

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

MERVE BEŞELMA

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE 2023

Tezin Adı: Vergi Hukukunda İspat ve Delil

Hazırlayan: Merve BEŞELMA

ÖZET

Vergi hukuku, kamu hukuku içerisinde bulunan ve devletin mali olaylarını hukuki boyutuyla çözümleyen; vergi hukuku, harcama hukuku ve bütçe hukuku olmak üzere üç sınıflandırmaya ayrılan mali hukukun bir alt dalı içerisinde yer almaktadır. Türk vergi sistemi vergi mükelleflerinin beyan esasına dayanan bir vergileme sistemidir. Bu yüzden bu beyanların doğruluğunun ve eksikliğinin incelenmesi zorunludur. Bu inceleme neticesinde olayın gerçek mahiyeti ortaya konulacak ve ödenmesi gereken vergi tespit edilecek, bu kapsamda vergi ziyanının ortaya çıkmasına engel olunacaktır. Mükelleflerce beyan edilen vergilerin eksiksiz ve doğru bir şekilde beyan edilip edilmediğinin araştırılması vergi idaresince yapılmakta olup yapılan bu işlemlerin tümü vergi incelemesi olarak değerlendirilmektedir. Ülkemizde vergi incelemesi Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulunun inceleme elemanlarınca (vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarınca) yapılmaktadır. Yapılan vergi incelemesi neticesinde mükelleflerin beyanlarının eksik veya hatalı olması durumunda mükellefler bir takım cezai işlemlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu cezai işlemlerin de hatalı olduğunu düşünen mükellefler konuyu yargıya taşıyabilir. Yargıya taşınan durumun ortaya konulması ispatlama faaliyeti ile gerçekleşmektedir. İspatlama vesikası olarak kullanılacak delil araçları bu yönden önemli değerlere sahiptir.

Bu çalışmamızın temel amacı, yargılama sürecinde ve vergi incelemesi esnasında mükelleflerin ve idarenin iddia ettikleri beyanlarının doğruluğunun ortaya konulması amacıyla kullandıkları ispatlama faaliyetleridir. Hukukta ispat ve delil araçlarının neler olduğunun bilinmesinin yanında bunların ayrıca doğru, eksiksiz, yerinde kullanılmasının önemli olduğunu açıkça söylememiz mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Hukuk, Vergi, İspat, Delil, İspat Yüğü, Maliye, Mali Hukuk

Name of Thesis: Proof and evidence in tax law

Prepared By: Merve BEŞELMA

ABSTRACT

Tax law, which is within the public law and analyzes the financial events of the state with its legal dimension; It is a sub-branch of financial law, which is divided into three classifications: tax law, expenditure law and budget law. The Turkish tax system is a taxation system based on the declaration of taxpayers. Therefore, it is imperative to examine the accuracy and incompleteness of these statements. As a result of this examination, the true nature of the event will be revealed and the tax to be paid will be determined, and in this context, tax loss will be prevented. The tax administration investigates whether the taxes declared by the taxpayers are fully and accurately declared, and all of these transactions are considered as tax inspection. In our country, tax inspection is carried out by the tax inspectors (tax inspectors and assistant inspectors) of the Tax Inspection Board affiliated to the Ministry of Treasury and Finance. As a result of the tax inspection, if the declarations of the taxpayers are incomplete or incorrect, the taxpayers may face a number of penal actions. Taxpayers who think that these penal actions are also wrong can bring the matter to the court. The demonstration of the situation brought to the court is realized by the act of proving. Evidence tools to be used as proof documents have important values in this respect.

The main purpose of this study is the proving activities used by the taxpayers and the administration to reveal the accuracy of the statements they claim during the trial process and tax examination. It is possible to clearly say that in addition to knowing what the means of proof and evidence are in law, it is also important to use them correctly, completely and appropriately.

Keywords: Law, Tax, Proof, Evidence, Burden of Proof, Finance, Fiscal Law

ÖN SÖZ

Modern yaşamın gereği olarak insanlar bir arada yaşamaktadır. Bu insan ilişkilerinin çeşitliliği devletlerin oluşmasına zemin hazırlamıştır. İnsan ilişkileri sonucu ortaya çıkan devlet ögesinin çeşitli görevleri ortaya çıkmıştır. .Devletin üstlenmiş olduğu görevlerinin yerine getirilmesi için gelire ihtiyaç vardır. Vergi devletin temel gelir kaynaklarından biridir. Bu derece önemli olan gelir kaynağının doğru, etkili, verimli bir şekilde kullanılması için ispatlanması büyük önem taşımaktadır. İspatlamada kullanılan delil araçları devletin ikamesi için büyük önem taşımaktadır.

Vergi hukukunda ispat ve delilin önemini anlatan bu çalışmanın bu güne gelmesinde en büyük katkıyı sağlayan Sayın Hocam Danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI'dır. Lisans ve yüksek lisans süresince engin bilgileri ile hayatıma yön veren, bana hiçbir zaman güvenini ve desteğini esirgemeyen, beni sabırla dinleyen ve her soruma cevap veren, her zaman yanımda olan kıymetli hocama ne kadar teşekkür etsem azdır.

Son olarak teşekkürlerin en büyüğü hayatımın her aşamasında maddi ve manevi hiçbir şeyi benden esirgemeyip her konuda benim yanımda yer alan ve bana destek olan, beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan, yaşamımın şükür kaynakları olan canım babam Kadir BEŞELMA'ya, canım annem Necla BEŞELMA'ya ve canım kardeşim Emre BEŞELMA'ya aittir. Hayatımın en büyük şanssı sizsiniz.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖN SÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1. İspat Kavramı.....	3
1.2. İspat Yükü.....	5
1.3. İspat Türleri.....	7
1.3.1. Asıl, Aksini ve Karşı ile İspat.....	7
1.3.2. Doğrudan ve Dolaylı İspat	8
1.3.3. Tam ve Hakikate Yakın İspat	8
1.4. İspat Kuralları.....	9
1.4.1. Olağan Duruma Dayanma	9
1.4.2. Kanundaki İspat Yüküne Dayanma	9
1.4.2.1. İspat Yükü Kavramsal Açıklama	10
1.4.3. Karinelere Dayanma	10
1.4.3.1. Kanuni Karine.....	11
1.4.3.1.1. Olay ve Hak Karineleri.....	11
1.4.3.1.2. Adi ve Kesin Karine	12
1.4.3.2. Fiili Karine ve Kanuni Karine	14
1.4.3.3. Varsayım	14
1.4.4. Resmi Siciller ve Belgelere Dayanma.....	16
2. Delil Kavramı.....	16
2.1. Delil Kavramının Farklı Dillerdeki Karşılığı	17
2.2. Delillerin Özellikleri.....	18

2.2.1. Gerçekçi Olmak	18
2.2.2. Mantıklı Olmak	19
2.2.3. Kanuna Aykırı Olmamak	19
2.2.4. Olayı Temsil Etmek	20
2.2.5. Müşterek Olmak	21
2.2.6. İspat Açısından Önemli Olmak	21
2.3. Delil Kavramı İle Benzer Kavramlar	22
2.3.1. Karine.....	22
2.3.2. Beyyine Kavramı	22
2.3.3. Delil Kaynağı	23
2.3.4. Karşı Delil	23
2.3.5. Delil İçeriği	24
2.3.6. Delil Değeri	24
2.4. Delillerin Sınıflandırılması ve Kapsamı	24
2.4.1. Kesin Delil ve Takdiri Delil	25
2.4.1.1. Kesin Deliller.....	25
2.4.1.2. Takdiri Deliller	26
2.4.2. Dolaylı ve Doğrudan Delil	27
2.4.3. Yasak ve Yasak Olmayan Delil	28
2.4.4. Kişisel ve Nesnel Delil.....	29
2.4.5. Kanuni ve Akdi Delil	29
2.4.6. Ekonomik ve Maddi Delil	30
2.4.7. Sınırlı ve Sınırsız Delil.....	30
2.4.8. Bağlı ve Serbest Delil	31
2.4.9. Re'sen Müracaat Edilebilen ve Müracaat Edilemeyen Delil.....	32
2.4.10. Delillerin İçinde Bulunduğu Kesim Olarak Sınıflandırılması	33
2.5. Delil Sistemleri.....	33
2.5.1. Kanuni Delil Sistemi.....	34
2.5.2. Takdiri Delil Sistemi.....	35
2.5.3. İlmi Delil Sistemi.....	36
2.5.4. Dini Delil Sistemi	36
3. İspat ve Delile İlişkin Yargılama İlkeleri	37

3.1. Anayasal İlkeler.....	37
3.2. Medeni Yargılama Hukukuna Ait İlkeler	41
3.3. Ceza Yargılamasına Ait İlkeler	43
3.4. Vergi Yargılamasına Ait İlkeler	44
İKİNCİ BÖLÜM.....	46
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL	46
1. Türk Vergi Hukukunda İspat Kavramı	46
1.1. İspat Konusu, Önemi ve İspatın Ölçüsü	46
1.1.1. Vergi Hukukunda İspat Yükünün Yeri	47
1.1.2. İspat Konusu, Önemi ve Ölçüsü	48
1.2. Türk Vergi Yargılamasında İspat Yükü.....	49
1.2.1. “Hayatın Olağan Akışı” Karinesi (Aksini İddia Eden Tarafından İspat Edilmesi Gereken Durum).....	50
1.2.2. İktisadi İcaplar	50
1.2.3. Ticari İcaplar	51
1.2.4. Teknik İcaplar.....	52
1.2.5. Olayın Spesifik Durumuna Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar	53
2. Türk Vergi Yargılamasında Delil Türleri	53
2.1. Mükellef Tarafında Oluşan Deliller.....	54
2.1.1. Beyannameler	54
2.1.2. Bildirimler	55
2.1.3. Defterler	55
2.1.3.1. Defterlerin Mükellefin Lehine Delil Olması	56
2.1.3.2. Defterlerin Mükellefin Aleyhine Delil Olması	57
2.1.3.3. Defterlerin Üçüncü Kişiler Açısından Delil Olarak Kabul Görmesi	57
2.1.3.4. Belgeler	58
2.1.3.4.1. Belge Düzeninin Delil ve İspat Açısından Durumu	58
2.1.3.4.2. Belgelerin Hiç Düzenlememiş Olması Durumu (Yok Hükmünde olması)	59
2.1.3.4.3. Belge Düzenine İlişkin Ödevler	59
2.1.3.5. Fatura ve Benzeri Belgeler	60
2.1.3.6. Fatura Yerine Geçen Belgeler	61
2.1.3.6.1. Perakende Satış Vesikası (Perakende Satış Fişi)	62

2.1.3.6.2. Gider Pusulası.....	62
2.1.3.6.3. Müstahsil Makbuzu.....	64
2.1.3.7. Serbest Meslek Makbuzu	64
2.1.3.8. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Vesikalar	65
2.1.3.9. Sevk İrsaliyesi.....	65
2.1.3.10. İrsaliyeli Faturalar.....	66
2.1.3.11. Diğer Evrak ve Vesikalar	67
2.1.3.11.1. Taşıma İrsaliyeleri.....	67
2.1.3.11.2. Yolcu Listeleri	68
2.1.3.11.3. Günlük Müşteri Listeleri	68
2.1.3.11.4. Muhabere Evrakı.....	69
2.1.3.12. Adisyon Fişi.....	69
2.1.3.13. Reçete.....	69
2.1.3.14. Elektronik Kayıt ve Elektronik Belgeler	69
2.1.3.14.1. Elektronik Fatura Kullanımı	70
2.1.3.14.2. Elektronik Defter Kullanımı	71
2.1.3.15. Özel Sözleşmeler	71
2.1.3.15.1. Peçeleme Sözleşmeleri	72
2.1.3.15.2. Muvazaalı İşlemler.....	73
2.1.3.15.3. Kanuna ve Genel Ahlaka Aykırı Sözleşmeler	74
2.2. İdare Kesiminde Oluşan Deliller	74
2.2.1. Yoklama Fişleri	75
2.2.2. Vergi İnceleme Tutanakları.....	77
2.2.3. Aramalı İnceleme Tutanağı	82
2.2.4. Bilgi Toplama Tutanağı	83
2.2.5. Takdir Komisyonu Kararları	84
2.2.5. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Olarak Niteliği	85
2.3. Yargı Kesiminde Oluşan Deliller	86
2.3.1. Bilirkişi	86
2.3.1.1. Bilirkişi Kavramı	86
2.3.1.2. Bilirkişi Sayısının Belirlenmesi	87
2.3.1.3. Bilirkişilerin Görevlendirilmesi.....	87

2.3.1.4. Bilirkişinin Görevinin Kapsamı ve Bilirkişilik İncelemesi	88
2.3.1.5. Bilirkişilik Müessesesi ve İdari Yargıdaki Yeri	88
2.3.2. Keşif	89
2.3.3. Yargı İlamları	90
2.4. İdare ve Yargı Kesiminde Oluşan Deliller	90
2.4.1. Tanık Beyanı	90
2.4.2. İkrar	92
2.5. Delillerin Toplanması	93
2.5.1. Delil İkamesi Yoluyla Delillerin Toplanması	94
2.5.2. Tespit Yoluyla Delillerin Toplanması	95
2.5.3. Re'sen Araştırma Yoluyla Delillerin Toplanması	96
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	97
TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	97
3.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil İlkelerinin Değerlendirilmesi	97
3.1.1. Kıyas Yasağı İlkesi	97
3.1.2 Re'sen Araştırma İlkesi	98
3.1.3. Yazılılık İlkesi	101
3.1.4. Delil Serbestisi İlkesi	101
3.1.5. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	102
3.1.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	103
3.1.7. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi	104
3.2. Delillerin Değerlendirilmesi	104
3.2.1. Delillerin Tespiti	105
3.2.1.1. Delillerin Bütün Olarak Değerlendirilmesi	105
3.2.1.2. Delillerin Sağlamlık Bakımından (Güvenirlilik) Açısından Değerlendirilmesi	106
3.2.2. Vergi Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi	106
3.2.2.1. Mükellef Kesiminde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	107
3.2.2.1.1. Beyannamelerin Değerlendirilmesi	107
3.2.2.1.2. Bildirimlerin Değerlendirilmesi	108
3.2.2.1.3. Ticari Defter ve Kayıtların Değerlendirilmesi	110
3.2.2.1.4. Kayıt ve Belgelerin Değerlendirilmesi	111

3.2.2.1.5. Özel Sözleşmelerin Değerlendirilmesi	112
3.2.2.1.6. Elektronik Ortamda Düzenlenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Değerlendirilmesi	113
3.2.2.2. İdare Kesiminde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	114
3.2.2.2.1. Yoklama Fişleri.....	114
3.2.2.2.2. Vergi İnceleme Tutanakları	115
3.2.2.2.3. Arama Tutanakları	115
3.2.2.2.4. Bilgi Toplama Tutanakları.....	117
3.2.2.2.5. Takdir Komisyonu Kararları.....	117
3.2.2.2.6. Uzlaşma Tutanakları	118
3.2.2.3. Yargı Kesiminde Oluşan Deliller.....	119
3.2.2.3.1. Bilirkişi Raporları	119
3.2.2.3.2. Keşif	120
3.2.2.3.3. Yargı İlamları(kararları)	121
3.2.2.4. İdare ve Yargı Kesiminde Oluşan Delillerin	122
Değerlendirilmesi	122
3.2.2.4.1. Tanık Beyanı.....	122
3.2.2.4.2. İkrar	123

KISALTMALAR LİSTESİ

Any. :	Anayasa
CMK. :	Ceza Muhakemeleri Kanunu
E. :	Esas
E. Fatura :	Elektronik Fatura
HMK :	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K. :	Karar
MK :	Medeni Kanun
Mad. :	madde
T. :	Tarih
TBMM :	Türkiye Büyük Millet Bahçesi
İYUK :	İdari Yargılama Usul Kanunu
Vd. :	Ve devamı
VDDK :	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK :	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Hukuk kuralları toplumsal yaşamın zorunlu unsurları olarak meydana gelmiş; düzenleyici, yasaklayıcı ve izin verici düzenlemeler olarak ortaya çıkmış normlar bütünüdür. Hukuki kurallar durağan, hayat dinamiktir. Bu dinamiklik karşısında hukuk kuralları da bulunduğu çağa, döneme göre düzenlemeler içermelidir. Bu sebeple insanlar tarafından ortaya konulan bu kuralların insan ilişkilerini düzenlemesi beklenmektedir. Düzenlenen bu normlara uyulmaması ya da bu kurallara uygun hareket edilmemesi hukuka aykırılık meydana getirmektedir.

