul Edilmeyen Unsurlar

Danıştay kararlarında da kanıt serbestisine bazı sınırlamalar getirildiği görülmektedir. İçtihatlarda bu işlev, her olay ve kanıt hakkında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini ortaya koyacak nitelikte olup olmadıkları şeklindeki değerlendirme sırasında ve olaya özgü olarak yapmaktadır. Dolayısıyla bu tür sınırlamaların kesin sayısını verme olanağı yoktur. Özellikle varsayıma⁹¹⁹, soyut kavramlara⁹²⁰, tahmin ve kanaate⁹²¹ dayalı tarhiyatlar hukuken geçerli kabul edilmemiştir⁹²².

⁹¹⁶ Gözübüyük, s.463; Karakoç, Delil Sistemi, s.219.

⁹¹⁷ **Abgabenordnung**, bkz. http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf, (21.03.2009)

⁹¹⁸ Rolf Ax, Thomas Grosse ve Jürgen Melchior, **Finanz und Steuern**, Band 4, 19. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2007, s. 211.

⁹¹⁹ Dnş. 3. D., T:24.09.1986, E:1986/364, K:1986/1749 sk., Dnş. 3. D., T:05.11.1986, E:1986/1084, K:1986/2121 sk., Candan, İspat-VI, s.59.

⁹²⁰ Dnş. 3. D., T:12.11.1986, E:1986/1188, K:1986/2188 sk., Candan, İspat-VI, s.59.

⁹²¹ Dnş. 4. D., T:25.03.1986, E:1982/10876, K:1986/1285 sk., Candan, İspat-VI, s.60.

⁹²² Candan, İspat-VI, s.59-60; Karakoç, Vergi Hukuku, s.531. Aynı zamanda bkz. Dnş. 4. D., T:23.02.2004, E:2002/3540, K:2004/316; T:31.03.2004, E:2003/1057, K:2004/633 ve T:21.04.2004, E:2003/1537, K:2004/873 sk., Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz; "Limited Şirketlerde İdare Hakkı", **Referans Gazetesi**, 08.04.2009.

3. Kanun Gerekçeleri

Uygulamada karşılaşılan durumlardan biri de gerek idarenin görüşlerinde⁹²³ gerek yargı kararlarında⁹²⁴ hatta Anayasa Mahkemesi kararlarında⁹²⁵ ileri sürülen iddiaların kanun gerekçelerine dayandırılması hususudur. Diğer deyişle ihtilaf konusu bazı durumlarda idare ve yargı birimleri bir hükme varırken kanun gerekçelerini delil niteliğinde ileri sürerek yoruma ulaşmaktadırlar.

Yasa tasarı ve teklifleri yasanın amaç unsurunun belirlenmesinde rol oynamaktadır. Bir yasanın gerekçesi bağlayıcı değil, aydınlatıcı niteliktedir. Yasanın gerekçesi onun bir nevi altyapısıdır ve yasa koyucunun amacını ortaya koymaktadır⁹²⁶. Yasa gerekçeleri yasa metnine yansımadıkları takdirde uygulama açısından değer taşımayacaktır. Çünkü yasama organının kesin ve son görüşü onaylanıp Resmi Gazetede yayımlanan kanun metnidir. Bu nedenle yasallık ilkesinin konusu ve muhatabı yayımlanan yasa metnidir. Gerekçe ve hazırlık çalışmaları bunun dışındadır. Bu nedenle mükellefler yasayı bilmek zorunda olduğu halde, gerekçe ve hazırlık çalışmalarını bilmek zorunda değildir⁹²⁷.

Diğer yandan hukuk devletinde önemli olan Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmış kanunun anlamıdır. Bağlayıcı olan budur. Kanunun yapıldığı andaki kanun koyucunun iradesinin bağlayıcı olması söz konusu değildir⁹²⁸. Yasada olmayan şartlar yorum yolu ile gerekçeye dayanılarak yasaya monte edilemez.

⁹²³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.06.2005 tarihli özelgesi, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=106019>, (03.03.2009); Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.11.2006 tarihli özelgesi, <http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kdv/KDV2006/KDV-06-165.htm>, (03.03.2009).

⁹²⁴ Dnş. 4. D., T:03.05.2000, E:1999/5648, K:2000/1914 sk., Dnş. VDDK, T:01.12.2000, E:2000/196, K:2000/409 sk., Dnş. İBK, T:19.07.2002, E:2002/2, K:2002/2 sk., Dnş. 4. D., T:22.06.1998, E:1998/93, K:1998/2768 sk., Dnş. 4. D., T:25.11.1998, E:1997/4651, K:1998/4546 sk., Dnş. 3. D., T:27.11.2000, E:2000/2387, K:2000/3881 sk., söz konusu kararlar ve diğer kararlar için bkz. T. Tolga Kalkan, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi-III", **Vergi Dünyası**, Sayı:312, (Ağustos 2007), s.91 vd.

⁹²⁵ Anayasa Mahkemesi, T:19.03.1987, E:1986/5, K:1987/7; T:06.06.1991, E:1990/35, K:1991/3; T:19.03.1987, E:1986/5, K:1987/7 sk., Söz konusu kararlar için bkz. T. Tolga Kalkan, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi-II", **Vergi Dünyası**, Sayı:311, (Temmuz 2007), s.58 vd.

⁹²⁶ Erdoğan Teziç, **Türkiye'de 1963 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1972, s.57-58.

⁹²⁷ Rüstem Karabatak, "Türk Hukukunda Yasaların Anayasaya Uygun Yorumu", **Danıştay Dergisi**, Sayı:94, 1998, s.33-34.

⁹²⁸ Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, 1992, s.153.

Bu yaklaşım herhangi bir hukuki değer ve anlam ifade etmez⁹²⁹. Dolayısıyla kanun gerekçelerinin dayanak alınarak ileri sürülen iddiaların ispat edilmeye çalışılması doğru olmadığı gibi vergilendirmede esas olan kanunilik ilkesine de aykırı düşmektedir. Esas olan kanun metninin lafzı ve amacıdır. Ancak amacına ulaşırken kanun metnine dâhil olmayan unsurlar varmış gibi kabul edilemez. Kaldı ki gerekçeler tasarı hazırlanırken bir kez yazılmaktadır. Oysa kanun metinleri pek çok aşamada değişikliğe uğramaktadır.

IV. DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ

Yargılama sürecinde karar verecek yargıç veya kurulların karar vermesinde yararlanacakları delillerin toplanarak mahkeme veya kurul önünde hazır bulundurulmasına delillerin toplanması denir. Kural olarak dava açılmadan evvel bu şekilde delillerin toplanarak ilgili yargı kuruluşlarına intikali davanın taraflarınca yerine getirilir⁹³⁰.

Dava için gerekli malzemenin toplanması işi (vakıalar, delil tedariki vs. gibi) mahkemeye ya da tarafların omzuna yüklenmiştir. Bu işin mahkemeye havale edildiği hallerde mahkemenin aktifliği prensibinden bahsedilir. Bu konuda mahkeme yetkisiz ise, yani mahkemenin ancak taraflarca ileri sürülmüş vakıaları ve dava malzemesini kararına esas alabileceği hallerde, mahkemenin pasifliği prensibinden bahis olunur⁹³¹.

A. DELİLLERİN TESPİTİ

Delillerin tespiti, açılacak veya açılmış olan bir davada ileri sürülecek olan delillerin yok olmasını önlemek ve onların güvence altına alınmasını sağlamak üzere girişilen ihtiyati bir tedbir yoludur⁹³². Bu süreç bazen uzun bir süre alabilir. Kanıtların bu süreye değin elde tutulması, korunması olanaksız olabilir. Bu nedenle yargılama yöntemleri beklenilmeksizin kanıtların toplanması ve güvence altına alınması bir gereksinme sonucudur⁹³³.

⁹²⁹ A. Bumin Doğrusöz, "Yasaların Yorumunda Gerekçenin Yeri", **Dünya Gazetesi**, 28.09.2006.

⁹³⁰ Mutluer, s.429.

⁹³¹ Güneş, Vakıalar, s.2.

⁹³² Mutluer, s.429.

⁹³³ Oytan, s.65.

Özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da delillerin tespiti önem arz edebilmektedir. Bunun yasal yoldan düzenlenmesi ile ilgili olarak vergi ve usul kanunlarında bir hüküm mevcut değildir. Yalnız HUMK'nun 364-368. maddelerinde bu müessese ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir⁹³⁴.

Yargıcın hükmüne temel yapacağı maddi vakıaların mahkemeye getirilmesi olgusu ile bu vakıaların ispatlanmasını sağlayacak olan araçların yani delillerin mahkemeye getirilmesi olgusu farklı olgulardır. Örneğin hukuk usulünde yargıcın hükmüne temel yapacağı maddi vakıaların yargılamaya taraflarca getirilmesi gerekmektedir. Yargıç davaya vakıa getiremez. Oysa delillerin temini açısından durum farklıdır. Tarafların yanı sıra yargıç da re'sen delil isteyebilir. Davacının harekete ivmeyi verdikten sonra adeta uyuşmazlıktan saf dışı edildiği, davasına idare mahkemesinin sanki bir veli, vasi, davanın esas sahibi gibi el koyup sonuçlandırdığı idari yargılamada durum vergi yargılamasından farklı olmadığına göre, vergi yargılamasına ilke olarak re'sen araştırma ilkesinin hâkim olduğunu ancak yargıcın hükmüne temel yapacağı maddi vakıaların yargılamaya yargıç tarafından getirilemeyeceğini söylemek mümkündür⁹³⁵.

Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi gereği yargı mercileri her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilecekleri gibi, dava sırasında her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir (İYUK.20/1). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun delil ile ilgili olarak HUMK'na atıf yaptığı konular bilirkişi, keşif ve delillerin tespitidir (İYUK.31)⁹³⁶.

İdari yargı da dolayısıyla vergi yargısında dava açılmadan önce delil tespitine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır⁹³⁷. İYUK'nun 31. maddesinin ilk bendi bu konuda HUMK'na yollama yapmaktadır. Dava açılmadan

⁹³⁴ Tuncer, Vergi Hukuku, s.42.

⁹³⁵ Güneş, Vakıalar, s.3.

⁹³⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205; "İdari yargıda keşif ve bilirkişi incelemelerinin davaya bakan yargı mercilerince yapılması gerekli olup, bu incelemeler delillerin tespitine ilişkin hükümlere dayanılarak adli yargı mercii tarafından yaptırılamaz", Dnş. 6. D., T:09.03.1995, E:1994/3089, K:1995/925 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

⁹³⁷ "Delillerin tespiti istemi ancak idari davalardan birinin açılmış olması durumunda istenebilir", Dnş. 5. D., T:03.02.1988, E:1987/2333, K:1988/408 sk., **Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi**, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

önce yapılacak olan delil tespiti, en az masrafla ve en kısa sürede yaptırma imkânına sahip olunan yer mahkemesi veya sulh yargıcından istenebilir (HUMK.370).

Dikkat edilirse İYUK'nun delil tespiti konusunun davanın açılmasından sonraki aşama için düzenlendiği anlaşılmaktadır. Ancak buradaki asıl sorun herhangi bir dava açılmadan önce, örneğin yükümlünün delil tespiti için vergi mahkemesine ya da özellikle adliye mahkemesine başvurup başvuramayacağı noktasında düşünülmektedir.

Katıldığım doktrindeki genel kanağe göre işyerinde yangın çıkması, defterlerin ve belgelerin yanması, işyerine hırsız girmesi nedeniyle meydana gelen hasarın tespiti, bir trafik kazasında meydana gelen olay ve hasarın belirlenmesinde bu yola başvurulabilir ve bu yöntem vergi hukuku açısından da geçerli sayılabilir⁹³⁸.

Uygulamada, mahkemelerden başka noterlerden de delil tespiti yapmaları istenmektedir. Bu yola daha çok mahkemede tanık dinlenilmesinin kabul edilmemesi üzerine, uyuşmazlık konusu olayla ilgili kimselerin tanık olarak tespit edilen beyanlarının davada delil olarak kullanılması amacıyla başvurulmaktadır⁹³⁹. Yine uygulamada bazen karşılaşıldığı üzere, idarenin herhangi bir ikmal tarhiyatına gitmesinden önce idareye karşı kendilerini sağlam duruma alma düşüncesiyle yükümlülerin adliye mahkemesine başvurup belli bir takvim yılındaki kazancın saptanmasını istemeleri söz konusu olabilmektedir. Bir yandan delil tespiti konusunda adliye mahkemesinin genel görevlerine ilişkin hüküm, öte yandan İYUK'nun bu konuda HUMK'na yaptığı atıf, konuyu tartışmaya müsait kılmaktadır⁹⁴⁰.

B. DELİLLERİN TOPLANMASI

Uyuşmazlık konusu olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda yargıçta kanaat uyandırmaya yarayan delillerin yargılama sürecine dâhil edilmesi

⁹³⁸ Tuncer, Vergi Hukuku, s.43; Uluatam ve Methibay, s.86.

⁹³⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s.526.

⁹⁴⁰ Tuncer, Vergi Hukuku, s.43.

çeşitli yollarla olmaktadır⁹⁴¹. Bunlar delil ikamesi yoluyla delillerin toplanması, tespit yoluyla delillerin toplanması ve re'sen araştırma yoluyla delillerin toplanmasıdır.

1. Delil İkamesi Yoluyla Delillerin Toplanması

Tarafların iddialarını ispatlamak için yararlanmak istedikleri delillerini kendilerinin ibraz etmeleri, delillerin delil ikamesi yoluyla toplanması olarak isimlendirilmektedir⁹⁴². Vergi yargılamasında delil ikamesi yoluyla delil tespiti esastır. Buna karşılık, İYUK'nun 21. maddesi⁹⁴³ uyarınca vergi yargılamasında bir sınırlama olduğu dikkat çekmektedir. Bu sınırlama bir açıdan "delil serbestisi ilkesi"ni de zedelemektedir.

2. Tespit Yoluyla Delillerin Toplanması

Dava açılmadan önce ya da dava açıldıktan sonra delil tespiti yoluyla delillerin yargılama sürecine sokulması, delillerin delil tespiti yoluyla toplanması olarak tanımlanmaktadır⁹⁴⁴.

Delillerin tespiti talebi taraflarca dilekçe ile yapılır. Dilekçeye tespiti istenen delillerin neler olduğu, hangi noktaların tespit edilmesinin istendiği, delillerin tespitini haklı kılan sebepler yazılır. Tarafların delillerin tespiti hususundaki talebi yerinde görülürse, davaya bakan mahkeme üyelerinden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, delillerin tespitini mahalli idari veya adli yargı yerlerinden de isteyebilir. Delillerin tespiti talebi, idari yargı yerlerince ivedilikle karara bağlanır (İYUK.58/2-3).

Delillerin tespiti, açılmış veya açılacak bir dava ile ilgili delillerin kanunda belirtilen şartlar altında önceden toplanıp emniyet altına alınmasını sağlayan hukuki bir kurumdur. Delil tespiti kurumunun kabul edilmesinin temelinde, gecikme nedeniyle zaman içinde delillerin yok olmalarının veya mahkemeye

⁹⁴¹ Karakoç, Vergi Hukuku, s.524.

⁹⁴² Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.428.

⁹⁴³ **Sonradan İbraz Olunan Belgeler, Madde 21** - Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse ayrıca tebliğ edilmez.

⁹⁴⁴ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.428.

sunulmalarının güçlükler göstermesi tehlikesini önlemek ve/veya azaltmak amacı yatmaktadır. Delillerin tespiti bir dava olmayıp, deliller hakkında bir çeşit ihtiyati tedbirdir. Delillerin tespitinin istenebilmesi için tespiti istenilen delillerin inceleme sırası gelmemiş olması ve delillerin tespitinde hukuki yarar bulunması gerekir⁹⁴⁵.

Görülmekte olan davada, henüz inceleme sırası gelmemiş veya muhtemel bir davada kullanılacak delillerin zorunluluk ve acele nedeniyle vaktinden önce tetkik edilmesinden ibaret adli işlemlerde, mahkemelerce delil tespiti yoluna gidilmektedir. Derhal tutanak ve tespit olunmazsa ileride zayi olacağı ve ikamesinde çok zorluk çekileceği umulan deliller, bu usule göre yargıç kararı ile tespit olunabilmektedir⁹⁴⁶.

3. Re'sen Araştırma Yoluyla Delillerin Toplanması

Mahkemenin re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde elde ettiği bilgi ve belgeleri yargılama sürecine intikal ettirmesi, tarafların bilgi ve değerlendirmesine sunmasına re'sen araştırma yoluyla delillerin toplanması denilmektedir⁹⁴⁷.

Vergi davası açıldıktan sonra bu davaya ilişkin delillerin tespiti taraflarca ancak davaya bakan mahkemeden istenebilir (İYUK.58/1). Ancak, henüz dava açılmamışsa ilerideki bir uyuşmazlıkta kullanılabilecek ve şimdiden toplanmazsa zayi olacak ya da çok zor toplanabilecek delillerle ilişkili tespit ancak adli yargıdan istenebilir. Bu tür delil tespiti talebinin adli mahkemece uygun bulunması halinde yapılacak tespit sonuçları ileride vergi mahkemesince açılacak davada kullanılabilecektir⁹⁴⁸.

C. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi yargılamasında taraflarca toplanan ve yargıcın re'sen başvurduğu delillerin tümü toplandıktan sonra belirlenecek bir oturumla delillerin incelenmesine geçilecektir. Tümü toplanmış olan bu delillerin hep birlikte ve

⁹⁴⁵ Karakoç, Vergi Hukuku, s.525.

⁹⁴⁶ Tuncer, Vergi Hukuku, s.42.

⁹⁴⁷ Kuru, Aslan ve Yılmaz, Medeni Usul, s.428.

⁹⁴⁸ Uluatam ve Methibay, s.86.

mümkün olduğu kadar aynı oturumda incelenmesi gerekir. Çünkü toplanmış delillerin kıyaslanarak değerlendirilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekir. Delillerin incelenmesi bittikten sonra taraflarca yeni delil gösterilmesi yargıcın kabulüne bağlıdır. Bu gösterilen delilleri bizzat davaya bakan mahkeme ya da yargıç inceler⁹⁴⁹.