Vergi mükelleflerine bir takım ödevler yüklenmiştir. Mükellefin bu yükümlülükleri Türk Vergi Sistemi ile belirlenmiştir. İşte bu Türk Vergi Sistemi ile belirlenmiş olan şekli ödevlerin başında beyanname verme ödevi gelmektedir. Devletin devamlılığının sağlanması açısından gelir elde etmesinin aracı olan beyanname verme usulünün idare nezdinde devlet tarafından denetlenmesi bir zorunluluktur.

Vergi mükellefleri vergiyle ilgili iş ve işlemlerini, tam ve eksiksiz olarak yerine getirmek zorundadır. İdare ise vergi ziyanının önüne geçmek için vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin yapmış olduğu bu beyanname verme ve diğer ödevlerin yerine getirilip getirilmediğini araştırır. Yaptığı bu araştırma neticesinde mükellefe yüklenen ödevlerin istenen şekilde yerine getirilmediğini tespit ettiğinde idare ile vergi mükellefleri arasında uyuşmazlık çıkması muhtemeldir. Ortaya çıkan bu uyuşmazlık ise yargı yolu ile çözümlenmeye çalışılır. Mahkemeye sirayet eden böyle durumlarda ise mükellefler ve idare haklılığını ispatlamak zorundadır. Gerek idare gerekse de vergi mükelleflerinin haklılıklarını meydana çıkarmak için iddia ettikleri olayların doğruluğunu ispat etmek istemeleri ispatın, ispatın ortaya çıkarılması ise ispatlama vasıtası olan delillerin önemini ortaya çıkarmaktadır.

Türk vergi sistemi, vergi yargılama sisteminde vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde hem ispat hem de delil faaliyeti açısından ayrı ayrı öneme sahiptir. İspatlama ve delil gösterme ile ilgili süreçlerde yaşanan ve vergi mükellefi nezninde önem arz eden konular çalışmamızda değerlendirilecek, mükellefler ile vergi idaresi arasında sorun çıkartan durumlar detaylıca incelenerek hem ispat hem de delil konusunun her iki tarafça da daha verimli sonuç ortaya çıkartması amacına yönelik çözümler ortaya konmaya çalışılacaktır.

Çalışmamızın genelinde geniş bir bakış açısıyla ana eksenimiz olarak; İspat ve delil kavramlarının genel olarak açıklanması; ispat ve delil kavramlarına ilişkin yargılama ilkeleri sistemsal olarak analiz etmeye çalışılacaktır. . Bu çalışma başlıca 3(üç) bölüm olarak şekillenmiştir. Bu amaçla, “ Vergi Hukukunda İspat ve Delil ”

konulu çalışmamızın birinci bölümünde, ispat ve delile ilişkin kavramsal çerçeve açıklanacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Türk vergi yargılamasında ispat ve delillerin tek tek açıklanması ve delil türlerinin detaylıca incelenmesi yapılacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise, Türk vergi yargılama hukukunda ispat ve delillerin mükellef, idare ve yargı kesiminde değerlendirilmesi yapılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, ispat ve delil kavramlarının genel olarak açıklanması yapıldıktan sonra hukukun farklı dalları arasındaki ispat yükü ve bu ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu ile ilgili incelemelerde bulunulacaktır. Bu incelemenin ardından ispat türleri, ispat kuralları açıklandıktan sonra delil kavramının incelenmesine geçilecektir. Delillerin özellikleri ve benzer kavramlar ile karşılaştırılması yapıp, delillerin sınıflandırılması yapılacaktır. Delil sistemlerinin de açıklanmasının ardından, ispat ve delile ilişkin yargılama ilkeleri anayasal, medeni yargılama, ceza yargılama ve vergi hukuku açısından tek tek değerlendirmeye tabii tutulacaktır.

1. İspat Kavramı

İspat, anlam olarak tanık ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıklama olarak tanımlanmaktadır.¹ İspatın kavram olarak mevzuatta herhangi bir karşılığı bulunmamaktadır. Yüksek mahkemelerden olan Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtay da kavram olarak ispatın tanımına yer vermemişlerdir. Genel olarak hukukta ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi şeklinde tanımlanır. Buna göre ispat uyuşmazlık konusu olayların ortaya çıkartılması, saptanması suretiyle yargıcı ikna etmeye yönelik bir süreç olmaktadır.² İspat, bir ikna işlemidir.³

İspat(kanıtlama) kavramının biri dar, diğeri geniş olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamda ispat kavramı bilim felsefesidir. 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 hukukta ispat kavramı üzerinedir. Diğer yandan

¹TDK, <https://sozluk.gov.tr/?kelime=İSPAT%C4%B0>, (05.03.2022)

²Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 9.bası, Ankara 2001, s. 199.

³Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, *Hukukun Temel Kavramları*, 5. Basım, Bursa 2011, s.177.

hukukta; medeni, cezai, idari ve mali usulde ispattan söz edilmekle beraber tüm bu sayılan usullerin ayrıldıkları noktalar da bulunmaktadır. ⁴

Bir iddianın ortaya atılarak dava açılması, sadece iddiayı ileri sürüp yargılamayı başlatanın talebinden ibarettir. Buna karşılık, karşı tarafın savunması da yine kendi açısından durumu ortaya koymasını ifade eder. Ancak, hakimin karar verebilmesi için yalın bir iddia veya savunma yeterli değildir. Salt tarafların iddia ve savunmalarına göre karar verilecek olursa, bir taraf aynı zamanda mahkemenin kararını oluşturacak demektir ki, bunun sağlıklı ve adil bir yargılama olduğu söylenemez. Bu sebeple, olay anını yaşamayan hakimde, yargılama konusu olayı canlandıracak, gerçeğin ne olduğunu kavramasına yardımcı olacak kanaat uyandırılmalıdır. Deyim yerindeyse, hakimin dışında gerçekleşen olay, hakimin zihninde, adeta bir film sahnesi gibi canlandırılabilir. Bunun sağlanması da ispat faaliyeti ile gerçekleşebilir. Genel anlamda, hakimde, uyuşmazlık konusu olaylar (maddi vakıalar) hakkında kanaat uyandırmak için gerçekleştirilen faaliyete ispat faaliyeti denilmektedir. ⁵

Dava konusu yapılan hakkın (örneğin alacağın) gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukukun o hakkın doğumunu veya sona ermesini kendisine bağladığı vakıaların doğru olup olmadığının tespit edilmesi sonucunda mümkün olur. İşte, dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların doğru (var) olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemine, ispat denir. Bir taraf, ancak dayandığı vakıaların doğru olduğunu veya karşı tarafın dayandığı vakıaların doğru olmadığını ispat ederek, davayı kazanabilir veya davayı kaybedebilir. Davacı, davasında ne kadar haklı olursa olsun, davasını dayandırdığı vakıaları ispat edemez veya ispat eder de davalı bunların aksini ispat ederse, davayı kaybeder. ⁶

Medeni usul hukukunda kural olarak müzakere ilkesi benimsenmiştir. Hakim delil araştırmaz. Tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlıdır. ⁷ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun dördüncü kısmının İspat ve Deliller başlıklı 187. maddesine göre, ispatın konusunu, tarafların üzerinde anlaşılmadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir .

⁴Salih Şanver, “Vergi Hukukunda İspat”, *Vergi Dünyası*, Sayı:21, Mayıs 1983, s.52.

⁵Muhammet Özkes, *Temel Hukuk Bilgisi*, 10. Baskı, İstanbul 2019, s. 218

⁶Baki Kuru, *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara 2017, s.231-232

⁷Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 177.

Ceza hukukunda ise, araştırma ve soruşturma ilkesi benimsenmiştir. Hakim, delil araştırır. Tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı değildir.⁸

1.2. İspat Yükü

Mevzuatımızda ispat temel kaynağını Anayasamızdan almaktadır. Anayasanın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 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.” Ayrıca 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununda da ilgili konu ile ilgili düzenlemeler şöyledir;

İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir. (HMK md 190/1)

Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir. (HMK md 190/2)

İspat faaliyeti sonucu, hakim kendi dışında gerçekleşen olay hakkında bir kanaat sahibi olur, maddi vakıaları tam olarak anlar, bu vakıaları anladıktan sonra, hukuk kuralı karşısında anlama faaliyetinde bulunarak bir karar verir. İspat faaliyeti, kural olarak, hayat olaylarına, yani maddi vakıalara ilişkindir. Hukuk kurallarının, özellikle de olaya uygulanacak Türk hukukunun ayrıca ispatına gerek yoktur, hukuk kurallarını olaya uygulamak hakimnin işidir.⁹ Hakim Türk hukukunu resen uygular.

Hakim, davada hangi (çekişmeli) vakıaların ispat edilmesi gerektiğini tespit ettikten sonra, bu vakıaların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği sorusu ile karşılaşır; buna ispat yükü denir. Kendisine ispat yükü düşen taraf için, bu bir yükümlülük değil (mükellefiyet), sadece bir yüküdür (külfettir) . Taraf kendisinin ispat etmesi gereken bir vakıayı ispat edemezse, karşı taraf (ve mahkeme) onu mutlaka ispat etmesini isteyemez. Bilakis, kendisine ispat yükü düşen taraf, o vakıayı ispat edememiş sayılır; örneğin, kendisine ispat yükü düşen ve fakat bunu yerine getiremeyen taraf davacı ise, davasını ispat edememiş sayılır ve dava bu nedenle reddedilir.¹⁰

İspat yükünün içeriğini birbirinden farklı iki konu oluşturmaktadır. Bunlardan birincisi, iddiasını ispat etmek üzere taraflardan hangisinin kanıt getirmek

⁸Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 177.

⁹Muhammet Özkes, a.g.e. , s.219

¹⁰Baki Kuru, a.g.e. , s. 233.

zorunda olduğu; ikincisi ise, kanıt getirme yükü kendisine düşen tarafın neleri ispat etmekle yükümlü olduğudur.¹¹

İspat yüküne ilişkin genel kaidelere göre hukukta iddia sahibi iddiasını ispat ile mükelleftir. Taraflardan herhangi biri bu zorunluluğu yerine getirmediği takdirde, bu durum hakkın yokluğunu, yani hakkın varlığının ispat edilmediğini gösterdiğinden, iddianın veya savunmanın reddi sonucunu doğuracaktır.¹² Nitekim medeni kanun bu genel ilkeyi, “ Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür” şeklinde hükme bağlamıştır (MK madde 6). Kanunun bu maddesinden de anlaşılacağı üzere bazı hallerde ispat yükü değışkenlik gösterebilir.

Taraflardan her birinin iddiasını ispatla yükümlü olduğu ilkesinin istisnaları da vardır. İstisnalar bu ilkenin her somut olayda olduğu gibi uygulanmaz olmasından kaynaklanmaktadır. Bu istisnalar bazen dürüstlük kuralından, bazen hakkaniyetten, bazen de doğrudan doğruya kanundan kaynaklanmaktadır. İstisnaların söz konusu olduğu durumlarda, normal ispat yükü ilkesi tersine çevrilir. Normal ispat yükünü tersine çeviren bir başka hal ise, taraflardan birinin lehine kanuni karinenin bulunmasıdır. Böylece iddiasını veya savunmasını bir kanuni karineye dayandıran taraf, iddiasını ispat yükünden kurtulur; buna karşılık diğer taraf karinenin aksini ispat etmekle, yani karineyi çürütmekle yükümlü olur. Medeni kanunumuzda çok çeşitli ve sayıca pek fazla kanuni karine vardır.¹³

Kanundaki defter ve belgeleri usulüne uygun olarak tutan kişiler ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Yani, bu durumdaki defter ve belgelerin doğru olduğu kabul edilerek vergilendirme bu belgelere dayandırılır. Belge düzenine uyulmadığının saptanması halinde bu karineden yararlanma imkanı ortadan kalkar ve vergi idaresi, belgelere dayanmadan, resen vergi tarh etme imkanı kazanır. Keza, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan, mutad olmayan durumların varlığını iddia eden taraflar-mükellef, vergi dairesi bunu ispat mükellefiyetindedir.¹⁴

Her iki taraf da, ispat yükünün kime düştüğünü gözetmeden delil göstermişler ise, bu halde hakimin (şimdilik) ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü araştırmasına gerek yoktur. Çünkü hakim, ilk önce tarafların gösterdikleri delilleri incelemekle yükümlüdür. Mesela, bir trafik kazasından dolayı açılan tazminat davasında, her iki taraf da kazanın oluş biçimi hakkında tanık göstermiş ise, hakim, bu tanıkların hepsini dinleyerek kazanın oluş biçimini öğrenmeye çalışır. Yoksa burada hakim, ilk

¹¹Turgut Akıntürk, *Medeni Hukuk*, 10. Baskı, İstanbul 2008, s. 99.

¹²Turgut Akıntürk, a.g.e. , s.100.

¹³Turgut Akıntürk, a.g.e. , s.100.

¹⁴Özhan Uluatam, *Türk Vergi Hukuku*, Ankara 1995, s. 94.

önce ispat yükünün kime düştüğünü araştırıp, yalnız o tarafın tanıklarını dinlemekle yetinemez.¹⁵

Davacı davasının (iddiasının), davalı ise savunmasının (def'i veya itirazının) doğru olduğunu göstermek üzere çeşitli olguları ileri sürerler. Bunlar iddianın dayanağı olan, daha doğrusu iddianın dayanağını oluşturan bir hakkın doğması, hükümlerini meydana getirmesi veya ortadan kalkması için hukuk düzeninin zorunlu saydığı olaylardır. Davacının, açtığı davayı kazanabilmesi, iddiasını dayandığı olguların varlığına ve doğruluğuna hakimi inandırmasına bağlıdır. Aynı şey davalının def'i veya itirazlarının dayanağını oluşturan olgular hakkında da geçerlidir. Demek ki tarafların ispat edecekleri husus, iddiaların ve savunmaların temelini oluşturan olayların varlığıdır.¹⁶

Çekişmeli konuya uygulanması gerekli olan hukuk kurallarının gösterilmesi ve varlıklarının ispatı, kural olarak taraflara düşmez. Olayla ilgili hukuk kurallarını ve bunlar içinden davanın sonuçlandırılmasına yarayacak olanı belirleyerek onu uygulamak, hakimin yetkisini ve aynı zamanda görevini oluşturur. Kural böyle olmakla beraber, devletin özel hukuku ile ilgili anlaşmazlıklarda yabancı bir devletin hukuk kuralına dayanan taraf veya anlaşmazlığa bir örf ve adet hukuku kuralının uygulanması gerektiğini ileri süren taraf, böyle bir hukuk kuralının varlığını ispat etmek zorundadır. Bu istisnai durumlar dışında taraflardan uygulanacak hukuk kuralını ispat etmeleri istenemez.¹⁷ Hukuk kurallarının ispatlanmasına gerek yoktur. Çünkü HMK madde 33'e göre Türk hukuk kuralları resen uygulanır, hakim Türk hukukunu resen araştırır ve uygular.

1.3. İspat Türleri

İspat türleri; karşı ile ispat, doğrudan ve dolaylı ispat ve de tam ve hakikate yakın ispat olmak üzere çeşitli sınıflara ayrılmaktadır. İspat türleri, görülmekte olan davada kullanılan ispat araçlarının çeşitliliği ile ilgili bilgiler içermektedir.

1.3.1. Asil, Aksini ve Karşı ile İspat

Asil ispatın kelime anlamı, iddiada bulunan kişinin yapmış olduğu inandırma faaliyetidir. Karşı tarafın yaptığı ikna çalışması ise ' karşı ispat' olarak

¹⁵Baki Kuru, *a.g.e.* , s. 234.

¹⁶Turgut Akıntürk, *a.g.e.* , s.100.

¹⁷Turgut Akıntürk, *a.g.e.* , s.101.

adlandırılmaktadır. Karşı ispat diğer tarafın delillerini veya ileri sürdüğü olayları yok etmek şeklinde değil de, ispatlanmış vakıaların tam tersini ortaya çıkarmak şeklinde oluyorsa aksini ispat olarak adlandırma yapılır.¹⁸

Bu durumda asıl ispatın davacı, karşı ispatın da davalıca gerçekleştirileceği şeklinde düşünmek yanlıştır. Mesela yaptığı ödemeyi ispatlamak zorunda olan davalı asıl ispat yapmakta, ödemenin gerçekleştirilmediği hususunda hakimde olumlu görüş uyandırarak davacının aksini ispat etmesi karşı ispat olarak adlandırılır.¹⁹

Karşı ispat kavramı HMK’da da düzenleme alanı bulmuştur. Yürürlükte bulunan HMK’nın karşı ispat başlığı ile düzenlenen 191. Maddesine 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.”

1.3.2. Doğrudan ve Dolaylı İspat

İspat, olayda uygulanacak hukuk kuralının soyut olarak tüm olayı kapsıyorsa buna doğrudan ispat denir.²⁰ Ancak ispat somut olayı değil de onun doğruluğunu ortaya koyan fakat gerçek olaya ilave olmayan farklı bir olayı kapsıyorsa bu durumda dolaylı ispat ortaya çıkar. Böyle bir olayla karşılaşan hakim olguyu meydana getiren olayın ispat edilmiş sayılmasını şimdiye kadar edinmiş olduğu mesleki tecrübe ile ispatına karar vermekten başka yapacağı bir şey yoktur. Dolaylı ispatın yargı düzenine izin verilmesi, hakimın delilleri özgürce değerlendirmesi kuralından dolayı olmaktadır.²¹

1.3.3. Tam ve Hakikate Yakın İspat

Tam ispat, hakimde, olayın meydana geldiği konusunda öngörü gerçekleştirmek niyetiyle yapılan ispattır. Tam ispatta ölçünün ne olması gerektiği konusu ispat ölçüsü tanımı ile yakından ilişkilidir. Bazen ise tam ispat kavramının yerini “ hakikate yakın gösterim” kavramı almaktadır. Örneğin, bir mahkemeden ihtiyati tedbir kararı talep edildiğinde, hakime olayın tam ispat ile ispatlanması

¹⁸ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, *İspat Yükü*, 2. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, 1980, s.2.

¹⁹Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, *Medeni Usul Hukuku Esasları*, Alkım Yayınevi, İstanbul,2006, s. 322.

²⁰Mehmet Kamil Yıldırım, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1990, s.120.

²¹Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, a.g.e. , s. 323.

gerekmemekte, yaklaşık ispat da hakim tarafından yeterli görülmektedir; fakat bu şekilde yapılan ispatın yeterli görülmesi için hukuki bir karşılığının olması gerekir.²²

Bizim hukuk düzenimizde, tam ispat kuralı dikkate alınmaktadır. Kural bu olmakla beraber bilimsel görüşlerde bunun açıklaması hakkında meydana gelmiş bir bilimsel birlik bulunmamaktadır. Olasılıkla muhtemel görme ve kanaat getirme gibi görüş birlikleri olsa da bunlar da tam bir fikir birliği sağlayamamıştır. Görülmekte olan davada hakimin iddianın doğruluğuna ikna olduğu vakıa ispat edilmiş sayılmış kabul edilmektedir. Bu gerçeklik ise mutlak olarak değil gerçek hayata uygulanabilir bir gerçeklikten ibaret olmalıdır.²³

1.4. İspat Kuralları

İspat kuralları; olağan duruma dayanma, kanundaki ispat yüküne dayanma, karinelere dayanma ve de resmi sicil ve belgelere dayanma olmak üzere çeşitli sınıflandırmalara tabii tutulmaktadır.

1.4.1. Olağan Duruma Dayanma

Olağan bir duruma dayanan taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir. Kanunda buna örnek olarak evlilik içinde doğan çocuğun baba olması veya bir kimsenin fiil ehliyetinin bulunması gösterilebilir. Bunların olağan olduğu kabul edilir ve aksini iddia edenin ispat etmesi aranır.²⁴

1.4.2. Kanundaki İspat Yüküne Dayanma

Kanundaki ispat yüküne ilişkin düzenleme öncelikli olarak ‘ İspat Yükü ’ başlığı altında HMK madde 190 ile düzenleme altına alınmıştır. İlgili madde hükmüne göre; “ *İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.*

²²Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, a.g.e. , s. 323.

²³Mehmet Kamil Yıldırım, a.g.e., s. 40.

²⁴Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 180.

Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir. ”

1.4.2.1. İspat Yükü Kavramsal Açıklama

Bir uyuşmazlıkta hangi olayların ispat edileceği belirlendikten sonra, bu uyuşmazlıkları hangi tarafın ispat edeceği meselesi gündeme gelir. Başka bir anlatımla, ispat edilecek uyuşmazlıkların saptanmasının ardından ispat yükünün davanın hangi tarafında olduğu sorunu ortaya çıkar.

İspat yükü, eski söylemiyle ‘ beyine külfeti’ iddia ve savunmalarını dayandırdıkları bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının ispat edilememesi halinde aleyhine verilecek bir kararla karşılaşma tehlikesidir.²⁵

İspat hakkı, medeni usul hukukunda ilk defa 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile ayrıca ve açıkça düzenlenmiştir. HMK m 189/f 1 de ‘ *taraflar kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir*’ denilerek tarafların belirli usuller çerçevesinde ispat haklarının bulunduğu açıkça ifade edilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı üzere ispat hakkı yasal sınırlar çerçevesinde her iki tarafa da tanınmıştır.²⁶

1.4.3. Karinelere Dayanma

İspat konusunda en önemli kavram karine kavramıdır. Bir karinenin varlığı halinde de ispat yükü ortadan kalkar veya yer değiştirir. Karine bilinen bir olayın varlığından, bilinmeyen bir başka olayın ya da hukuki durumun varlığı ya da yokluğu sonucuna ulaşılmasıdır.

Karinenin hangi anlama geldiği ve özellikle kanuni karine ve fiili karine ayrımında ne gibi farkların bulunduğu maddi hukuk ve usul hukuku açısından önem taşımaktadır. Bu ayrıma maddi hukuk açısından bakıldığında bu normların hukuk kuralları içindeki konumunun saptanmasında, şekli hukuk açısından önemini incelediğimizde ise bu normların ispat kuralları ile ilişkisi bulunduğunu belirlemeye yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

²⁵Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 180.

²⁶Karşlı, s. 549; Özbay, HMK, s. 245; Cengiz Topel Çelikoğlu, Medeni Usul Hukukunda Avukatın Delil Toplaması, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. baskı, Ankara 2014, s. 289

Genel olarak iddiasını bir karineye dayandıran kimse, bunu ispat etmekle yükümlü değildir. Karinenin aksinin ispatı ise, karşı tarafa aittir. Bu karineyi çürütemezse, davayı kaybetme düşüncesiyle karşılaşır. Karineler kanundan doğan karineler ve fiili karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.²⁷

1.4.3.1. Kanuni Karine

Bir kanun hükmünün belli bir olay için öngördüğü hükümden, belli olmayan bir olayın varlığı yada yokluğu sonucuna varmasıdır.²⁸ Kanuni karineler sayesinde varlığından şüphe duyulan bir kavram ile ilgili olarak sonuca varmamızı sağlayan, kanunda yer edinmiş olan bazı belirtiler sonucu varlığını tespit ettiğimiz olgulardır. Bu durumun gerçekte olduğu tespit edildiğinde hakim, kanunda açıkça yazılı olan ve karine ile elde edilen sonucun var olduğunu kabul eder. Buna göre hakim, karine sonucu elde edilen şeylerle bağlıdır.²⁹ Bu duruma örnek olarak Türk Medeni Kanunu'nun madde 166/3' ü örnek verebiliriz. İlgili maddeye göre, evlilik en az bir yıl sürmüştü ve eşlerin birlikte başvurusu ya da bir eşin diğerinin davasını kabul etmesi halinde, hakim evlilik birliğinin temelinden sarsıldığını kabul etmelidir. TMK'nın 166/3'üncü maddesi bir kesin karinedir yani aksi ispat edilemez. Fakat adi kanuni karinelere baktığımızda karşı taraf aksi durumu ispat edemediği sürece aynı durum söz konusu olur. Aksi ispat edilebilen yani adi bir karineye ise Türk Medeni Kanunu'nun 285. maddesi örnek verilebilir. İlgili madde hükmüne göre, evlilik birliği içerisinde ya da evliliğin sona ermesinden başlayarak üç yüz gün içinde dünyaya gelen çocuğun babası koca kabul edilir. Doğan çocuğun evlilik birliği içerisinde ya da birliğin sona ermesinden başlayarak üç yüz gün içinde dünyaya geldiği ispatlanırsa, yargıç, karşı taraf tersi durumu kanıtlayamadığı sürece, kocanın babalığını kabul etmeye mecburdur.

1.4.3.1.1. Olay ve Hak Karineleri

Olay karinelerde çıkarılan şey, bir durumdan ibarettir. Örneğin, iki kişiden hangisinin önce öldüğü belirlenemiyorsa, birlikte öldükleri kabul edilir. Buna birlikte ölüm karinesi adı verilir.

²⁷Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 180-181.

²⁸Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 181.

²⁹ Max Kummer, , Berner Kommentar, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Band I Einleitung und Personenrecht, Einleitung, Art. 1-10 ZGB, Bern: Verlag Stämpfli Cie, 1966.

Olay karinelerinde, varlığı bilinen bir durumdan varlığı bilinmeyen bir duruma erişilir.³⁰ Örneğin, ölüm karinesi bir olay karinesidir ve varlığı bilinen bir olgudan ölüm sonucuna ulaşmak mümkündür.

Hak karinelerinde, kanun, belli bir olay ya da durumda bir hakkın ya da hukuki ilişkinin halen bulunup bulunmadığı sonucunu çıkarır. Örneğin, evlilik içinde doğan çocuğun babası kocadır. Bir diğer örnek bir taşınırı elinde bulunduranın (zilyet) , onun sahibi olduğu varsayılır. Bu hallerde varılan sonuç hukukidir. Bir hak veya hukuki statünün varlığı ortaya çıkar.³¹ Hak karinelerinin içeriğini genel olarak bir ayni hak yani mülkiyete dayalı bir karine ya da aile hukukunda oluşan bir hukuki işlev oluşturur. Olay karinesi ile hak karinesi bazen öyle bir çatışır ki bu ikisini ayırmak çok zor olabilir. Bu duruma örnek olarak Türk Borçlar Kanunu'nun 104/3 maddesi örnek verilebilir. Bu maddeye göre, düzenlenmiş olan borç senedi borçluya teslim edilirse, uygulamada borcun sona erdiği kabul edilir. Bu durum yani borç senedi borçluya teslim edilmesi borcun ödendiğine olay karine teşkil eder. Fakat bu durum aynı zamanda mevcut alacağın da son bulduğunu ortaya çıkarttığından hak karinesini de düşünmemizi sağlamaktadır.³²

1.4.3.1.2. Adi ve Kesin Karine³³

Adi karineler aksi ispat edilebilen karinelerdir. Adi karinelerin kesin karineden nasıl ayırt edilebileceği ile ilgili ayrımı yapabilmek için iki karine çeşidi arasındaki farkları bilmek önemlidir. İyiniyet karinesi hakkı edinmesine engel olan hususu bilmediğinin kabul edilmesidir. İyiniyet karinesi adi karinedir. Yani kişinin bildiği veya bilmesi gerektiği iddia ve ispat edilebilir.