Deliller toplanıp incelendikten sonra mahkeme için en önemli konu olan değerlendirmeye geçilir. Delillerin değerlendirilmesi kanaat oluşturmak, somut olay da belirli bir olayı ispatlanmış olarak görmektir. Deliller değerlendirildikten sonra yargıç, kanaatini oluşturan sebepleri gerekçeli olarak ortaya koymak zorundadır⁹⁵⁰.

Toplanan deliller değerlendirilir. Delil toplamadan değerlendirilemez. Eş deyişle, bir yandan olayın ekonomik yorumu yapılamaz, öbür yandan genelde yükümlünün getirdiği deliller reddedilemez. Mahkeme delilleri serbestçe, edindiği genel kanaate göre değerlendirir⁹⁵¹.

⁹⁴⁹ Kızılot ve Kızılot, s.701.

⁹⁵⁰ Kızılot ve Kızılot, s.702.

⁹⁵¹ Şanver, Vergi Hukukunda İspat, s.54.

SONUÇ

Türk vergi hukukunda ispat ve delil konusunu incelediğim çalışmamda ulaştığım sonuçlar ve öneriler şunlardır:

1. Hukukun temel dallarının bazılarında, ispat yükü kurallarının maddi hukuka mı yoksa usul hukuku konusuna mı girdiği hususunun zaman zaman tartışma konusu olduğu dikkat çekmektedir. Vergi hukukunda ise konunun yeterince ele alınmadığını söylemek mümkündür. Bu bağlamda Türk vergi hukukuna ilişkin ispat kurallarının yeri konusunda bir değerlendirme yapmak gereği vardır.

Kanaatimce ispat, bir süreci ifade etmesinden dolayı hem maddi hukuk kapsamına hem de usul hukuku kapsamına girmektedir. İspatın konusu maddi hukuka ilişkindir. İspat yükünün belirlenmesi ve delillerin gösterilmesi konusu ise yargılamaya, yani usul hukukuna ilişkindir. Türk vergi hukukunda ispatın konusunu oluşturan vergiyi doğuran olayın maddi hukuk kapsamında düzenlenmesi, ispat yükü konusunun ise idari usul kanunu konumunda olan VUK kapsamında düzenlenmesinin yerinde olduğunu ileri sürmek mümkündür.

Ancak vergi yargılamasında ispat yükünün belirlenmesi ve delil gösterme konusunda esas alınması gereken düzenleme İYUK'dur. Çünkü VUK idari bir usul kanunudur. VUK, vergi idaresinin kamu hizmet veya görevi ifası sırasında kullandığı yetkileri ve bu yetkilerin kullanılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu yüzden de VUK, idareye ait yetkilerin vergi mükellef ve sorumlularının hukuki durumlarını etkileyebilecek biçimde kullanılmaları sırasında dayanan maddi ve hukuki olayların gerçekliği konusunda, idarece nazara alınabilecek veya vergi mükellef ve sorumlularınca ileri sürülebilecek kanıtlara ve bu kanıtların getirilme yükümlülüğüne ilişkindir. Bu sonuca göre Türk vergi hukukunda ispat yükü kurallarının düzenlendiği VUK'nun 3. maddesi ile vergi yargıcı doğrudan bağlı değildir. Vergi yargıcı İYUK'nun 2/2 hükmü gereği idari eylem ve işlemleri hukuki düzenlemelere uygunluğu konusunda denetlemekle görevlidir. Dolayısıyla vergi yargıcı herhangi bir uyuşmazlıkta VUK'nun 3. maddesi uyarınca ispat yükünün doğru taraf tarafından yüklenilip yüklenilmediğini tespit edecek ve bu duruma göre ihtilaf konusu olayın VUK

kurallarınca doğru ispatlanıp ispatlanmadığını denetleyecektir. Demek ki VUK'nun 3. maddesinde yer alan ispat yükü esas olarak vergi idaresini ve vergi mükellef ve sorumlularını bağlamaktadır.

2. Genel olarak bakıldığında Türk hukuk sisteminde geçerli olan "kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri iddiasını ya da hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispata yükümlüdür" kuralının Türk vergi hukukunda da geçerli olduğu görülmektedir. Ancak bu durum karine niteliğinde belirli faktörlere bağlanmış ve bu faktörlere aykırı durumda olanlar veya iddiada bulunanlar üzerine ispat yükü getirilmiştir.

3. İspat yükü sorunu ilk bakışta sadece mahkemenin edilgenliği ilkesinin geçerli olduğu yargılama hukuklarında varmış gibi görünsede, re'sen araştırma ilkesinin geçeli olduğu ve mahkemenin etkin olduğu yargılamalarda da bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği şüpheli kalabilir. Bu durumda yargıcın kimin aleyhine karar vereceği ispat yükü kurallarına göre belirlenir.

Dolayısıyla vergi yargılamasında taraflar davanın açılması ve cevap süresi içinde iddia, savunma ve delillerini mahkemeye sunarak sorunun çözümünün hızlanması ve kolaylaştırılması ile yükümlüdürler (İYUK m.3/3). Bununla birlikte delilin toplanmasının ve araştırılmasının yargıç tarafından yapılabilecek olması ispat yükünün varlığını etkilemeyecektir. Yargılama aşamasında mükellefin işlemleri değil idarenin işlemlerinin yerindeliği ve hukukiliği denetlenecektir.

4. Vergilendirme işlemleri hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı için açılan iptal davalarında (İYUK.m.2), vergi yargıcının hukuka uygunluk denetimi İHAS'ni de kapsamaktadır (Anayasa m.90/5). Bu nedenle vergi kanunlarının İHAS ile uyumsuzluğu durumunda, uyumsuzluğu tespit eden yargıç İHAS'ne öncelik tanıyacak ve uygulayacaktır. Bu konu özellikle vergi mükellef ve sorumlularının ispat hakkı açısından önem arz etmektedir.

5. İHAS ifade edildiği zaman vergilendirmede ispat açısından başta gelen düzenlemenin adil yargılamaya ilişkin kurallar olduğu anlaşılmaktadır (İHAS.m.6). Anayasa'nın 36. maddesindeki hükümle, İHAS'nin 6. maddesinin İHAM'nin yorumuyla çizilen ve vergi cezalarını da kapsayan sınırı, Özel Hukuk-

Kamu Hukuku ayrımı yapılmaksızın tüm uyuşmazlıkları kapsayacak biçimde genişletilmiştir. İHAM tarafından verilen usule ilişkin yakın tarihli kararlarda adil yargılanma sınırlarının genişletildiği anlaşılmaktadır. Adil yargılanma hakkının, İHAM'nce yapılan ve Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İHAS ile bütünleştiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı Türk vergi hukukunda dikkate alınmak durumundadır.

İHAM'nin söz konusu kararlarında vergi aslına ve vergi cezalarına ilişkin hukuka aykırılık iddialarını aynı mahkemede ileri süren vergi yükümlüsü için, adil yargılanma hakkının hem vergi aslına ilişkin uyuşmazlığa hem de vergi cezasına ilişkin uyuşmazlığa uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla Türk vergi yargısında vergi aslı ve vergi cezalarına ilişkin davalar aynı vergi mahkemesinde görüldüğünden, Türk vergi yükümlüsü söz konusu davanın bütünüyle ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep edebilecek ve bunun sonucunda uyuşmazlığı İHAM'ne taşıma imkânına sahip olabilecektir.

6. Vergi yargılaması hukuku idari yargılamanın bir alt dalı olarak, yer yer ceza yargılama ilkeleriyle yer yer medeni yargılama ilkeleriyle benzerlik gösterse de, kendine has ilkeleriyle de varlığını sürdürmektedir. Türk vergi hukukunda ispat ve delil konusunda uyulması gereken anayasal yargılama ilkelerinin ve vergi yargılamasını da ilgilendiren idari yargılama usulüne ilişkin ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Özellikle hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkı, hukuka aykırı delil konusu, suçsuzluk karinesi gibi anayasal ilkeler başta olmak üzere, re'sen araştırma, delillerin serbestçe değerlendirilmesi, ekonomik yaklaşım, kıyas yasağı gibi vergi hukuku ilkeleri daima göz önünde bulundurulması gereken konular olarak varlığını korumaktadır. Çalışmada ayrıntılarına değinildiği üzere özellikle idare nezdinde zaman zaman bu ilkelere aykırı işlem yapıldığı anlaşılmaktadır. Çoğunlukla bu işlemler yargı aşamasında reddedilme kararları ile karşılaşmaktadır.

7. Bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda idari para cezası vb. yaptırım uygulanmasının anayasal haklardan biri olan susma hakkının ihlali anlamına geleceği tezi doktrinde süregelen tartışma konularından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak beyan esası ile defter ve belge düzenini temel alan Türk Vergi

Sisteminde kanaatimce bu düşünce sistemin özüne aykırıdır. Bu husus doğru kabul edilirse defter tutma, ibraz ve muhafaza etme sorumluluklarının bir anlamı kalmayacak, görevlerini yerine getiren mükellef ile yerine getirmeyen mükellef arasında haksız ayırım yapılacaktır. Anayasa Mahkemesi de aynı doğrultuda karar vermiştir. Dolayısıyla yükümlülerin vergi ile ilgili kayıtlarının ve defterlerinin saklanması ve istenildiğinde ibraz etme zorunluluğuna uyulmamasının suç kabul edilmesi ile suçla itham edilmesi farklı olgulardır. Bu bağlamda defterlerin tutulması ve istenildiğinde ibraz edilmesi Anayasa'nın 38. maddesinde ifade edilen susma hakkının ihlali olarak değerlendirilmemelidir.