Adi karineleri diğer karinelere ayıran en önemli farklardan birisi olayı ispatlama bakımından ortaya çıkar. Buna göre, adi karineler ispat güçlüklerinin aşılmasını sağlayan önemli araçlardır.³⁴

Adi karinelerin aksinin ispatlanabileceği önceki açıklamalarımızda ifade edilmişti. Buna göre, bu karine çeşidinde kanunu oluşturan mercii mevcut karineye bir sonuç bağlayarak olayın taraflarından birisini kanıtlama faaliyetinden kurtarır.

³⁰ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.436.

³¹ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 181.

³² Markus Guggenbühl, , Die gesetzlichen Vermutungen des Privatrechts und ihre Wirkungen im Zivilprozess, Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1990, s.42.

³³ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 181.

³⁴ Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, a.g.e. , s.436.

Farklı bir anlatımla olayı karineye dayandıran taraf sadece karineyi ispat etmekle mükelleftir.³⁵

Ölüm ve gaiplik karineleri de bu niteliktedir. Kişinin yaşadığı ispat edilerek bu karineler hükümden düşürülebilir. Babalık karinesi de aynı niteliktedir. Evlilik içinde doğan çocuğun babasının koca olduğu karinesi aksi ispat edilebilir bir karinedir.

Adi karineler genel olarak kanun yapıcının hayat standartlarına bağlı olarak ortaya çıkan hayat deneyimlerine göre oluşurlar. Buna göre, adi karineler bir ihtimal sonucuna dayanırlar. Buna göre adi karineler ; adi karine olarak kabul edilen durum çoğunlukla gündelik hayatta da karine olayı gibi bir karşılık bulmuştur. Bu duruma medeni kanunun 985/1 maddesi örnek verilebilir. Maddeye göre; bir taşınırın zilyedi aynı zamanda onun malikidir. Bunu gerçek hayatta anlamak zor değildir; çünkü taşınırı hakimiyetinde bulunduran kişi aynı zamanda onun sahibi durumundadır.

Adi karineler ile ilgili yapılan açıklamalardan anlaşılması gereken sonuç şudur ki; adi karineler daha çok ispatlama faaliyetinde kullanılan hukuk kurallarını içerirler. Buna göre hukuki normlarda adi karineler delil aracı olarak kullanılır ve ispat normu olarak kabul edilirler.

Kesin karine, aksinin ispatı imkansız olan karinelere dir. Kesin karinede varlığı bilinen bir olgudan, varlığı bilinmeyen başka bir olgunun varlığı veya yokluğu hakkında sonuç çıkar. Kesin karinede hareket noktası mevcut bir olgudur. Örneğin, hileli işlemi bir yıl içinde iptal etmeyen kişi, buna icazet vermiş sayılır. Benzer olarak bir çocuğu doğuran ana sayılır. Bunun aksi ispat edilemez. Eşya hukuku düzenlemelerine göre bir tarlanın semereleri, tarlanın ayrılmaz parçası sayılır.

Kesin karine ile adi karineyi ayıran temel kriter kesin karine sonucunda bir olasılık yoktur, kesinlik vardır fakat adi karinede ise bir kesinlik yoktur aksi ispat edilebilir olgulardan oluşmaktadır.

Kesin karinelerde de adi karinelerde olduğu gibi olaya kesinlik katan karinenin kendisi değil, karine sonucu ulaşılan neticedir. Örneğin; Türk Medeni Kanunu'nun 166/4 maddesine göre; *“Boşanma sebeplerinden herhangi biriyle açılmış bulunan davanın reddine karar verilmesi ve bu kararın kesinleştiği tarihten başlayarak üç yıl geçmesi hâlinde, her ne sebeple olursa olsun ortak hayat yeniden kurulamamışsa evlilik birliği temelden sarsılmış sayılır ve eşlerden birinin istemi üzerine boşanmaya karar verilir.”* Bu maddede de açıkça belirtildiği üzere, karine ile ulaşılmak istenen netice kesindir, tersi durum ispat edilemez. Yani burada ki karine, boşanma sebeplerinden birisiyle açılmış bulunan bir boşanma davasının red edilmesi,

³⁵Bilge Umar, Ejder Yılmaz, *İspat Yükü*, 1980,s.174.

verilen kararın kesinleşmesinden itibaren üç yıl geçmesi ve herhangi bir sebeple ortak hayatın tekrardan oluşturulamamış olmasıdır. Tüm bu ifadeler ile, karinelere anlaşılmaması gereken, evlilik birliğinin temelinden sarsıldığı neticesine ulaşmak ve bu neticenin tersinin ispat edilememesidir.

Kesin karineler adi karinelere farklı olarak ispatlama yükü ile ilişkisi bulunmamaktadır. Çünkü, kesin karinelerde, karine ile elde edilen neticenin tersinin ispatlanması olanaklı değildir, kesin karineler de çelişkiyi yok etmekte ve bu yönüyle hukuk mevzuatının ispatlama hukuku ile olan ilişkisine de son vermektedir.³⁶

1.4.3.2. Fiili Karine ve Kanuni Karine

Kanun tarafından öngörülmüş olmamakla beraber, ispat edilen bir olaydan, başka bir olayın varlığı ya da yokluğu sonucunun çıkarılmasına fiili karine denir. Bu karineler tecrübelerle ortaya çıkar. Borç ödendiğinde borç senedinin geri alınması normal durum olduğundan, senedin borçlunun elinde bulunması halinde, borcun ödendiği sonucuna varılması buna örnek olarak verilebilir. Araba kazasında arkadan vuran aracın şoförünün kusurlu sayılması ve uzun fren izinin aracın hızlı gittiğini göstermesi de fiili karineye örnektir. Şahitlerin yalpalayarak yürüdüklerini söyledikleri kişinin alkollü sayılması da benzer bir düşüncenin sonucudur. Tüm bu hususlar hayat tecrübelerinden ortaya çıkmaktadır.³⁷

Kanuni karineler ise hayat tecrübelerinden değil doğrudan kanun hükümlerinden çıkartılırlar. Hataya düşen kişinin bir yıl içinde iptal beyanında bulunmaması halinde akdi kabul etmiş sayılacağı, kanunda öngörülmüş bir karinedir. “Birden fazla kişiden hangisinin önce veya sonra öldüğü ispat edilemezse hepsi aynı anda ölmüş sayılır (MK, m. 29/2)” hükmü kanundan kaynaklanan bir karineye örnek oluşturmaktadır.

1.4.3.3. Varsayım

Varsayım, aslında mevcut olmayan bir olguyu mevcut sayarak mevcut belirli bir olgu için öngörülmüş bir kuralın eşitliği farz edilen başka bir olguya

³⁶ Ahmet Başözen,, *Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 67; Gökçen Topuz, *Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012,s. 68,

³⁷ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 182.

uygulanmasını öngörür. Varsayımın aksi ispat edilemez. Varsayımda hareket noktası mevcut olmayan bir olgudur.³⁸

Varsayıma ‘ fiksiyon’ adı da verilmektedir. Varsayım, kanun oluşturucuya göre, eşitlik oluşturmayan olayların eşit olarak kabul görmesidir.³⁹ Varsayımlar sayesinde mevzuattaki yasalar yargıca farklı olaylara aynı hukuki sonucu uygulama noktasında emir vermektedir.⁴⁰ Bu sayede, kullanılan yasalara göndermede bulunmaktadır.⁴¹

Varsayımların da tıpkı kanuni karineler gibi, adi karinelerden farkları vardır. Varsayımlar da varsayılan durumun tersi ispat edilemez. Türk Borçlar Kanunu’nun 175/1 maddesine göre; “ *Taraflardan biri, koşulun gerçekleşmesine dürüstlük kurallarına aykırı olarak engel olursa, koşul gerçekleşmiş sayılır.*” Buna göre, sözleşmenin taraflarından birisi kararlaştırılan koşulun meydana gelmesine dürüstlük kurallarına aykırı bir şekilde engel olmuş ve koşul meydana gelmiş sayılırsa, bu aşamadan sonra varsayılan sonucun tersi kanıtlanamaz.

Varsayım bakımından şu örnekler verilebilir;

- Yerleşim yeri belli olmayan kişinin meskeni yerleşim yeri sayılır.
- Miras bırakan öldüğü sırada borca batıksa, mirasçılar mirası reddetmiş sayılır.
- Bir malı ayıplı olduğunu bilerek alan alıcı, ayıptan kaynaklanan haklardan feragat etmiş sayılır.
- Kendisine bir fatura tebliğ edilen tacir buna sekiz gün içinde itiraz etmediği takdirde fatura içeriğini kabul etmiş sayılır.

Tüm bu hallerde gerçekte yerleşim yeri belirleme, mirası reddetme, feragat ve kabul durumları bulunmadığı halde, kanun aksi ispatlanamaz biçimde bir sonuç ortaya koymaktadır.

³⁸Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 183.

³⁹Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, a.g.e. , s.437-438.

⁴⁰Sema Taşpınar, *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri*, Yetkin Yayınları, Ankara.2001, s. 155-156.

⁴¹Rona Serozan, *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul,2011,s. 18.

1.4.4. Resmi Siciller ve Belgelere Dayanma

Resmi siciller kanunun alenileştirilmesini istediği bazı hukuki ilişkileri veya olayları kaydetmek için devlet memurları ve noterlikçe tutulan sicillerdir. Tapu sicili, nüfus sicili, noter sicili, motorlu taşıtlar sicili, ticaret sicili gibi.

Resmi senet ise resmi bir makamın katılması ile düzenlenen senettir. Adi senet bir kimsenin ispat açısından aleyhine delil teşkil etmek üzere düzenlendiği belgedir. Adi senet tarafın imzasını ve iddia eden kişinin iddiasını doğrular nitelikte bir hüküm taşır. Resmi senet ise resmi nitelikli kişiler tarafından düzenlenir. Bunlar noterler, tapu sicil memur ve müdürleriyle sulh hakimleridir.⁴²

Resmi senet ve kütüklerin içindekilerin doğru olmadığı ispat edilmedikçe doğruluğu kabul edilir. Resmi sicil (kütük), kanunun yetki ve görev verdiği bir resmi memur tarafından tutulan kütüklerdir.

Aksinin ispatına ilişkin şu ilke geçerlidir; Resmi sicil ve senetlerin konusu bir hukuki muamele ise, bunun aksi ancak senetle ispatlanabilir. Bunların konusu bir hukuki fiil ya da olay ise, bunların aksi senetle veya tanıkla ispat edilebilir.

2. Delil Kavramı

İspat faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için, hakimde söz konusu olayı canlandıracak, objektif verilere ve araçlara ihtiyaç vardır. İspat faaliyeti gerçekleştirmeye yarayan, uyuşmazlık konusu olayları temsil ve canlandırmaya yarayacak, objektif ispat araçlarına genel anlamda delil denilmektedir. Yani delil, ispatı gerçekleştirmeye yarayan araçlardır. Bu çerçevede olayı gören bir tanığın dinlenmesi ya da borcun yazıldığı senedin sunulması, taraflar arasındaki ilişkinin ses kayıtlarını ya da görüntüsünü taşıyan bantlar, veri taşıyıcıları delil niteliğindedir. Tanığın, gördüğünü ya da duyduğunu aktarması sonucu; senet üzerindeki yazılardan ve ifadede borcun varlığının anlaşılması sonucu ya da olayın ses ya da görüntü kaydının izlenmesi sonucu, hakim aslında yaşamadığı olay anını yaşayarak, anlayarak, bu konuda bilgi ve kanaat sahibi olur.⁴³

Delil kelimesinin bir diğer karşılığı ‘ delalet’ tir ve yol gösterme anlamını içermektedir. Delil sözcüğüne genel hukuk kuralları açısından değerlendirdiğimizde;

⁴²Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s. 183-184.

⁴³Muhammet Özekes, a.g.e. , s. 219.

bir mevzuunun ispatlanması için kullanılan araç olarak kullanıldığını görmekteyiz.⁴⁴ Delil, tüm ispat araçlarını ve ispatlayıcı belgeleri içerir.⁴⁵ Delil ayrıca, bilinmeyen bir şeyi bilmeye, bildirmeye, bilinen bir şeyin ise asıl olanını ispatlanmasını sağlayan madde, kanıtlama vasıtası, kişileri ulaşmak istedikleri gerçeğe eriştirecek ispatlama aracı olarak da kullanılır.⁴⁶

Delil, herhangi bir olayın doğru olup olmadığının belirlenmesi amacıyla ihtiyaç duyulan araç ya da araçlar olarak anlamlandırılır.⁴⁷ Delil kişiler arasındaki çekişmeli vakıaların ispatlanması sebebiyle iddia edilen vakıalar olduğundan dolayı, çekişmeli olmayan ve herkes tarafından bilinen olayların ispatına gerek yoktur. Bu sebeple, bu gibi durumlarda delil sunulmasına ihtiyaç duyulmamaktadır.⁴⁸

Görülmekte olan bir davada deliller çok kıymetlidir. Davanın tarafları öne sürmüş oldukları iddialarını kanıtlayan ve ispatlayan deliller ile kendilerini ispatlayabilirler.⁴⁹

İspata ilişkin oluşturulan kavramlardan en önemlisi delildir. İspat işleminin sağlanması için gereken yardımcı araçlara delil denilmektedir. İspat öğelerine genel anlamda bakıldığında ise tanık, bilirkişi, belge vb. gibi deliller kullanılmaktadır.⁵⁰

2.1. Delil Kavramının Farklı Dillerdeki Karşılığı

Delil sözcüğünün eş anlamlıları şöyle sıralanabilir; “beyyine”, “ispat vasıtası”, “sübut sebepleri”, “esbabı sübutiye”, “sübut vasıtası”dır. Delil kelimesinin diğer dillerdeki karşılığı ise; Almancada “Beweis” veya “Beweismittel”; Fransızcada “moyan de preuve” veya “argument”; İngilizcede ise “evidence” veya “proof” olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵¹

⁴⁴ Baki Kuru, Yılmaz Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara, 2000, s. 417-418.

⁴⁵ Mehmet Tuncer, “*Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı*”, Maliye Postası, Sayı: 358, Ağustos, 1995, s. 25.

⁴⁶ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, 2006, s. 36.

⁴⁷ Selami Şengül, “*Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi*”, Maliye Dergisi, Sayı: 47, Eylül-Ekim 1980, s. 69.

⁴⁸ Selahattin Tuncer, a.g.e., s. 25; M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, 2006, s. 425.

⁴⁹ Süheyla Şenlen Sunay, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1997, s. 32.

⁵⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 23. Bası, Ankara, Eylül 2014, s. 199.

⁵¹ Selahattin Tuncer, a.g.e., s. 37.

2.2. Delillerin Özellikleri

Yapılan yargılama sonucunda, hakimın doğru karar verebilmesi için, hukuka uygun olarak elde edilmiş her şey delil niteliği taşımaktadır. Fakat bunun delil olması ile hakim tarafından delil niteliği taşınması farklı şeylerdir. Nedeni ise, delil niteliği taşıyan her şeyin delil olması ile karar aşamasında hükme esas alınması farklı şeylerdir. Delil niteliği taşıyan şeylerin tümü, karara esas alınmaz. Mahkemeye sunulan şeylerin tümünün delil niteliği taşınması sınırsız keyfiyet değildir. Her hukuk dalının aradığı delil özelliklerinde farklılıklar bulunmaktadır.⁵²

Kanıtlanması istenilen gerçekliği elde edebilmek amacıyla, hakime kanıtlanmak istenen şeyi ispatlayan her türlü şey delil olabilir. Fakat, delil olarak kullanılmak istenen herhangi bir şeyin delil aracı olması ile bunun hüküm anında dikkate alınması farklı kavramlardır. Çünkü delil aracı olan tüm şeylerin, hüküm anında esas alınması mümkün olmayabilir. Bu nedenle, kullanılmak istenen tüm ispat araçlarının delil özelliğine bürünmesi sınırsız bir imkan vermez. Hukukun bütün alanlarında delil olarak kullanılacak ispat vasıtalarında bir takım özellikler aranmaktadır. Bu özelliklerin neler olduğu aşağıda incelenecektir.

2.2.1. Gerçekçi Olmak

Mahkemeye sunulan delilin mahkemece delil olarak kabul edilmesi için aranan ilk şey delilin gerçek olmasıdır. Farklı bir anlatımla bu delilin elle tutulur, gözle görülür, beş duyu organımızdan biriyle algılanabilir olması gerekmektedir.⁵³ Bu açıdan değerlendirildiğinde belgelerin ve beyanların delil olarak kabul edilmesi tartışılmaz bir gerçektir. Ayrıca karineler de tıpkı beyan ve belgeler gibi delil araçlarından birisidir. Karinelerin, görülmekte olan davadaki olaylardan farklı olayları da içermesi, daha kısa bir anlatımla daha genel yargılar içermeleri sebebiyle, karineler diğer ispat araçlarından daha farklı değerlendirmeye tabi tutulur; fakat bu durum karinelerin delil olması özelliğine engel değildir. Bazen beyan ve belgeler de karineler gibi incelemeye tabii tutulur ve aranan özellikler bulunmazsa bunların delil güçleri kaybolmaktadır.

⁵² Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi) , İstanbul, 2009, s. 15.

⁵³Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul,2000, s.576.

2.2.2. Mantıklı Olmak

Elde edilen deliller, mantığa uygun ve akılcı olmalıdır. Örneğin hakim, öngörüsünü fal bakan birinin falda söylediklerine göre yapamaz.⁵⁴ 17/12/2014 tarihinde; 25673 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun (CMK) 218. maddesinin ilk fıkrasına göre iddia edilen suçun ispatı, ceza mahkemelerinin yargılama yetkisinden farklı bir mahkemenin görev alanındaysa ceza mahkemesi bununla ilgili olarak CMK maddeleri uyarınca hüküm kurabilir. Mahkemeye sunulan delillerin akla uygun olması gerektiği dikkate alınınca, başka bir değerlendirme yapılırken yeminin delil olarak kullanılamayacağı gerçeğine ulaşmak da gereklidir.⁵⁵

Mahkeme yargıcını esas olaya ulaştıracak her şey delil olarak kullanılabilir. Gerçeğe ulaşmanın yöntemi de akıl ve mantık süzgecinden geçtiğine göre, sadece akla ve mantığa uygun şeylerin delil olarak kabul edilmesi mümkündür. Bu sebeple, mahkemede ispatlama vasıtası olarak delil şeklinde kabul gören her şeyin, bilimsel görüşlere dayanmasının yanında mantıklı da olması aranır. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesine göre yemin deliline başvurmak mümkün değildir. Delilin özelliklerinden olan mantıklı olması özelliği dikkate alınmasıyla ilgili yasa maddesinin gayet doğru bir şekilde oluşturulduğu açıktır; çünkü yemin bilimsel tarafı olmayan bir delil türüdür.

2.2.3. Kanuna Aykırı Olmamak

Kanuna aykırı olarak elde edilen verilerin delil olarak kullanılamayacağı anayasa ile güvence altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nın 38/6. Maddesinde de hüküm altına alınan bu durum anayasal bir güvence olarak da hukuk sistemimizde yer almaktadır. Elde edilmiş delil bir uyuşmazlığın kanıtlanmasında ne kadar önemli olursa olsun, hukuka aykırı olarak elde edildiyse hukuk düzeni içerisinde değerlendirmeye esas alınmayacaktır.

Kanuna aykırı olmamak deyimini kullanılmak istenen delilin caiz olması şeklinde de kullanmak mümkündür. Bazı delillerin kullanılması yasalar tarafından yasaklanmıştır. Bunların yasaklanma gerekçesi, bazen mevzuata bazen de uluslar arası hukuk normlarına aykırı olmasından kaynaklanır. Bazen de kullanılmak istenen delil türlerinin elde edilmesi hukuka aykırı olabilir; örneğin şantaj, tehdit, aldatma

⁵⁴Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, 2.baskı, İzmir, 1977, s.11.

⁵⁵Kunter, Yenisey, Nuhoglu, a.g.e., s. 577.

gibi hukukun uygun görmediği şekilde elde edilen delillerin ispat aracı olarak kullanılması hukuken mümkün değildir.

2.2.4. Olayı Temsil Etmek

Deliller ispat edilmek için kullanıldıkları olaylara referans olmalıdırlar. Diğer türlü bunların delil hükmü olmadığı anlamı çıkmaktadır. Delilin olayı temsil edebilir olmasında aranan ilk koşul doğru ve güvenilir olmasıdır. Bunun doğruluğunu araştırarak olan kişi ise davanın hakimidir. Bir başka şart ise iddia edilen olayın gerçekleşmesinin imkansız olmamasıdır. Gerçekleşmesi imkansız olay temsil edicilik gücü bulunmamaktadır. İspatlama açısından değerli olması da buna göre değerlendirilir.⁵⁶

Delillerin en önemli özelliğinden birisi ispatlamak istediği olayı temsil etmesidir. Delil olarak kendisine başvurulmuş şey, ilgili olduğu olayın birazını bile ispatlamaya yetmiyorsa delil olarak kullanılması mümkün değildir. Kullanılmak istenen delilin olayı temsili açısından aranan en önemli koşul delilin gerçek olmasıdır. Delilin gerçekliğini araştırma görevi hakime aittir. Yargılamada kullanılmak istenen ispat aracını yani delili hakim gerçek mi değil mi diye araştırarak ve araştırma sonucunda elde ettiği bilgilere göre bu delilin yargılamada kullanılıp kullanılmayacağına karar verecektir. Bazı delillerin ise kullanımı yasal düzenlemeler ile kısıtlanmıştır, bu tür ispat araçlarının delil niteliğinin araştırılmasına bile gerek yoktur çünkü zaten bunların kullanımı yasalar tarafından yasaklanmıştır. Ayrıca, delilin ele geçirilmesi de imkansız olmamalıdır; çünkü bu tarz delillerin temsil etme kabiliyeti yoktur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B bendine göre; “ *Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” . Bu madde ile tanık beyanının kullanımına sınırlandırma getirilmiştir. Bu sınırlandırmanın temeli de delillerin ‘olayı temsil etme’ özelliğine dayanmaktadır. Bu sayede, yargılanması yapılan olaya tesadüf eseri tanık olmuş birinin vereceği ifadenin delil olarak kullanılması mümkün değildir.

⁵⁶Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, a.g.e., s. 578.

2.2.5. Müşterek Olmak

Görülmekte olan bir davada iddia edilen deliller müşterek olmak zorundadır. Yani, delilin içeriğine sadece yargıcın fikir sahibi olması gerekmez. Davanın diğer tarafları da bunu bilmelidir. Delillerin müşterek olması ile anlatılmak istenen tam olarak da böyledir. Bu sebeple yargılama devam ederken ortaya konulan delilleri yargılamaya katılan tüm kişilerin bilmeye hakkı vardır.⁵⁷

Mahkemeye sunulan delil araçlarının neler olduğunu sadece ilgili hakim değil davanın tarafları da bilmelidir. Buna göre, davanın tarafları da mahkemeye sunulan delillerle ilgili fikir sahibi olarak kendi görüşlerini de beyan etmelidir. Delillerin müşterek olma özelliği taraflara da bildirilip tarafların da o delil ile ilgili bilgilerini paylaşmaları ile gerçekleşir. Sunulan delili sadece hakimin inceleyip buna göre karar beyan etmesini delillerin müşterek olması özelliğine uymamaktadır; bu durum ayrıca yasalar ile güvence altına alınan savunma hakkını da engellemektedir. İspat aracı olarak kullanılmak istenen delilin karşı tarafa bildirilmeden mütalaa edilmesi ayrıca delilin serbest bir şekilde tartışılmasının da önüne geçmektedir. Çözümlemesi istenen olay ile ilgili tanık olarak bilgisine başvurulmuş kişinin aynı davada hakim sıfatıyla davayı görmesi halinde, bu kişi hakimlikten çekinmelidir ve o davada sadece tanık sıfatıyla yer almalıdır. Davanın görülmeye başlamasıyla birlikte mahkemeye sunulan her türlü ispat edici aracın davanın karşı tarafına da bildirilerek davanın müşterek olma özelliği de sağlanmış olur.

2.2.6. İspat Açısından Önemli Olmak

İspat açısından önemli olmak, kullanılmak istenilen delilin mantıklı olması anlamına gelir. Bu sebeple, ispatlama aracı olarak kullanılmak istenen delilin, görülmekte olan dava ile ilgili olarak mantıklı, tutarlı ve ispatlama aracı olarak önemli olması gerekir.⁵⁸

Görülmekte olan davada ispatlama açısından önemli olan delillere önem verilmelidir. Davanın ispatı açısından önem taşımayan, etkili olmayan ve dava ile ilgisi olmayan delillerin kullanılmasının bir hükmü bulunmamaktadır.

⁵⁷Kunter, Yenisey, Nuhoglu, a.g.e., s. 579.

⁵⁸Ahmet Bayrak, “*Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar*”, İÜİF Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri: 18, 1969, s. 35.

2.3. Delil Kavramı İle Benzer Kavramlar

Delil, kelime anlamı olarak farklı sözcükler ile benzerlik göstermektedir. Delil kavramı ile benzerlik gösteren bazı kavramlar; karine, beyyine, delil kaynağı, karşı delil, delil içeriği ve delil değeridir. Bu kavramlar tek tek açıklanarak delil sözcüğü ile karşılaştırılması yapılacaktır.

2.3.1. Karine

Karine kavramı, yargılama hukukunda önemli olan bir kavramdır . Karine, var olduğu daha önceden bilinen ve varlığı tartışmaya kapalı olan durumların, çekişmeli olan öteki durumların varlığına delil olarak kabul edilmesine karine denilmektedir.⁵⁹

Karine ve delil sözcükleri anlam bakımından farklı terimlerdir. Daha önce de açıklama yaptığımız gibi delil, ispatlama amacıyla kullanılan şeylerin hepsine verilen bir terim iken; karine ise, delil şeklinde kullanılabilecek araçların tümüdür. Başka bir anlatımla, delil kavramı karine kavramını da içine alan daha geniş kapsamlı bir ifadedir.

2.3.2. Beyyine Kavramı

Beyyine sözcüğü Arapça kökenli bir sözcüktür. Kelime anlamı olarak iddia edilen durumların gerçekliğini meydana çıkaran yöntem veya davanın devamı süresince iddia edilen düşüncüyü kanıtlamak için ortaya atılan tutanak, kanıt, belge, delil olarak tanımlanmaktadır. Ortaya atılan olayların veya iddia edilen bir durumun sahiciliğini ispatlamak için hakimın önüne konulan her türlü belge beyine olarak isimlendirilmektedir.⁶⁰ Beyyine ve delil sözcükleri anlamdaş sözcükler olarak da kullanılabilir.

⁵⁹ Candan Turgut, “ Vergi Yargısında İspat V”, *Maliye Postası*, Sayı 235, Haziran, 1990, s. 54.

⁶⁰Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Cilt 2, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.37.

2.3.3. Delil Kaynağı

Yargılama mercileri önüne gelen uyuşmazlıkta öncelikle olayı hafızalarında canlandırmalıdır. Bunu yapmak için delil kaynağına ihtiyaç duyarlar. Delil kaynağı ve delil farklı kavramlardır. Delil kaynağı dediğimiz şey aslında durağan bir kavramı ifade ederken, delil ise tam tersi yönde etkili bir kavramdır. Bu duruma örnek vermek gerekirse, birinin bir olay hakkında tanıklık etmesi olayında tanık beyanı delil, tanık ise delil kaynağıdır.⁶¹

Vergi yargılamasında da aynı şey geçerlidir diyebiliriz. Şöyle ki, vergi mükellefinden mal satın alan kişi veya kurumlar tanık olarak bilgisine başvurulduğunda bu durum delil kaynağı kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin kanunen tutmak zorunda olduğu ispat edici belgelerden olan defterler de çeşitli kayıtları mevcudunda bulundurduğu için yine delil kaynağı olarak değerlendirilir. Yargılama esnasında hakim sunulan bu delil kaynaklarının doğruluğunu, resmi olup olmadığını inceleyerek bu belgelerin görülmekte olan davada delil olarak kabul edilip edilmeyeceğini hakkında hüküm kurar.⁶²

2.3.4. Karşı Delil

Görülmekte olan bir davada ileri sürdüğü iddiasını ispatlamak isteyen kişi bu iddiasını ispatlayamazsa, karşı taraf yani ispat yükü kendisinde olmayan tarafın yapması gereken herhangi bir şey kalmamıştır. Bu durumun sebebi iddia edilen olayın ispat edilememiş olmasıdır.⁶³ Fakat derdest olan bir davada ispat yükü ile sorumlu tutulmayan tarafın, ispat yükü ile sorumlu tutulan tarafça delil sunulmasını beklemeden mahkemeye delil sunarsa, buna karşı delil ismi verilir. Ancak bu durumda bile ispat yükü üzerine düşmeyen taraf mahkemeye delil sunsa bile, ispat yükü bu tarafa düşmüş olmaz.⁶⁴

⁶¹Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 574.