8. Türk vergi hukukundaki temel kurala göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Diğer yandan vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı gibi iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır.

Vergi hukukunun tarafları konumundaki mükellef ve idare ihtilaf olsun olmasın taraf oldukları ya da ileri sürdükleri iddialarını hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı olduğu sürece ispatlamak durumundadırlar. Yargı kararlarından ve doktrindeki görüşlerden de çıkan sonuç budur. Bu süreçte her türlü delilden yararlanabilecek olan taraflar, kanıt külfetinin kendilerine düşmesi halinde bu serbestîden kanaatimce eşit koşullarda yararlanacaktır.

9. Vergi yargılaması hukukunda ispat edilmesi gereken husus, "vergiyi doğuran olay" ve bunun da "gerçek mahiyeti"dir. Bu bağlamda vergi yargılaması hukukunda delil serbestîsi ilkesi kabul edilmiş olmakla birlikte, ilkenin konumu, ceza yargılaması hukukundaki kadar kapsamlı değildir. Örneğin ceza yargılaması hukukunda geçerli olan serbest delil sistemi, belge ve kayıt düzeni nedeniyle vergi yargılamasında kısıtlanmaktadır. Diğer deyişle Türk vergi hukukunda temel olan defter ve belge düzeni ve buna uygun kayıtlardır.

Bu bağlamda vergi hukukunda defter ve belge düzeni ile ilgili usul ve esaslara harfiyen uyan mükellefler ilk görünüş karinesi ya da ispatı olarak ifade edilen müesseseden yararlanacaklardır. Diğer deyişle defter ve belge düzeni kanuni düzenlemelere uygun olan mükellefin defter ve belgeleri aksi ispatlanana kadar doğru kabul edilmek durumundadır. Bu durumda ispat yükünün idarede olduğu açıktır. İdare ispat sürecinde her türlü delilden yararlanabilir, karşıt inceleme yapabilir. Olayın gerçek mahiyetini ortaya koymak için elindeki yetkileri (inceleme, arama, yoklama vb.) kullanabilir. Bu yetkilerini kullanırken de hukukun genel ilke ve kurallarına uymak durumundadır.

10. Türk vergi hukukunda serbest delil sistemi geçerli kabul edilmişse de bir takım sınırlamaların getirildiği anlaşılmaktadır. Sınırlama getirilen iki delilden biri yemindir. Yemin kayıtsız şartsız vergi hukukunda delil olarak kullanılamayacaktır. Bunun nedeni vergi hukukunun kendine has yapısı olmakla birlikte, taraflardan birinin devlet olması ve silahların eşitliği ilkesinin bunu gerektirmesidir.

Diğer bir sınırlama ise tanık beyanına getirilmiştir. Olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık beyanı delil olarak kullanılamayacaktır. Buradaki “ve” bağlacının “veya” şeklinde yorumlanması gerektiği doktrinde ileri sürülen görüşler arasındadır. Ancak bu görüşe katılma olanağı bulmak mümkün değildir. Kanaatime göre lafzi olarak hüküm açıktır ve her iki kriteri birlikte aramaktadır. Ayrıca kriterleri ayrı ayrı sınırlayabilmek, diğer deyişle kapsamını belirleyebilmek kolay değildir. Herhangi bir uyuşmazlıkta tanık delilinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olduğu ancak açık olmadığı veya açık olduğu ancak tabii olmadığı hususunun ayrıştırılması zordur. Danıştay, kararlarında emtia alıcısının, faiz karşılığı borç alan kişinin, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin, kiracının, mükellefin muhasebecisinin, işyerinde çalışan işçinin, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun, tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olarak bulunduğunu kabul etmiştir. Dikkat edildiğinde anlaşılabacağı üzere sayılan kişiler aynı zamanda vergiyi doğuran olayla ilgisi açık olan kişilerdir.

11. Uygulamada gerek inceleme elemanları gerekse mükellefler tarafından noter kanalıyla tanık beyanından sıkça yararlanılmakta olduğu ve yargı

tarafından da bu ifadelerin değerlendirmeye alındığı anlaşılmaktadır. Ancak doktrinde bu delil türüne duruşmada başvurulup başvurulmayacağı konusunun yer yer tartışıldığı fark edilmekte ve bir uzlaşmaya varılamadığı dikkat çekmektedir. Zira vergi yargısında yazılılık ilkesinin geçerliliği, defter ve belge düzeninin esas olması, İYUK'nun 31. maddesinde şahadete yer verilmemesi, İYUK'nun 17 ve 18. maddelerinde tarafların dinlenebileceğine yer verilmesine karşın tanığa yer verilmemesi vergi yargısında duruşmalarda tanık dinlenemeyeceği yönündeki kanının kuvvetlenmesine yol açmaktadır.

Gerçekten de mevcut düzenlemelere göre vergi yargıcının tanık dinlemesine olanak veren doğrudan bir hüküm yoktur. Tanığın dinlenebileceği yönünde görüş sürenlerin dayanağı İYUK'nun 31. maddesinin son fıkrası uyarınca bu konuda VUK'nun 3. maddesinin devreye gireceği, bu madde de tanığa yer verildiğinden dolayı tanık dinlenilmesi gerektiği yönündedir.

Oysa idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında tanık dinlenilmesine ilişkin bir düzenleme olmadığı gibi, HUMK hükümlerine de atıf yapılmamıştır. Diğer yandan VUK'da idari bir usul kodudur. Bir an için tanık dinleneceği kabul edilse bile tanığın mahkemeye nasıl çağrılacağı, nasıl dinleneceği, hangi usule göre ifadelerinin alınacağı belirsizdir. Uygulamada tanık ifadesine ilişkin sıkça kullanılan noter aracılığı ile yapılan tespitler "kanaat verici vesika" mahiyetindedir. Çünkü şahit ifadesi mahkemede yargıç tarafından belirli usullerle alınmaktadır. Dolayısıyla noter onaylı tanık beyanlarına ilişkin tutanakların mahkemede alınan şahit ifadeleri ile bir tutulması hukuken mümkün değildir.

Diğer yandan Türk vergi hukukunda başta işlemlerin/vakıaların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması yani maddi gerçeğin ispat edilmesi, VUK'nun 3. maddesinde şahit ifadesinin geçerli olacağının genel kural olarak esas alınması ve delil serbestîsinin geçerli olmasına ilişkin kurallar göz önüne alındığında, vergi yargılamasında duruşmalarda ihtiyaç hâsıl olduğunda tanık dinlenmesinin mümkün hale getirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Böylece vergi yargıcının daha güçlü bir kanaat ile gerçeğe ulaşarak karar verebileceği kanaatindeyim. Bu bağlamda İYUK'nda değişiklik yapılması gerektiğini, İYUK'nun 31. maddesine tanık delilinin kullanımına izin verecek ve HUMK'nun ilgili hükümlerinin

uygulanmasına olanak tanıyacak atıf düzenlemesinin yapılmasının uygun olacağını düşünmekteyim.

12. Türk vergi hukukunda belge düzeni ile ilgili olarak yeniden değerlendirilmesi gereken hükümlerden biri de VUK'nun 227/3 hükmüdür. Söz konusu hükümde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin öngörülen bilgileri taşınamaması durumunda bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre belgeleri, örneğin bir fatura ya da sevk irsaliyesini, şeklen eksik düzenleyen bir mükellef ilgili belgeyi delil olarak kullanamayacak mıdır sorusu akla gelmektedir.

Kanaatimce VUK'nun 227/3 hükmü amacını aşan katı bir yaptırımdır. VUK'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağının hüküm altına alınması ve yine aynı madde de yemin hariç her türlü delilin geçerli kabul edileceği temel kural olarak belirlenmişken, esasa ilişkin bir eksiklik olmadığı sürece şekli eksiklikler içeren bir belgenin geçersiz kabul edilmesi ve dolayısıyla delil olarak kabul edilmemesi doğru değildir. Şekil hatasından dolayı usulsüzlük cezası yazılması dışında, taşınması gereken unsurlardan birine ya da birkaçına yer vermeden belge düzenleyen mükellef bu durumda usule uygun olarak düzenlemediği belgenin dayanağını oluşturan işlemin ispat yükünü üzerine almış olacaktır. Dolayısıyla ilk görünüş karinesinden yararlanamayacak ve ihtilaflı hususu ispatlamak zorunda kalacaktır. Yoksa söz konusu belgenin tamamen delil olarak kabul edilmemesi söz konusu olmamalıdır. Mükellef belgeye konu işlemin gerçekleştiğini diğer delilleri ile birlikte ortaya koymuşsa, aksini ispat yükü idareye geçecektir. Danıştay kararlarına bakıldığında da esasa ilişkin eksiklikleri barındırmadığı sürece belgelerdeki bir takım şekli eksikliklerde, ilgili belgenin yok sayılmasının söz konusu olamayacağına ilişkin kararlar verildiği dikkat çekmektedir.