⁶²Yusuf Karakoç, a.g.e., s. 11.

⁶³Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 426.

⁶⁴Bilge Umar, Ejder Yılmaz, a.g.e. , s. 7.

2.3.5. Delil İçeriği

Delil içeriği ve delilin kelime anlamları farklıdır. Mesela gider pusulası delil niteliğinde bir belgedir. Bu gider pusulasının içeriği ise, başlı başına delil olmayıp içerdiği ayrıntılardır. Sunulan delillerin içeriğini araştırmak ve doğruluğunu irdelemek için yapılan değerlendirmeler de delil olarak kullanılamaz. Çünkü delil gerçek olayın saptanmasında vasıta olmasına rağmen, delilin içeriği sunulan delilin içeriğini veya kıymetini bilmede kullanılan vasıtaadır.⁶⁵

2.3.6. Delil Değeri

Delil değeri, mahkemeye sunulan bir delilin hakimin görüşünü etkileyip etkilemeyeceği ile ilgili bir kavramdır. Delilin hakimi etkileme gücü ne kadar fazlaysa, ispatlama gücü o kadar yüksek anlamına gelir. Türk mevzuatında temel kural senetle ispat kuralıdır. Yasal olarak resmi belge, yemin ve bilirkişiden daha kıymetlidir.⁶⁶

2.4. Delillerin Sınıflandırılması ve Kapsamı

Delillerin sınıflandırılmasının çeşitli amaçları vardır; konu ve kavramlar daha çabuk analiz edilir, yargılama süreci hızlanır, zamandan tasarruf sağlanır. Delillerin sınıflandırılmasında kullanılan kriterler kesin sınırlarla çizilmiş değildir. Delilleri sınıflandırmanın amacı, yargılama esnasında ve bilimsel araştırmalarda delillerin özelliklerin bilinmesi bakımından yarar sağlamasıdır.

Delilleri çeşitli kategorilere ayırarak sınıflandırmak mümkündür. Deliller; kesin delil- takdiri delil, dolaylı- doğrudan delil, yasak- yasak olmayan delil, kişisel- nesnel delil, kanuni- akdi delil, ekonomik- maddi delil, sınırlı- sınırsız delil, bağlı- serbest delil, resen müracaat edilebilen- resen müracaat edilemeyen delil, delillerin elinde bulundurduğu ya da oluşturduğu kesime göre sınıflandırılması şeklinde açıklanacaktır.

⁶⁵Kunter, Yenisey, Nuhoglu, a.g.e., s. 574.

⁶⁶Mehmet Kamil Yıldırım, a.g.e., s. 35.

2.4.1. Kesin Delil ve Takdiri Delil

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 197 ile 293. maddelerinde delillerin düzenlenmesine yer verilmiştir.

Hukuk sistemimizde hem kesin delillere hem de takdiri delillere yer verilmiştir.⁶⁷ Deliller genel olarak kesin deliller ve takdiri deliller olarak ikiye ayrılmaktadır. Kesin delil- takdiri delil ayrımının yapılmasında en önemli kriter, olayı aydınlatmak için mahkemeye sunulan delillerin hakimi bağlayıp bağlamayacağıdır.

2.4.1.1. Kesin Deliller

Kesin deliller nitelik olarak yargılamayı yapan hakimin bu delillerle bağlı olduğu vakıalardır. Farklı bir anlatımla, kesin deliller ortaya konularak ispatlanmış olan olaylar karşısında hakimin olayı değerlendirme iradesi bulunmamaktadır ve bu olayların ispatlanmış sayılması kabul edilmek zorundadır.⁶⁸ ‘ Kesin delil’ denilmesinin sebebi yargılamayı yapan hakimin, bu delillerle bağlı olmasıdır. Kesin delillere ayrı zamanda kanuni deliller de denilmektedir.⁶⁹

Koşulları ve hükümlerini kanunun belirlediği ve koşullarının mevcut olması halinde, hakimin bağlı olduğu ve bir takdir yetkisine sahip olmadığı delillerdir. Kanun, yapıldıkları zamanki miktar veya değeri 2023 yılı için parasal sınırı 14.800.00 tl'yi geçen ve bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrar ve itfasını içeren hukuki işlemlerin kesin delillerle (senet, yemin, kesin hüküm) ispatlanması gerektiğini öngörmektedir. Kesin deliller kesin hüküm(ılam), senet ve yemindir. Medeni yargılama hukuku açısından kesin kabul edilen bir delil türüdür; ancak ceza yargılama hukukunda ise hakim yaşanan olayda vicdani bir kanaate varması için olayın diğer belirtilerine de bakmalıdır.⁷⁰

Senet, hazırlayan kişi aleyhine hukuki sonuç doğuran yazılı belgedir. Diğer taraftan senetteki beyanın, mutlaka aleyhe delil oluşturma amacıyla yapılması gerekli

⁶⁷ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.178.

⁶⁸ Kuru vd. , *Medeni Usul Hukuku*, s. 386.

⁶⁹ Necip Bilge, Ergun Önen, “ *Medeni Yargılama Hukuku*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:422, Ankara, 1978, s. 493.

⁷⁰ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.178.

değildir. Senet yazılı olmalıdır, bir irade beyanı ve imza içermelidir. Senet metni fotokopi üzerindeki imza el ürünü olmadığından, bu senet sayılmaz.⁷¹

Senet, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda tanımlanmamıştır. Türk hukuk terminolojisinde ise senet; bir kimsenin kendisi aleyhine delil oluşturmak için meydana getirdiği yazılı belge olarak ifade edilmektedir.⁷²

Senetler, resmi senetler ve adi senetler olmak üzere ikiye ayrılır. 1512 sayılı Noterlik Kanununa göre, kanunla başka mercilere verilmiş olmadıkça, bir işleme resmiyet verme yetkisi noterlere aittir. Adi senet ise, resmi bir senet ya da makam ya da memurun katkısı olmaksızın hazırlanmış olan senetlerdir.⁷³

Kesin hükmün amacı, kişiler arasındaki uyuşmazlıkların kesin bir şekilde çözümlenmesidir. Kişiler, arasındaki uyuşmazlığın kesin bir şekilde sonuçlanması için dava sırasında bütün imkanlarını kullanırlar ve dava sonucunda verilecek kararlar artık bu uyuşmazlığın son bulmasını isterler. Kesin hüküm, mahkemenin yaptığı yargılama faaliyetinden dolayı uyuşmazlık konusu hakkında verilen kararın adli gereği ifade ettiğini, bu sebeple tarafların ilk yargılamayla özdeş olan dava sebebi ve konuyu tekrar yargılamaya getirememelerini belirtir.⁷⁴

Yemin, taraflardan birinin bir vakıanın doğruluğu hususunda mahkeme önünde açıklamada bulunması ve kanunun öngördüğü biçimde bu açıklamasını doğrulamasıdır. Yeminin konusunu olaylar oluşturur, hukuki olaylar yeminin konusunu oluşturmaz. Yemin, taraf yemini ve hakimın teklif ettiği yemin olmak üzere ikiye ayrılır. Taraf yemini, bir kimsenin esas davasının halline etkili olan bir olayın ispatı için diğerine teklif ettiği yemindir. Hakimın, yemin teklif edebilmesi için, takdiri delillerle ispatı mümkün olan hususun tam olarak ispatı sağlamamış olmalı ve hakimde kesin bir kanaat oluşturmamalıdır.⁷⁵

2.4.1.2. Takdiri Deliller

Takdiri deliller, kesin delillerin tam tersi olarak hakimın serbestçe takdir yetkisine sahip olduğu delil türleridir.⁷⁶ Hakim mahkemeye sunulan takdiri deliller ile yükümlü değildir. Yani, hakim mahkemeye sunulan farklı delillerle yargılama

⁷¹Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.178.

⁷² Kuru, Aslan, Yılmaz, a.g.e. , s. 395.

⁷³Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.178.

⁷⁴Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.179.

⁷⁵Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.179.

⁷⁶ Kuru vd. , *Medeni Usul Hukuku*, s. 386.

konusu olayın ispatlanmadığı sebebiyle davayı reddetmek veya davanın taraflarından mahkemeye farklı deliller sunmalarını istemek hakkına ve yetkisine sahiptir.

Medeni yargılama usulünde taraflarca hazırlama-getirme ilkesi geçerlidir. Bu sebeple hem kesin delillere hem de takdiri delillere ispatlama aracı olarak başvurulmaktadır.⁷⁷

Ceza hukukunda ve idari yargıda ise resen araştırma ve delil serbestisi ilkesi uygulanmaktadır. Bu yüzden bu alanlarda kesin deliller kullanılmamaktadır.

Takdiri deliller bilirkişi, tanık, keşif ve özel hüküm sebeplerinden oluşur.

Bir davada, çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvurulmuş üçüncü kişiye bilirkişi denir.

Tanıklık, üçüncü kişilerin, dava ile ilgili bir vakıa hakkında dava dışında bizzat edinmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleridir.

Hakimin dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duygularıyla bilgi edinmesine keşif denir.

Esasen özel hüküm sebepleri, geniş anlamda keşif kavramına dahildir. Hakimin, gayrimenkul dışındaki şeyleri duyguları vasıtasıyla doğrudan doğruya muayene etmesi, yoklaması, tatması, koklaması ve dinlemesi suretiyle elde edebildiği bilgiler özel hüküm sebepleridir. İmza incelemesi, silah incelemesi gibi.⁷⁸

2.4.2. Dolaylı ve Doğrudan Delil

Delil ispata ilişkin olan olayla doğrudan ilişkili ise bu delile doğrudan delil denir. Yani ortalama zeka seviyesine sahip birinin ileri sürülen olayla ilgili olarak doğrudan topladığı deliller doğrudan delil olarak adlandırılır.⁷⁹

Doğrudan deliller ispatlanması istenen şeyi akla başka şey gelmeyecek şekilde, yani zihin yormadan açıklayan delillerdir.⁸⁰ Bu deliller bir olasılığa ya da akıl yürütmeye ihtiyaç duymazlar. Doğrudan deliller direkt olarak kabul edilebilir,

⁷⁷ Mustafa Elçim, “*Hukuk Devleti Açısından İdari Yargılama Usulünde Kanıtlama Yöntemi ve Araçları*”, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 33.

⁷⁸ Fatih Bilgili- Ertan Demirkapı, a.g.e. , s.179-180.

⁷⁹ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.19.

⁸⁰ Öztekin Tosun, *Türk Suç Hukuku Muhakemesi Dersleri*, C. 1. 3.baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s .609.

başka bir kavramsal varlığa ihtiyaç duymadan ve doğruluğu şüpheye yer vermeyen delil türüdür.⁸¹

Kullanılan delil ile ispat edilmesi istenen olay arasındaki ilişki dolaylı ise bu türden delillere ‘dolaylı delil’ ismi verilir.⁸² Dolaylı delil ile ispat edilmeye çalışılan olay hakkında kullanılmak istenen deliller, kesin delil olarak kullanılamaz.

Dolaylı delil, ispatı istenen olayı akıl süzgecinden geçirerek açıklamaktadır, direkt olarak olayın gerçekliğini ortaya koymamaktadır. Yani bu deliller, sürümcemede kalan olayları dolaylı yoldan açıklığa kavuşturmak amacıyla kullanılan yöntemlerdir.⁸³

2.4.3. Yasak ve Yasak Olmayan Delil

Bu ayrım türü, delillerin ele geçirilmesinde, kullanılmasında, hukuki olayın çözümünde kullanılan verilerin kurallara uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanılmaktadır.

Yasalara uygun olmayan şekilde ele geçirilmiş delillere yasak delil ismi verilmektedir. Bazı delillerin kullanılması yasaklanabilir, kullanımına sınırlama getirilebilir ya da kullanım alanları daraltılabilir. Bu türden bir sınırlandırmaya dahil olmayan delillere ise yasak olmayan delil denir.⁸⁴

Yasak delil kavramı anayasa ile de hüküm altına alınan bir kavramdır. 1982 Anayasası’nın 38. maddesine göre; “*kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*” Bu hüküm anayasaya 2001 yılında eklenerek anayasa ile de güvence altına alınmıştır.⁸⁵

Her yargılama hukukunun farklı sistemi olduğundan, her delilin değerlendirilmesi de farklı hukuk dallarında farklı anlamlara gelebilmektedir. Bunun en güzel örneklerinden biri yemindir. Medeni yargılama hukukuna göre yemin kesin deliller arasında yer alırken, vergi yargılamasına göre ise yemin delili yasak deliller arasında yer alır. Çünkü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B mad. hükmüne göre; “*vergiyi doğuran olay ve bu alaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç,*

⁸¹Kamil Ateş, *Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği*, Yaklaşım S 137, Mayıs 2004, S. 107-108.

⁸²Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.19.

⁸³Ateş, a.g.m., s. 108.

⁸⁴Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 52-53.

⁸⁵Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 82.

her türlü delille ispatlanabilir". Yemin vergi yargılama hukukunda bu madde hükmü gerekçesiyle yasak deliller arasında yer almaktadır.

2.4.4. Kişisel ve Nesnel Delil

Kişisel delil, bir suç işlendiğinde, işleme aşamasında kaldığında, suç işlemeye ilgili teşebbüse girildiğinde, o suçla ilgili olarak görgü tanığı olan ya da o suç hakkında fikir sahibi olan kişi veya kişilerin fikir açıklamasında bulunması sonucu elde edilen delil türüdür. Bu anlamda müştekinin, sanığın, mağdurun, görgü tanıklarının vermiş olduğu ifadeler kişisel delili ifade eder.⁸⁶

Nesnel delil ise, sanığın, mağdurun, görgü tanıklarının verdiği ifadelerin sözlü olarak değil de, ispatlanması istenen şeyle ilgili olarak, işaret, yazı, belge olarak sunulan delil kaynaklarıdır.⁸⁷ Suç işlenmiş bir olay mahallinde şüpheliye ait olduğu düşünülen bir eldiven, üstündeki parmak izi, saç nesnel delile örnek olarak verilebilir.⁸⁸

2.4.5. Kanuni ve Akdi Delil

Kanuni delil ve akdi delil ayrımında kullanılan temel mantık, delillerin yasa koyucu tarafından mı yoksa taraflarca mı getirildiği ile ilgilidir. Kanuni delil, uyuşmazlığın çözümünde kullanılacak delilin kanunda belli olması, tarafların bundan fazlasını ya da farklı bir delili mahkemeye sunamaması şeklinde karşımıza çıkar.

Kanuni delil ile kesin delil bazı olaylarda birbiri ile çelişmektedir. Sebebi ise bazı yasaların kanuni delilleri tek tek belirlemesi ve bunların neler olacağını açıkça yazması bu delilleri kesin delil statüsüne sokmasıdır. Fakat yasalarda açıkça belirtilen bu delillerin, her birinin açıkça kesin delil olması söz konusu değildir. Bu olaya en iyi örnek HMK ile verilebilir. Şöyle ki; ilgili kanunda uzman görüşü, keşif, bilirkişi, tanık beyanı açıkça delil olarak belirtilmiştir, ancak bunlar kesin delil değil, hakimce takdiri uygun görülmesi gereken takdiri delildir.⁸⁹

Akdi delil ise, tarafların ortaya çıkacak bir uyuşmazlıkta hangi delilleri kullanılacağını önceden yaptıkları bir delil sözleşmesi ile belirledikleri delil türüdür.

⁸⁶Öztekin Tosun, a.g.e. , s.610.

⁸⁷Öztekin Tosun, a.g.e. , s.610.

⁸⁸Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 20-21.

⁸⁹Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.16.

Bu delil türünde önceden yapılan sözleşme tarafları bağlar; ancak mahkeme hakimi ileri sürülen delillerin doğruluğu konusunda araştırma yaparak bunların kullanılıp kullanılmayacağına karar vermektedir.

2.4.6. Ekonomik ve Maddi Delil

Ekonomik delil maddi delil ayrımının esas noktası kendini vergi yargılama hukukunda gösterir. Vergiyi doğuran olay ve olayla ilgili ekonomik ilişkilerin doğruluğunu ortaya koyan delil, ekonomik delildir. Vergiyi doğuran olay ve olayla ilgili ekonomik ilişkilerin gerçek mahiyetini açıklayabilecek delil ise, maddi delil olarak karşımıza çıkar.⁹⁰

Ekonomik delil bir belge olabileceği gibi bir tanık beyanı da olabilir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde ekonomik delil, delil serbestliği ya da sınırsız delil ilkesini de akla getirmektedir. Ekonomik delili örneklendirmek gerekirse, yüksek meblahlardaki para miktarının faiz karşılığı olmadan ödünç olarak verilmeyeceği inkar edilemez bir gerçekliktir. Tüm bu açıklamaların ekonomik icaplar çerçevesinde gerçekleştirilmiş değerlendirmeler olduğu açıktır.⁹¹

Maddi deliller ise farklı anlamlara gelmektedir. Farklı anlamlardan birincisi, elle tutulup gözle görülebilen şeyler olan defter, kayıt ve belgeler gibi delil çeşitleridir.⁹² Bir maddi delilin oluşturacağı hukuki netice sadece onun ile eş ya da ondan daha üstün bir deliller ile yok sayılabilir.⁹³

2.4.7. Sınırlı ve Sınırsız Delil

Sınırlı delil ve sınırsız delil ayrımı, delillerin delil özelliğine bürünüp bürünmemesi bakımından belirli koşulların aranıp aranmamasına göre yapılan ayrım türüdür. Yargılama yapılması esnasında deliller bazı durumlarda belirli şartlara ve sınırlandırmalara tabii tutulabilir.

Sınırlı delil türünde, ileri sürülen delillerin delil olarak isimlendirilmesi bakımından belli başlı şartların arandığı delil türüdür. İleri sürülen şartların oluşması durumunda bu şey delil sıfatına sahip olacak, şartların oluşmaması durumunda ise

⁹⁰ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.18.

⁹¹ Yılmaz Özbacı, a.g.e. , s. 77.

⁹² Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 26.

⁹³ Mehmet Tuncer, *Vergi Tarhi*, s. 29.

delil sıfatına sahip olmayacaktır.⁹⁴ Sınırlı delile örnek olarak, vergi hukukundaki tanık beyanı şu sebeple örnek verilebilir; tanık beyanının vergi yargılama hukukunda ispat aracı olarak kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olay ile ilişkisinin tabii ve açık olması zorunludur. Aksi takdirde delil aracı olarak kullanılması mümkün değildir.

Sınırsız delil türünde ise, ileri sürülen delillerin delil olarak kullanılabilmesi için, belli başlı şartların aranmasına gerek yoktur. Delil sıfatının oluşması için o şeyin delil olarak mahkemeye sunulması yeterlidir, başka bir şart aranması gerekmez.⁹⁵

İspat aracı olarak kullanılacak bir olayın, kanunu yapanlarca belirli şartlar tarafından kullanılabilir olup olmadığının baz alınarak ayrıma tabi tutulması bizi sınırlı-sınırsız delil ayrımına götürmektedir.⁹⁶

Belirli türdeki delilin, kanunda açıkça belirlenen şartları taşıması durumunda yani sadece bu şartları taşıyan özelliklere sahip olması durumunda sınırlı delilden bahsedilir.

Bunun karşısında, öne sürülmesi kanunun herhangi bir maddesinde şarta bağlanmamış deliller ise sınırsız delillerdir.⁹⁷

2.4.8. Bağlı ve Serbest Delil

Bağlı delil ve serbest delil ayrımı yapılırken delillerin önceden hazırlanıp hazırlanmadığı ayrımı yapılmaktadır.

Bağlı delil, yargıcın önüne gelen uyumsuzluğu daha önceden belirlenen delillerle sonuçlandırmasına bağlı, yani yargıcın bu delilleri serbestçe değerlendirmesine dayanmayan delil türüdür. Bu anlamda bu delil daha çok kanuni delil ve kesin delille benzer kavramlar kurar. Yargıcın delilleri serbestçe değerlendirmesine bağlı olmadığı için kesin delile, iddia edilen olayı daha önceden belirlenen delillerle değerlendirmesine bağlı olduğu için de kanuni delille benzerlik kurmaktadır.⁹⁸

⁹⁴Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 21.

⁹⁵Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 21.

⁹⁶ Yavuz Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2571, İstanbul, 1979, s. 63.

⁹⁷ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, 2006, s. 428.

⁹⁸Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 18.

Bağı delilin tam tersi olarak serbest delil ise, yargıcın önüne gelen uyumsuzluğu serbestçe değerlendirmeye tabii tuttuğu ve daha önceden belirlenmemiş bir delil türüdür. Serbest deliller öncesinde yapılan bir kurallar bütününe sahip değildir. Bu demektir ki, serbest delil sisteminin geçerli olduğu bir yargılama düzeninde her şeyin delil olması mümkündür ve sunulan deliller bir sınırlandırmaya bağlı olmaksızın serbestçe değerlendirilir.⁹⁹ Serbest deliller ise takdiri deliller ise benzerlik kurar.

2.4.9. Re'sen Müracaat Edilebilen ve Müracaat Edilemeyen Delil

Re'sen müracaat edilebilen ve resen müracaat edilemeyen delil ayrımı yapılırken, yargıcın davanın taraflarının talebi ile bağlı olup olmaması veya yargıcın kendiliğinden harekete geçebilmesi kriterine göre yapılmıştır. Görülmekte olan bir davada yargıç, davacı veya davalı tarafın bir talebi olmaksızın bir takım delillerin kullanılması için kendiliğinden harekete geçerek bunların yargılamada kullanılmasına talep olmaksızın karar verebiliyorsa bu tür delillere resen müracaat edilebilen deliller denir.¹⁰⁰

Yargılamanın yapıldığı mahkemenin çeşidine bağlı olarak, yargılama esnasında bazı delillerin kullanılması için, davanın taraflarının mahkemeye talepte bulunması gerekebilir. Yargıcın delillerin kullanılması için kendiliğinden harekete geçemediği, tarafların talepte bulunması gereken delillere ise re'sen müracaat edilemeyen delil denir.¹⁰¹ Kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, örneğin ceza yargılamasında, yargıç tarafların istemi olmaksızın bütün delillere resen müracaat edebilir.

İYUK'nun 1'inci maddesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyumsuzlukların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir*” hükmü bulunmaktadır. Yine aynı kanunun 20. maddesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.*” Bu madde hükümlerine göre, vergi yargılamasında resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁰²

Medeni yargılama usulünde taraflarca getirilme esası uygulanır. Buna göre, mahkeme hükmünü verirken davacı ve davalı tarafın mahkemeye sunduğu delillerle bağlıdır. Tarafların bir isteği ya da müracaatı olmadan mahkemece yeni bir delil elde

⁹⁹ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 18.

¹⁰⁰ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 21.

¹⁰¹ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 23.

¹⁰² M. Kamil Mutluer, a.g.e., s. 427.

edilmesi hukuken mümkün değildir. Bu türdeki deliller re'sen müracaat edilemeyen delil türleridir.¹⁰³

Bazen de mahkemeler, davanın taraflarının bir talebi olmaksızın yani re'sen yargılamada ispatlama aracı olarak kullanılacak delile kendisi başvurabilir. Re'sen müracaat edilebilen delillere ise örnek olarak, taraf ifadesi, bilirkişi veya keşif örnek olarak verilebilir.¹⁰⁴

2.4.10. Delillerin İçinde Bulunduğu Kesim Olarak Sınıflandırılması

Delillerin elinde bulundurduğu ya da oluşturduğu kesime göre sınıflandırma sisteminde deliller üçe ayrılarak incelenir:

-Mükellef kesiminde oluşan deliller

-İdare kesiminde oluşan deliller

-Yargı kesiminde oluşan deliller

Mükellef kesiminde oluşan delillerle kastedilen; mükellef, vergi yüklenicisi, vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayla doğrudan ya da dolaylı olarak ilişki içinde bulunan kişidir. İdare kesiminde oluşan deliller ise; vergi inceleme elemanları ve vergi müfettişlerinin incelemeleri sonucu elde edilen delillerdir. Yargı kesimi ile kastedilen ise; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ya da Danıştay tarafından elde edilen deliller olarak anlaşılmalıdır.¹⁰⁵

2.5. Delil Sistemleri

Çözümlemesi istenen uyuşmazlığın hangi delillerle ispat edileceği konusunu açıklığa kavuşturan delil sistemleri; kanuni, takdiri, ilmi ve dini olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

¹⁰³ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 23.

¹⁰⁴ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 23.

¹⁰⁵ Adnan Tezel, “ Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, *Yaklaşım*, Sayı:56, 1997, s.12.

2.5.1. Kanuni Delil Sistemi

Kanuni delil sisteminde hangi unsurların delil olarak kullanılacağı açık bir şekilde kanunda yer almaktadır. İspatlama aracı olarak, sadece yasalarda özellikleri tanımlanan deliller kullanılmaktadır. Özellikleri belirtilmeden kullanılan delillerin kanuni delil kapsamında kanıtlama aracı olarak kullanılması mümkün değildir.

Kanuni delil sisteminin kullanılmasındaki amaç, kişilere yasalarca tanınan hakların güvence altına alınmasıdır. Kanuni delil sistemi görülmekte olan davada, hakimin işini kolaylaştırmasının yanında, görülmekte olan davanın da kısa süre içerisinde sonuçlandırılmasına yardımcı olur. Kanuni delil sisteminin etkin bir şekilde kullanılmasının olumsuz yanı da mevcuttur. Bu sistemin kullanımında çok fazla deneyim sahibi olmayan kişiler hak kaybına uğrayabilmektedir. Çünkü tecrübesiz kişilerin yaptığı bir takım hukuki işlemlerde aranan kuralları yerine getirmeyen kimse haksız konuma düşebilmektedir. Mesela belli bir miktarın üstündeki hukuki işlemler için senet alınması kuralı kanunen zorunludur. Aralarındaki güven ilişkisine dayanarak senet almayan taraf, karşı tarafın bir inkarı karşısında hakkını hukuki yoldan aramak istediğinde, mahkemeye senet sunmak zorunda kalırsa ve güven ilişkisine dayalı olarak senet almadığında tecrübesizliğinden ve bilgisizliğinden dolayı hak kaybına uğrayacaktır.¹⁰⁶

Medeni yargılama hukukunda kanuni delil sistemini uygulanmaktadır. Bu hukuk sisteminde dava ile ilgili gelişmelere göre mahkemeye delil sunmak mümkündür. Çünkü medeni yargılama hukukunun konusu genel olarak hukuki işlemlerdir. Durum böyle olmakla beraber, haksız fiilin konusunu oluşturan yargılamalarda da kanuni delil sisteminin dışına çıkılarak bütün delil unsurları ispatlama aracı olarak kullanılmaktadır.¹⁰⁷ Bu bilgiler ışığında, hukuk sistemimizde kanuni ve takdiri delil sisteminin tümünün bir arada olduğu karma bir sistemin mevcut olduğunu söyleyebiliriz. Ceza muhakemeleri kanununda ise serbest delil sistemi mevcuttur.

¹⁰⁶Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 28.

¹⁰⁷ Mehmet Kamil Yıldırım, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, İstanbul, 1990, s.207.