Ayrıca şunu da ilave etmek gerekir ki VUK şekil şartları eksik olan bir belgeyi aslında belge olmaktan çıkartma amacıyla değildir. Belge düzenine uymamayı usulsüzlük suçu oluşturacağını hükme bağlayarak vergi ziyasını önlemeye çalışmaktadır. Ancak ifade tarzı esnek olmayan bir yoruma yönlendirmektedir. Yumuşatmak ve yoruma açık hale getirmek mümkün değildir ve kanun hükmünün değiştirilmesi gereklidir.

Örneğin 227/3 hükmü *"...kullanma mecburiyeti getirilen belgeler vergiyi doğuran olayın esasına ilişkin bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır"* şeklinde kaleme alınabilir.

13. Türk vergi hukukunda tartışılması gereken konulardan biri de belge düzeninin temelini oluşturan faturanın düzenlenme süresine ilişkin hükmüdür. VUK'nun 231/5 hükmü uyarınca 7 gün içinde düzenlenmeyen bir faturanın tamamen yok sayılması kanaatimce yerinde değildir.

VUK'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağının hüküm altına alınması ve yine aynı madde de yemin hariç her türlü delilin geçerli kabul edileceği temel kural olarak belirlenmişken, süresinde faturayı düzenlemeyen mükellef ispat yükünü üzerine almış olacaktır. Dolayısıyla ilk görünüş karinesinden yararlanamayacak ve ihtilaflı hususu ispatlamak zorunda kalacaktır. Yoksa tamamen söz konusu faturanın delil olarak kabul edilmemesi söz konusu olmamalıdır.

Dolayısıyla mal teslimi veya hizmet ifası fiili olarak gerçekleşmişse, faturayı düzenleyen gelir hesaplarına, alan da gider hesaplarına intikal ettirmişse, VUK'nun 231/5 maddesine rağmen fatura taraflar arasındaki iş münasebeti ve idare açısından delil hükmündedir. Ancak vergisel cezaların saklı olacağı tabiidir.

Bu konuda bir noktaya daha dikkat çekmek istiyoruz. VUK'nun 232. maddesi uyarınca fatura kullanmak bir "zorunluluk" arz etmektedir. Aynı Kanun'un 231. maddesine göre ise 7 gün içinde düzenlenmesi şarttır. Demek ki kullanım zorunluluğu ve süre konusunda kanun koyucu fatura düzenleme hususunda bir "mecburiyet" getirmiştir. Bunun en önemli nedeni ise vergiyi doğuran işlemlerin zamanında kayıt altına alınmasıdır.

Bu düzenlemeler karşısında ticari hayatta en önemli resmi evrak niteliğinde olan faturaya "tebligat" zorunluluğunun da getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Diğer deyişle "kullanım zorunluluğu" ve "süre sınırlaması" dâhilinde düzenlenmesi gereken faturanın karşı tarafa tebliğinin düzenlenmesi ve tebligat zorunluluğunun belirli kurallara tabi tutulması, hem 7 günlük sürenin mükellef tarafından doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmayacağı hususundaki tereddütleri ortadan kaldıracak, hem de faturaya itiraz edilmesi hususundaki bir

takım sorunların da zamanında giderilmesi ve kayıt altına alınması konusunda da ciddi katkı sağlayacaktır. Bu durum özel hukuk bakımından da mükellefler arası sorunları azaltacağı gibi, vergi hukuku açısından da idarenin vergiyi doğuran olayların tespiti açısından da ispat yükünü önemli derecede kolaylaştıracaktır. Hatta bu husus VUK'nun 219. maddesinde düzenlenen kayıt nizamının kontrolünde de önemli avantaj sağlayacaktır. Vergi hukukunun temel belgesi olan faturanın kullanımının düzenliliği ve akabinde kayıtdışılığın azaltılması gibi temel konular açısından bu hususun dikkate alınması gerektiği kanaatindeyim.

14. Uzun yıllardır ticari hayat içerisinde yer etmiş bulunan ve hemen herkes tarafından kabul edilen faturaya ilişkin spesifik bir uygulama olan "açık-kapalı fatura" ayrımının kanuni düzenlemelere dahil edilmesi gerektiğini düşünüyorum. Böylece uygulamanın belirli esaslara bağlanarak bu konuda yaşanan ihtilafların ve sıkıntıların giderileceği kanaatindeyim. Özellikle bu hususun VUK'nun mük. 257/1-2 hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 332 Seri No'lu VUK Genel Tebliği kapsamındaki 8.000 TL ve üstü miktardaki ödemelerin banka ya da PTT aracılığı ile yapılarak "tevsik" uygulamasına da ciddi katkı sağlayacağı kanaatindeyim.

15. Türk vergi hukukundaki temel belgelerden biri de irsaliyedir. İrsaliye "mal hareketleri" üzerine düzenlenmiş bir belgedir ve ticari hayat içerisinde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Kanun koyucu VUK'nun 230. maddesinde mal sevkinin bulunduğu durumlarda alıcı veya satıcı tarafından irsaliye düzenlenmesinin zorunlu olduğunu hüküm altına almıştır. Ancak kanaatimce bu düzenleme bir noktada yetersizdir.

Ticari bir malın sevki sırasında alıcı tarafından teslim alındığına ve söz konusu malın gerçekten karşı tarafa ulaştırıldığına ilişkin olarak en önemli unsur, tarafların teslimin gerçekleştiğine dair sevk irsaliyesine "imza" atmasıdır. Uygulamada mükellefler özel hukuk açısından kendilerini güvence altına almak ve işlemlerinin gerçekliğini ispatlayabilmek adına imza hususunu yerine getirmektedir. Diğer deyişle mal teslim edildiğinde her iki taraf da sevk irsaliyelerini imza etmektedirler. Ancak gerek mükellefler tarafından gerekse idarenin ispat yükü açısından son derece önemli olan bu husus kanuni düzenlemelerde bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle sevk irsaliyesinin

imzalanması hususu kanuni bir zorunluluktan değil, ticari teamüllerin getirdiği bir alışkanlıktan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sevk irsaliyesi gibi önemli bir belgede alıcının imzasının bulunması hususunda kanuni bir zorunluluk olmaması kanaatimce ciddi bir eksikliktir, ilgili maddelerde ilavelerle düzeltilmesi gerekmektedir.

16. Türk vergi hukukunda kısaca e-imza olarak ifade edilen ve 2004 yılından bu yana yürürlükte olan elektronik imza ile ilgili düzenlemelerin pozitif hukuka yeteri derecede dâhil edilememesi de önemli sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Borçlar Kanunu uyarınca ıslak imza ile aynı hukuki geçerliliğe sahip e-imzanın vergi hukuku ile bağlantısını kuracak düzenlemelerin yapılması zorunluluk arz etmektedir.

EİK'nun yürürlüğe girmesi ve elektronik ortamda yapılan işlemlerin artması ile vergi hukukunda da dijital imza kullanımının artması muhtemeldir. Elektronik ortamda yapılan her işlemin e-imza ile ilişkilendirilmesi hukuki boyut kazandırılması açısından önem arz etmektedir. Mevcut düzenlemeler karşısında (BK.m.14, EİK.m.5, HUMK.m.295/A) e-imzalı düzenlenen fatura, beyanname vb. belgeler hukuken geçerli kabul edilmek durumundadır.

Ticaret ve vergi hukuku bakımından düzenleme altına alınan faturanın elektronik biçiminin de vergi usul hukuku ve ticaret hukukuna dâhil edilmesi gerekmektedir. VUK'nda düzenleme yaparak vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran bir belge olarak kabulü sağlanmalıdır. Şekli yükümlülüklerin vergilendirmede kanunilik ilkesi kapsamında düzenlenmesi gerektiği dikkate alındığında bunun anayasal bir zorunluluk olduğu da anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi cezaları bakımından yarattığı sonuçlar da düzenleme yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Kanaatimce VUK'nun 231/4 hükmünün "*Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur. Şu kadar ki 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na uygun güvenli elektronik imzayla düzenlenen faturalar da geçerli sayılır. Güvenli elektronik imzayla düzenlenen faturalara ilişkin usulü belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir*" şeklinde yeniden düzenlenmesi düşünülebilir.

Keza Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde yayımladığı tebliğlerle elektronik ortamda beyanname verilmesi uygulamasını da hayata geçirmiştir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerin kâğıt ortamında verilen beyannamelerden ispat ve delil hükümleri açısından farkı bulunmamaktadır. Kanuni düzenlemelerde e-beyan ve e-bildirimlerin geçerliliği için yine e-imza şartına yer verilmemiş oluşu ise önemli bir eksikliktir. Dolayısıyla e-imzanın vergi hukukuna dâhil edilmesi şarttır. Bu konuda VUK'na bir hüküm koyarak EİK'na atıfta bulunulması sorunu büyük bir oranda çözecektir. Diğer yandan Maliye Bakanlığı'nın da sahip olduğu yetkileri kullanarak (mük.m.227) elektronik imza uygulamasının kullanımına ilişkin usulleri düzenleyen tebliğler yayımlaması zorunluluk arz etmektedir.

17. Doktrinde tartışılan konulardan biri de ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları ile ilgili ihtilaflarda, ceza mahkemesinde açılan bir davanın sonucunun vergi mahkemesini ne derece etkileyeceğidir. Bu tartışmanın nedeni ise VUK'nun 367. maddesidir. VUK'nun 367/son hükmüne göre; ceza mahkemesi kararları VUK'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz.

Hüküm bu şekilde bir ayırım yapmakla birlikte VUK'nun 367/son maddesindeki "bağlamama" kriteri eylemin varlığı ile ilgili değildir. Eğer bir mahkeme eylemin yok olduğuna dair karar vermişse ve bu karar da Yargıtay'ın incelemesinden geçerek kesinleşmişse yok sayılan bir eylemin, bir başka yargı mercii veya idare tarafından var olduğu ileri sürülmemelidir. Aksi takdirde hukuki bir kargaşa ortaya çıkacaktır. Buna karşılık ceza mahkemesinde verilen mahkûmiyet kararı hukuk yargıcını bağlayacaktır. Zira mahkûmiyet kararı ile eylemin varlığı kesin olarak tespit edilmiş demektir. Kaçakçılık fiilleriyle vergi kaybına da yol açılması halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak kesilebilmesi, bu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde verilmiş olan ceza mahkemesi kararına bağlanmalıdır. Aksi halde idarenin üç kat vergi ziyai cezası kesmesi söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla ceza mahkemesi kararı hem idareyi hem de vergi mahkemesini bağlayıcıdır.

Uygulamada vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi birbirinden bağımsız şekilde hareket etmekte, birbirlerini dikkate almadan karar almaktadırlar. Bu

durumda bir mahkemede bir mükellef hakkında suç tespiti olumlu olurken bir diğer mahkemede olumsuz olabilmektedir. Bu durum hukuki açıdan son derece yanlıştır. Her iki mahkemeye de intikal eden bir davada vergi suçu işlendiğine dair bir iddia var demektir. O zaman ortada bir suç varsa bunun tespitinin yapılması gereken yer ceza mahkemesidir. Bu durumda vergi mahkemesi ceza mahkemesinin kararını beklemeli, bu aşamada yargılamaya ara vermeli, ceza mahkemesinin kararından sonra yargılamaya devam etmelidir. Hukuk birliği ilkesi ve hakkaniyet bunu gerektirmektedir.

Kaldı ki, gerek İHAS'nin 6. maddesinde gerekse Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı vergi mükellefine suç isnatlarının karara bağlanması süreçlerinde adil bir yargılama isteme hakkı vermektedir. Vergi yargıcısı da İHAS'ı doğrudan ölçü norm olarak uygulamakla görevlidir. Bu durumda sadece adil yargılanma hakkı açısından dahi vergi yargıcısı VUK'nun 367. maddesini dikkate alamayacaktır. Aslında bu noktada söz konusu maddenin hukuka aykırı bir düzenleme olduğu da ortadadır. Dolayısıyla VUK'nun 367. maddesinin yeniden kaleme alınması şarttır.

Suçun oluşumuna karar veren merciin idare olması anayasaya ve hukuka aykırıdır. Vergi kaybına yol açan bir fiilin aynı zamanda VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen hürriyeti bağlayıcı bir suç ile gerçekleştirildiğine kanaat edilirse kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesilmelidir. Aynı fiil ceza mahkemesinde yargılandıktan sonra suçun oluştuğuna dair hüküm verilmesi durumunda iki kat daha ceza kesilmesi daha doğru olacaktır. Ya da hazine zararı açısından bakıldığında cezanın bir kat kesilmesi, iki kat tutarın ise adli para cezası olarak uygulanması düşünülebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Kitaplar

- Adal, Erhan; **Hukukun Temel İlkeleri**, Genişletilmiş 2.bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 1988.
- Akdoğan, Abdurrahman; **Vergi İncelemesi**, Ankara İTİA Yayınları, No:127, Ankara, 1979.
- Akkaya, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Aksoy, Şerafettin; **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- Alangoya, Yavuz, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım; **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı (Değerlendirme ve Öneriler)**, İstanbul Barosu Yayınları, 2006.
- Alangoya, Yavuz, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım; **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Alptürk, Ercan; **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2005.
- Ansay, Sabri Şakir; **Hukuk Yargılama Usulleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:142, 7.b., Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1960.
- Aral, Vecdi; **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, 1992.
- Ateş, Leyla; **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- Ax, Rolf, Thomas Grosse ve Jürgen Melchior; **Finanz und Steuern**, Band 4, 19. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2007.
- Belgesay, Mustafa Reşit; **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940.
- Bilge, Necip; **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 10.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1995.
- Bilici, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 14.bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Candan, Turgut; **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005.
- Candan, Turgut; **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2.b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006.

- Candan, Turgut, Hüseyin Çevikbaş; **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları (Föy-Volan)**, Cilt:3, Suryay Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- Deynekli, Adnan; **Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- Domanıç, Hayri; **Ticaret Hukukunun Umumi Esasları**, İÜHF Yayını, İstanbul 1976.
- Donay, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008.
- Erturgut, Mine; **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- Feyzioğlu, Metin; **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Gerçek, Adnan; **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- Gözler, Kemal; **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- Gözler, Kemal; **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003.
- Gözübüyük, A. Şeref; **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 28. Bası, Ankara, 2009.
- Güneş, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Mart 2008.
- İnceoğlu, Sibel; **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler)**, 3.b., Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım 2008.
- Kaneti, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- Karakoç, Yusuf; **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2.bası, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997.
- Karakoç, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 3.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- Karavelioğlu, Celal; **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3.b., Top-Kar Matbaacılık, Trabzon, 1997.
- Kırbaş, Sadık; **Vergi Hukuku**, 3.b., Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:933, (Ed:Fethi Heper), Eskişehir, 2000.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhale Kızılot; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2007.

- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Kızılot, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.
- Kızılot, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.
- Kızılot, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- Kızılot, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- Kumkale, Rüknettin; **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- Kunter, Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15.b, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006.
- Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz; **Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu**, 29. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz; **Medeni Usul Hukuku (Ders Kitabı)**, 17.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Kühn, Rolf ve Diğerleri, **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**, 19.b., Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2008.
- Mutluer, M. Kamil; **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- Oktar, S. Ateş; **Vergi Hukuku**, 2.bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006.
- Onar, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, III.Cilt, 3.b., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, (tarih yok).
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008.
- Öz, Ersan; **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- Özbalcı, Yılmaz; **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Eylül 2006.
- Özbalcı, Yılmaz (VUK); **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006.

- Özboyacı, Alper; **Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil Yasakları**, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul, Nisan 2008.
- Özer, Yılmaz, A. Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca; **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1996.
- Öztañ, Bilge; **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, 3.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- Saban, Nihal; **Vergi Hukuku**, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006.
- Saban, Nihal; **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, TESEV, İstanbul, 2000.
- Saygılıoğlu, Nevzat; **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987.
- Sekdur, Mahmut ve Muhsin Altun; **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- Sonsuzoğlu, Elif; **Medeni Kanun'da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- Sunay, Süheyla Şenlen; **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul, 1997.
- Şahin, Cumhur; **Ceza Muhakemesinde İspat (Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.
- Şeker, Neziñ; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
- Şen, Ersan; **Türk Ceza Yargılaması Hukuku'nda Hukuka Aykırı Deliller Sorunu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Şenyüz, Doğan; **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- Şenyüz, Doğan; **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- Şenyüz, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku**, 3.b., Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- Şenyüz, Doğan; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 2.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.
- Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2008.

- Taşpınar, Sema; **Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.
- Teziç, Erdoğan; **Türkiye’de 1963 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1972.
- Tuğlacı, Pars; **Okyanus Ansiklopedik Sözlük**, Cilt:1, Cilt:2, Cilt:4, Cilt:9, Cem Yayınevi, İstanbul 1985.
- Tuncer, Selahattin; **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Tutumlu, Mehmet Akif; **Medeni Usul Hukuku Sorunları**, (Makale Derlemesi), Seçkin Kitabevi, Ankara 2009.
- Yaltı, Billur; **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül 2006.
- Yaşın, Mehmet; **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat; **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005.
- Yıldırım, Mehmet Kamil; **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1990.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001.
- Umar, Bilge ve Ejder Yılmaz; **İspat Yüğü**, 2.bası, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980.
- Ünal, Oğuz Kürşat; **Fatura ve İspat Kuvveti**, 3.bası, Asil Yayıncılık, Ankara 2003.
- Ürel, Gürol; **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

- Süreli Yayınlar

- Akbulut, İlhan; “Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık ve Tanıklıktan Çekinme”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:413, (Aralık 1996).
- Akdeniz, Kurtuluş; “Açık Fatura-Kapalı Fatura”, **Yaklaşım**, Sayı:66, (Haziran 1998).
- Akıl, Mustafa; “Elektronik İmza Kanunu Düzenlemesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, (Mart 2007).
- Akkan, Mine; “Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmza”, **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:10, (Haziran 2006).

- Akkaya, Mustafa; "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000, s.94-95.
- Ansay, Sabri Şakir; "Mahkemelerimizde Yemin", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-4, 1954.
- Arpacı, Altar Ömer; "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri", **Vergi Sorunları**, Sayı: 194, (Kasım 2004).
- Aslan, Memduh ve Akın Gencer Şentürk; "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula**, Sayı:43, (Temmuz 2008).
- Aslanoğlu, Suphi ve Seyfi Yıldız; "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin İspat Kuvveti", **Mali Çözüm**, Sayı:74, (Ocak-Şubat-Mart 2006).
- Ayboğa, Hanefi; "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği", **Mali Çözüm**, Sayı:54, (Ocak-Şubat-Mart 2001).
- Başaran, Fehmi; "Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:251, (Temmuz 2002).
- Beşe, Tayfun; "Yangın ve Su Baskını Halinde Zayi Belgesinin Önemi ve KDV İndirimi Yönünden Alışveriş Yapılan Tüm Firmaların Kanıtlanmasının Gerekemediği", **Yaklaşım**, Sayı:57, (Eylül 1997).
- Bloomeyer, Arwed; "Kesin Hüküm Tesiri ve Sınırları", (Çev. İrfan Yazman), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1968, Cilt:25, Sayı:3-4.
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-III", **Maliye Postası**, Sayı:233, (Mayıs 1990).
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-IV", **Maliye Postası**, Sayı:234, (Haziran 1990).
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-V", **Maliye Postası**, Sayı:235, (Temmuz 1990).
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-VI", **Maliye Postası**, Sayı:236, (Ağustos 1990).
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-VII", **Maliye Postası**, Sayı:237, (Eylül 1990).
- Candan, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-VIII", **Maliye Postası**, Sayı:238, (Ekim 1990).
- Çetintürk, Mustafa; "Hukuk Davalarında İspat Yüğü", **Bursa Barosu Dergisi**, Sayı:13, (Ekim 1981).

- Çölgezen, Övül; "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:334, (Haziran 2009).
- Demir, Şeref; "TTK Tasarısındaki Değişikliklerin Vergilendirme ve Muhasebeye Etkileri", **Vergi Sorunları**, Sayı:242, (Kasım 2008).
- Demirkapı, Ertan; "Anglo-Amerikan Hukukunda Bilirkişilik Kurumunda Yeni Eğilimler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, Yıl:2003.
- Doğanay, İsmail; "Faturanın Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz", **Yaklaşım**, Sayı: 4, (Nisan 1993).
- Doğrusöz, A. Bumin; "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", **Vergi Sorunları**, Sayı:233, (Şubat 2008).
- Doğrusöz, A. Bumin; "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Sayı:196, (Nisan 2009).
- Doğrusöz, A. Bumin; "Emsal Kira Bedeli Nedir? Ne Değildir?", **Dünya Gazetesi**, 24.01.2002.
- Doğrusöz, A. Bumin; "Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir Mi?", **Yaklaşım**, Sayı:186, (Haziran 2008).
- Doğrusöz, A. Bumin; "Sahte Belge Mi, Belgesiz Kayıt Mı", **Referans Gazetesi**, 01.09.2008.
- Doğrusöz, A. Bumin; "Vergi Yargısında Duruşma", **Referans Gazetesi**, 21.05.2009.
- Doğrusöz, A. Bumin; "Yasaların Yorumunda Gerekçenin Yeri", **Dünya Gazetesi**, 28.09.2006.
- Doğrusöz, M. Ezhan; "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları**, Sayı:144, (Eylül 2000).
- Doyrangöl, Nuran Cömert; "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ankara SMMMO, 2008-1.
- Duran, Lütfi; "Türkiye'de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3, 1984.
- Erem, Faruk; "Ceza Usulünde Kesin Hüküm", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1963, Cilt:20, Sayı:1-4.
- Ergün, Çağdaş Evrim; "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:55, Sayı:2, 2006.
- Erol, Ahmet; "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", **Yaklaşım**, Sayı:104, (Ağustos 2001).

- Erol, Can; "Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi", **Yaklaşım**, Sayı:53, (Mayıs 1997).
- Esen, Ahmet; "Delil Çeşitleri", **Maliye Postası**, Sayı:210, (Haziran 1989).
- Esen, Ahmet; "Fatura Ne Zaman Delil Olmaz", **Maliye Postası**, Sayı:188, (Temmuz 1989).
- Esen, Ahmet; "Ekonomik Delil", **Maliye Postası**, Sayı:186, (Mayıs 1988).
- Esen, Ahmet; "Vergicilikte Deliller", **Maliye Postası**, Sayı:223, (Temmuz 1990).
- Feyzioğlu, Metin; "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:48, Sayı:1-4, Yıl:1999.
- Günay, Serdar; "İnceleme Tutanakları ve Raporlarının Delil Niteliği", **Yaklaşım**, Sayı:166, (Ekim 2006).
- Gündeşli, Ersan; "Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği", **Yaklaşım**, Sayı:167, (Kasım 2006).
- Güneş, Gülsen; "Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, Aybay Yayınları, Yayın No:15, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996.
- Güneş, Gülsen; "Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması", **Vergi Dünyası**, Sayı:53, (Ocak 1986).
- Güneş, Gülsen; "Vergi Hukukunda Deliller", **Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987.
- Güneş, Recep; "Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:9, (Mayıs 2003).
- Kalkan, T. Tolga; "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi-II", **Vergi Dünyası**, Sayı:311, (Temmuz 2007).
- Kalkan, T. Tolga; "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi-III", **Vergi Dünyası**, Sayı:312, (Ağustos 2007).
- Kaneti, Selim; "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:131, (Temmuz 1992).
- Karabatak, Rüstem; "Türk Hukukunda Yasaların Anayasaya Uygun Yorumu", **Danıştay Dergisi**, Sayı:94, 1998.
- Karabıyık, Vehbi; "Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz", **Yaklaşım**, Sayı:126, (Haziran 2003).

- Karakehya, Hakan; "Ceza Muhakemesinde Maddi Gerçek", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:10, (Haziran 2006).
- Karakoç, Yusuf; "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:193, (Eylül 1997).
- Karakoç, Yusuf; "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı:169, Eylül 1995.
- Karakoç, Yusuf; "Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku'nda Delil Olması", **Yaklaşım**, Sayı:18, (Haziran 1994).
- Karakoç, Yusuf; "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:161, (Ocak 1995).
- Karakoç, Yusuf; "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan**, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, İzmir, 1997.
- Kaya, Zekeriya; "Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılmasının Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Sayı:197, (Mayıs 2009).
- Kelecioğlu, M. Aykut; "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I", **Yaklaşım**, Sayı:94, (Ekim 2000).
- Kelecioğlu, M. Aykut; "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II", **Yaklaşım**, Sayı:95, (Kasım 2000).
- Kırbaş, Sadık; "Vergi Yargısında Kanıtlama", **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, Aybay Yayınları, Yayın No:15, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996.
- Kızılot, Şükrü; "Açık Fatura-Kapalı Fatura", **Sabah Gazetesi**, 11 Aralık 1996.
- Kızılot, Şükrü; "Vergi İncelemesi'nin Yapılacağı Yer", **Sabah Gazetesi**, 12.01.1996.
- Kızılot, Şükrü; "İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgelerin, Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi", **Yaklaşım**, Sayı:188, (Ağustos 2008).
- Kolluca, Nevzat; "Hukuk Devletinin Önemi ve Yargı Bağımsızlığı", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı:3, (Aralık 2003).
- Küçük, Metin ve Mustafa Taşkın, "Adli Yargılama ile Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi", **Vergi Sorunları**, Sayı:131, (Ağustos 1999).
- Lasry, Claude; "Fransız Vergi Yargısında Kanıt Yüğü" (Çev: Turgut Candan), **Yaklaşım**, Sayı:47, (Kasım 1996).
- Organ, İbrahim; "Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:206, (Kasım 2005).

- Oytan, Muammer; "Türk ve Fransız Hukukunda Bilirkişi İncelemesi, Keşif, Delil Tespiti, Anket Uygulaması ve Sahteliğin İleri Sürülmesi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl:65, Sayı:398, (Mart 1993).
- Öğün, İsmail; "Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik Müessesesi ve Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:229, Eylül 2000.
- Önder, Fahrettin ve Ömer Tekşen, "Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm**, Sayı:69, (Ekim-Kasım-Aralık 2004).
- Özbek, Veli Özer; "İnternet Kullanımında Ortaya Çıkabilecek Bazı Ceza Hukuku Sorunları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Yıl:2002.
- Özdemir, Ersin; "Ticari Defterlerin Delil Olması Durumu ve TTK Tasarısında Bu Konuda Getirilen Yenilikler", **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.
- Özel, Salih; "Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlama Gücü", **Yaklaşım**, Sayı:161, (Mayıs 2006).
- Özgür, Murat; "Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü", **Vergi Raporu**, Sayı:80, (Şubat-Mart 2006).
- Özgüven, Ali Volkan; "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I", **Vergi Sorunları**, Sayı:197, (Şubat 2005).
- Özgüven, Ali Volkan; "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-II", **Vergi Sorunları**, Sayı:198, (Mart 2005).
- Özkan, Özgür ve Yalçın Gül, "İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller", **Mali Çözüm**, İSMMO Yayın Organı, Sayı:83, (Eylül-Ekim 2007).
- Perçin, Necati; "Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı:81, (Haziran 1995).
- Saban, Nihal; "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Yıl:22, Sayı:82-83, 1992.
- Saban, Nihal; "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", **Polis Dergisi**, Yıl:9, Sayı:36, (Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan), EGM Yayın Katalog No:349, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003).
- Sadak, Murat; "Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım", **İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)**, Özel Sayı:7, (Mart 2008).
- Saraç, Osman; "Vergi Hukukunda Bilirkişilik", **Yaklaşım**, Sayı:147, (Mart 2005).
- Seviğ, Veysi; "Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı:277, (Eylül 2004).

- Seviğ, Veysi; "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", **Mali Çözüm**, Sayı:5, (Temmuz 1991).
- Seviğ, Veysi; "Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur", **Referans Gazetesi**, 15.06.2007.
- Seviğ, Veysi; "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", **Vergi Dünyası**, Sayı:59, (Temmuz 1986).
- Seviğ, Veysi ve A. Bumin Doğrusöz; "Sermaye Azaltmasında Enflasyon Farkları Vergiye Tabi Olur Mu?", **Referans Gazetesi**, 24.09.2008.
- Seviğ, Veysi ve A. Bumin Doğrusöz; "Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılat Nasıl Hesaplanır", **Referans Gazetesi**, 01.04.2009.
- Seviğ, Veysi ve A. Bumin Doğrusöz; "Limited Şirketlerde İdare Hakkı", **Referans Gazetesi**, 08.04.2009.
- Sonsuzoğlu, Elif; "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-I", **Yaklaşım**, Sayı:153, (Eylül 2005).
- Sonsuzoğlu, Elif; "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-II", **Yaklaşım**, Sayı:154, (Ekim 2005).
- Sonsuzoğlu, Elif; "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları-III", **Yaklaşım**, Sayı:155, (Kasım 2005).
- Şahbaz, İbrahim; "Karşılaştırmalı Hukukta ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Hukuka Aykırı Deliller", **Ankara Barosu Dergisi**, 2006/1.
- Şanver, Salih; "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı:21, (Mayıs 1983).
- Şanver, Salih; "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul İ.T.İ.A., Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981.
- Şener, Oruç Hami; "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıya, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, Yıl:2004.
- Şengül, Selami; "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", **Maliye Dergisi**, Sayı:47, (Eylül-Ekim 1980).
- Şengül, Selami; "VUK'da Yapılan Değişikliklerle Delil ve Yorum Konusu", **Maliye Dergisi**, Sayı:51, (Mayıs-Haziran 1981).
- Şenyüz, Doğan; "Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım", **İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)**, Özel Sayı:7, (Mart 2008).

- Taşdelen, Aziz; "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, Yıl:2003.
- Taşpınar, Sema; "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:45, Sayı:1-4, Yıl:1996
- Tezcan, Durmuş; "İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi", (Tebliğ), **İstanbul Kültür Üniversitesi İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, 20-21 Eylül 2007.
- Tezel, Adnan; "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı:56, (Ağustos 1997).
- Tuncer, Mehmet; "Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı", **Maliye Postası**, Sayı:358, (Ağustos 1995).
- Tuncer, Selahattin; "Vergi Hukukunda Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı:73, (Ocak 1999).
- Uyanık, Namık Kemal; "Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemeleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:240, (Ağustos 2001).
- Uyanık, Namık Kemal; "İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:283, (Mart 2005).
- Üzeltürk, Hakan; "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", **Vergi Dünyası**, Sayı:250, (Haziran 2002).
- Üzeltürk, Hakan; "Vergi İnceleme Raporlarında Azmettirme", **Dünya Gazetesi**, 18.06.2007.
- Üzeltürk, Hakan; "Güle Güle 2008", **Dünya Gazetesi**, 31.12.2008.
- Vural, Mahmut; "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı:64, (Aralık 1986).
- Yaltı Soydan, Billur; "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", **Vergi Sorunları**, Sayı:151, (Nisan 2001).
- Yaltı Soydan, Billur; "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", **Vergi Sorunları**, Sayı:152, (Mayıs 2001).
- Yaltı, Billur; "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36 - İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007.
- Yaltı, Billur; "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:254, (Ekim 2002).
- Yaltı, Billur; "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, (Haziran 2007).

- Yaltı, Billur; "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK,359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı:285, (Mayıs 2005).
- Yaltı, Billur; "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Doç. Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, İstanbul, 2006.
- Yavaşlar, Funda Başaran; "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008.
- Yavuz, Ezgi; "Ücretin Ödenmesi Kanıtlanması Gününde Ödenmemesi ve Sonuçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:81, Sayı:1, 2007.
- Yenisey, Feridun; "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına ilişkin Bazı Sorunlar", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku"**, (Hazırlayanlar: Feridun Yenisey/Gülşen Güneş, 14/15 Ocak 2005, Bahçeşehir Üniversitesi), Mart 2006.
- Yetkiner, Erkan; "ABD'de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti", **Yaklaşım**, Sayı:98, (Şubat 2001).
- Yıldırım, Mehmet Kamil ve H. Selin Pürselim, "Fransız, Alman ve İsviçre Hukuklarının Türk İspat Hukukuna Etkileri", **Marmara Avrupa Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1-2, 2004.
- Yılmaz, Ejder; "Usul Ekonomisi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:01, Sayı:57, Yıl:2008.

- İnternet Kaynakları

- Afanassiev, Andrei; "Human Rights and Taxation in Europe: What is New?", **Eastern European Human Rights Law Journal**, Vol:1, No:1. <http://www.fwpublishing.net/Files/EEHRLJV1N1.pdf>, (Erişim: 15.03.2009).
- Akkaya, Mustafa; (Danıştay ve Ekonomik Yaklaşım), "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 İdari Yargı Sempozyum Tebliği**, (dipnot 9), www.danistay.gov.tr/8-DANISTAY%20KARARLARINDA%20EKONOMIK%20YAKLASIM.htm, (Erişim tarihi: 13.10.2008).
- Aktan, Coşkun Can; "Kanun Devleti Değil, Hukuk Devleti Olmalıyız", http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/liberal-demokrasi/aktan-kanun-devleti.pdf, (Erişim tarihi: 06.05.2007).
- Alptürk, Ercan; "Vergi Mevzuatı Kapsamında Suç Delilleri Hakkında Değerlendirmeler", .

http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/alpturk5.doc, (Erişim tarihi: 08.08.2008).

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, T: 28.03.2001, E:1999/51, K:2001/63, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K2001/K2001-063.htm>, (Erişim tarihi:06.05.2007).

Başözen, Ahmet; "Noter Tespitlerinin Delil Değeri", **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:65, (Temmuz 2007), <http://www.e-akademi.org/makaleler/abasozen-1.htm>, (Erişim tarihi:20.08.2007).

Burden of Proof, Internal Revenue Services, <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98503,00.html>, (Erişim:20.08.2008).

Deliduman, Seyithan; "İspat Sistemimizin Mevcut Durumu ve Elektronik İmzanın Bu Sistemdeki Yeri", **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:2, (Nisan 2002), <http://www.e-akademi.org/makaleler/sdeliduman-1.htm>, (Erişim tarihi:20.08.2007).

Doğrusöz, A. Bumin; "VUK'nun "Ceza Hükümleri" Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi", (Vergi Konseyine Sunulan Akademik Çalışma), 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/akademik_calisma2.doc, (Erişim tarihi: 19.03.2009).

Güner, M. Fatih; "Ticari Defterlerin ve Faturanın Ticari Uyuşmazlıklarda Delil Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım**, Sayı:16, (Kasım 2004), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114959.htm, (Erişim tarihi: 20.11.2007).

Güner, M. Fatih; (Fatura) "Muhasebe Sistemi İçerisinde Faturanın Önemi, Fatura ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Faturanın Ticari İşlemlerde Bir İspat Aracı Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım**, Sayı:25, (Ağustos 2005), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086861.htm, (Erişim tarihi: 20.11.2007).

Hukuk Devleti ve Yargı, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221), Aralık, 1997, <http://www.tusiad.org/turkish/rapor/hukukdevleti/dsy4.pdf>, (Erişim tarihi: 06.05.2007).

Seviğ, Veysi; "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", **Mali Çözüm**, Sayı:6, (Ağustos 1991), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/11-VEYSI%20SEVIG27.doc>, (Erişim Tarihi:20.04.2008).

Why should I keep records?, Internal Revenue Services, <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98557,00.html>, (Erişim tarihi: 20.08.2008).

Deren – Yıldırım, Nevhis; "Teksif İlkesi Açısından İstinaf", **Türkiye Barolar Birliği**,
<http://www.barobirlik.org.tr/yayinlar/makaleler/nevhisderenyildirim.doc>,
(Erişim tarihi: 20.10.2008).

Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi, www.kazanci.com.tr.

- Diğer Kaynaklar

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt:3, 1988.

Öcal, Bahar; "**Onus Probandı**" **Roma Yargılamasında İspat Yükü**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.

Özkan, Şener; **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2005.

Parlak, Bayram; **İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.