2.5.2. Takdiri Delil Sistemi

Tarafların arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde, her türlü delilin bir kısıtlamaya maruz kalmadan serbestçe kullanıldığı delil sistemi takdiri delil olarak adlandırılır. Görülmekte olan davada hakim, kendisine sunulan delilleri kanuni hiçbir kısıtlamaya maruz kalmadan, delil serbestisine bağlı olarak ve tabi ki yasal sınırlar çerçevesinde istediği gibi değerlendirir.¹⁰⁸

Bu delil sisteminde yargılamayı yapan hakim hiçbir delil sistemi ile bağlı değildir. İddia edilen olayın gerçekliğini ispatlamak amacıyla kanunlarca önceden belirlenmiş delil türü istenmemektedir. Dava edilen olayın doğruluğunu ispatlamak için her türlü delil kabul edilebilir.¹⁰⁹

Takdiri delil sistemi, resen araştırma ilkesinin uygulandığı ceza yargılama hukuku ve idari yargılama hukukunda kullanılan bir delil sistemidir. Bunun sebebi, kamu hukukunun hakim olduğu yargılama sisteminde, hakimin davayı aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde her türlü delilin serbestçe kullanıldığı takdiri delil sisteminin uygulanmasıdır.¹¹⁰

Takdiri delil sistemine vicdani delil sistemi de denilmektedir. Bu delil sisteminde hem delil serbestliği hem de delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkeleri geçerlidir. Ceza yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi ve takdiri delil sistemi uygulanmaktadır.¹¹¹

Takdiri delil sisteminde, çözümlenmesi istenen dava konusunda ispatlama vasıtası olarak daha önceden belirlenmiş delillerin olması aranmaz. Bu sistem, ispatlama aracı olarak kullanılacak delilin sayı ve nitelik açısından bir kısıtlamaya tabii tutulmaması bakımından delil serbestliğini, sunulan bütün delillerin serbestçe incelenmesine mümkün kılması bakımından ise delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkelerinin içermektedir. İdari yargılama sisteminin bir dalını oluşturan vergi yargılama hukukunda da takdiri delil sistemi uygulanmaktadır. Çünkü, yargılama sisteminde kamu hukukunun ağırlık taşıdığı hukuk sistemlerinde, çözümlenmesi istenen dava konusu için daha önceden yasalarla belirlenmiş delil çeşitleri yerine, delil

¹⁰⁸Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 28.

¹⁰⁹ Necip Bilge, Ergun Önen, *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:422, Ankara, 1978, s. 493.

¹¹⁰Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 28.

¹¹¹Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, a.g.e. , s. 574.

özelliğine sahip olan ispatlama araçlarının hepsinin delil olarak kabul edilmesi esası benimsenmiştir. ¹¹²

Yasalarda takdiri ve kanuni delil sistemlerinden sadece birisinin kullanıldığını düşünmek zordur. Hukuk dünyasında bu delil sistemlerinden biri kabul edilmekte ve onun kullanılmasına özen gösterilmektedir. Fakat hiçbir delil sistemi tek başına ispatlama aracı olarak kullanılmadığını söyleyebiliriz.

2.5.3. İlmî Delil Sistemi

İlmî delil sistemine göre, mevcut uyumsuzluğun çözümünde bilimsel veri ve görüşlerden yararlanılması gerekmektedir. Araştırma ve soruşturma süreçlerinde hakim ve savcıların parmak izi incelemesi, sağlık raporu, çeşitli tahlil ve laboratuvar sistemleri gibi değerlendirilmesinde bilimin kullanıldığı delil sistemi ilmî delil olarak adlandırılmaktadır. İlmî delil sistemi, bilimsel veri ve görüşlerden yararlandığı ve bunlarla desteklendiği için kanıtlanabilirliği kolay ve aynı zamanda kesin veri sağlayan güvenilir bir delil sistemidir. ¹¹³

Birçok ülkenin hukuk sistemlerinde suçlu veya suçluların tespit edilmesinde bilimin ışığındaki araştırma yöntemleri kullanılmaktadır. Bunun için kolluk kuvvetleri sisteminin kendi içinde araştırma laboratuvarları kurulmuştur ve elde edilen deliller bu laboratuvarlarda incelemeye alınmaktadır. Yemin, ikrar gibi takdiri delil araçları, ilmî delil sistemi sonucu elde edilen deliller kadar davanın çözümünde etkili olmamaktadır. Gerçeklerin şüphe uyandırmadan ortaya çıkarılması için ilmî delil sistemlerine ihtiyaç vardır. ¹¹⁴

2.5.4. Dini Delil Sistemi

Dini delil sisteminin günümüzde geçerliliği kalmamıştır. Bu sistem daha çok Orta çağ döneminde yaradanın düello ile suçsuz kişilere yardımcı olduğu görüşüne dayanmaktadır. Kişilere verilen cezaların, bu kişilerin daha önce işlemiş oldukları

¹¹²Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 28.

¹¹³ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, a.g.e. , s. 574.

¹¹⁴ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 28.

günahların karşılığı olduğu, Allah'ın iradesini bu şekilde ortaya koyduğuna inanılmıştır.¹¹⁵ Modern delil sistemlerinde yeri olmayan bir uygulamadır.

3.İspat ve Delile İlişkin Yargılama İlkeleri

Her yargılama hukuku kendi çerçevesinde ispat ve delil anlayışına sahiptir. Örneğin, ceza hukukunda her türlü delil serbestçe kullanılabilirken; medeni yargılama hukukunda belirli bir miktarı geçen hukuki işlemler, ancak senetle ve belgeyle ispat edilebilir. Bu belgelerle ispat olmadıkça, belirli miktarı geçen hukuki işlemler ispat edilemez; ancak hukuki olay ve fiillerin ispatı bakımından böyle bir sınırlama yoktur. İdari yargıda da ağırlıklı olarak yazılı delille ispat söz konusudur. Ayrıca ispat bakımından, ceza hukukunda yeterli ispat faaliyeti gerçekleştirilemez, hakimde yeterli kanaat uyandırılmazsa, “ şüpheden sanık yararlanır ilkesi ” gereğince delil yetersizliği ortaya çıktığında sanık beraat ettirilir. Oysa medeni yargılama hukukunda bir sanıktan söz edilemeyeceğinden, ispat yükü altında olan (bir vakıadan yararlanan, o vakıadan lehine hak çıkartan) taraf, bu ispat yükünü yerine getirmese, aleyhine karar verilir. Medeni yargılama hukukunda ispat yükü, bir vakıanın ispatsız kalması halinde, bunun riskine hangi tarafın katlanacağını (yani hangi tarafın lehine karar verileceğini) belirler. Ceza yargılamasından ise, bir vakıa ispatsız kaldığında sanık lehine karar verilir (şüpheden sanık yararlanır) ; bu sebeple ceza yargılamasında medeni yargıya benzer ispat yükü kuralı yoktur.¹¹⁶

3.1. Anayasal İlkeler

Anayasa; devletin kuruluşunu, organlarının işleyişini, birbirleriyle olan ilişkilerini, iktidarın el değiştirmesini ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen normlardan oluşmaktadır.¹¹⁷

Anayasal ilkeler çerçevesinde öne çıkan ilk ilke hukuk devleti ilkesidir. Bu ilke ilk kez XIX. Yüzyılda Almanya’da ortaya çıkmıştır. Hukuk devleti ilkesi, özgürlüklerin korunması, devletin eylemlerinin hukuka uygun olması anlamına

¹¹⁵ M. Reşit Belgesay, *Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller*, Güven Basımevi, İstanbul, 1940, s.76.

¹¹⁶ Muhammet Özekes, a.g.e. , s. 220.

¹¹⁷ Mümtaz Soysal, *100 Soruda Anayasanın Anlamı*, 10. Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1993, (Anayasanın Anlamı), s.7-8; Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları*, 29. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011,(Hukuk Başlangıcı), s. 46.

gelmektedir.¹¹⁸ Farklı bir anlatımla hukuk devleti ilkesi, yönetilen kişilere yani o ülkede yaşayan vatandaşlara hukuksal yönden güvenceler veren, onlara temel hak ve özgürlüklerini garanti altına alınmasını sağlayan bir nevi güvence sistemidir.

Hukuk devleti ilkesi ‘keyfi yönetim’ kavramının tam zıttıdır. İnsanların var oluşundan beri sahip olduğu temel haklardan olan yaşama hakkı, maddi ve manevi varlığının bütünlüğü, vücut dokunulmazlığı vb haklarının yanında modernleşen dünya ile birlikte gelişim gösteren sosyal ve siyasi hak ve ödevlerin de hukuk devleti ilkesi sayesinde korunması sağlanır. ‘hukuk devleti’ ilkesinin önemi kavramın kendi içindeki anlamından da anlaşılmaktadır. Bu ilke sayesinde hem toplumsal ilişkileri düzenleyen kurallar hem de idari eylem ve işlemler düzenleme alanı bulmakta hem de güvence altına alınmaktadır.¹¹⁹

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*”.

Başta anayasa olmak üzere diğer yasal düzenlemelerle de güvence altına alınan ilkeler gereğince, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Buna göre kanun koyucu tarafından yapılan bütün düzenlemelerin başta anayasaya uygunluk olmak üzere hukuk devleti ilkesine ve diğer bütün düzenlemelere uygun olması gerekir. Yapılmış olan tüm mevzuatın uygunluğunu denetleme yetkisi ve görevi ise Anayasa Mahkemesine aittir.

Anayasa Mahkemesi ilk kez 1961 Anayasası ile kurulmuştur. Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, görev ve yetkileri, yargılama ve çalışma usulü ile kararlarının niteliği 1961 Anayasası’nın 145 ile 152. Maddelerinde düzenlenmiş; buna bağlı olarak 44 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ise 22/04/1962 tarihinde kabul edilmiştir.¹²⁰ 1961 Anayasasından önce de kanunların yargısal denetiminin olacağından söz edilmiş fakat bunu hangi merciin yapacağı açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu sebeple Anayasa Mahkemesinin kuruluşu 1961 Anayasası ile olmuştur denilmektedir.

Anayasa Mahkemesi 1982 Anayasasında 146 ile 153. Maddeler arasında düzenlenmiştir. 1982 Anayasasına ilişkin ilk kanuni düzenleme 10/11/1983 tarih ve

¹¹⁸ Hayrettin Ökçesiz, *Sivil İtaatsizlik*, Afa Yayınları, İstanbul, 1994, aktaran Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.7.

¹¹⁹ Nevzat Kollu, “*Hukuk Devletin Önemi ve Yargı Bağımsızlığı*”, Eskişehir Barosu Dergisi, Sayı:3, Aralık 2003, s.7.

¹²⁰ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/tarihi/1/#:~:text=Anayasa%20Mahkemesinin%20kurulu%C5%9Fu%2C%20g%C3%B6rev%20ve,4%2F1962%20tarihinde%20kabul%20edilmi%C5%9Ftir>, (Erişim Tarihi, 12.01.2023)

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile yapılmıştır.¹²¹

Anayasa Yargısına ait tek mahkeme Anayasa Mahkemesidir. Anayasa Mahkemesinin görevleri 1982 Anayasasının ilgili hükümlerinde açıkça belirtilmiştir. Bu maddeye göre Anayasa Mahkemesi; kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi iç tüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. (Ana. m. 148)

Anayasa Mahkemesinin bir diğer görevi Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Cumhurbaşkanı yardımcılarını, Bakanları, Anayasa Mahkemesi Başkanını, Yargıtay, Danıştay Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcivekilini, Hakimler ve Savcılar Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini, Genelkurmay Başkanı, Kara Deniz ve Hava kuvvetleri komutanlarını görevleriyle ilgili suçlardan dolayı yüce divan sıfatıyla yargılar. Anayasa Mahkemesi, Anayasa ile verilen diğer görevleri de yerine getirir.

Anayasa Mahkemesi iki bölüm ve genel kurul halinde çalışır. Bölümler ve genel kurul kararlarını salt çoğunlukla alır. Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesi için komisyonlar oluşturulabilir.

Bireysel başvurular da Anayasa Mahkemesince karara bağlanır, Ayrıca Anayasa Mahkemesi siyasi partilerin kapatılması veya devlet yardımından yoksun bırakılması ile ilgili dava ve işlemler hakkında da karar verir. İptal ve itiraz davaları ile ilgili davalar da Anayasa Mahkemesince karara bağlanır.

Anayasa Mahkemesi kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak şekilde hüküm tesis edemez. Kanun, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının resmi gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırır. Bu tarih, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

¹²¹<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/tarihi/1/#:~:text=Anayasa%20Mahkemesinin%20kurulu%C5%9Fu%2C%20g%C3%B6rev%20ve,4%2F1962%20tarihinde%20kabal%20edilmi%C5%9Ftir>, (Erişim Tarihi, 12.01.2023)

Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu iptal kararları geriye yürümez. Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama yürütme ve yargı organlarını, idare makamları, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

Anayasal ilkeler çerçevesinde bir diğer ilkemiz adil yargılanma ilkesidir. Bu hak, her koşulda hukukun egemenliğine bağlı demokratik hukuk devletinde, kişi ve kurumlara yargılama esnasında adil bir yargılama yapılabilmesi ve karar verilmesi için oluşması gerekli tüm koşulların sağlanması ile ilgili bir ilkedir. Adil yargılama hakkı ile yargı kurumları yargılama sürecini usule uygun bir şekilde yerine getirmekle yükümlüdür.¹²² Bu ilke usule ilişkin bir ilkedir.¹²³

Anayasal ilkelerin en önemlilerinden birisi, suçsuzluk karinesidir. Bu ilke anayasanın 38/4'ünde şu şekilde tanımlanmıştır; '*suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz*'. Dolayısıyla açıkça mahkeme tarafından karar verilinceye kadar hiç kimse suçlu kabul edilemez ve buna yönelik muameleye maruz tutulamaz. Bu ilke kişi ve kurumların gereksiz itham altında kalıp hak kayıpları yaşamamasına engel olması açısından son derece önemli bir ilkedir.

Anayasal ilkelerin bir diğeri ise, susma hakkıdır. Bu hak anayasanın 38. maddesinde, hiç kimse kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya yani kendi aleyhine olacak delil için beyanda bulunmaya zorlanamaz şeklinde tanımlanmıştır.

Susma hakkı aslında bir savunma aracı olarak da kullanılmaktadır. Kendisine anayasa tarafından tanınmış olan bu hakkı kullanacak olan kimse kendisini suç isnadı altına sokacak bir durum ile karşı karşıya kalmayacaktır.¹²⁴

Hukuk devletinde hem kişiler hem de devletin diğer organları, (yani yasama, yürütme ve yargı organları), ülkede uygulanmakta olan hukuk sistemi ile bağlı olmak zorundadır. Bir uyuşmazlık meydana geldiğinde, iddia olunan durumların ispatı için kullanılmak istenen delillerin nasıl elde edildiği çok önemlidir. Hukuka uygun olarak ele geçirilmemiş delilin kullanılması mümkün değildir, kullanılmak istenmesi halinde hukuka aykırı delil ortaya çıkmış olacaktır.¹²⁵ Bu durum anayasa ile güvence altına alınan hukuka aykırı olmayan delil ilkesi için zorunlu bir unsurdur. 1982 Anayasasının 38 maddesinde yer alan "*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*" ifadesi, hukuka aykırı olmayan delil ilkesinin anayasal güvencesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹²² Sibel Inceoglu, *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

¹²³ Ali Volkan Özgüven, *Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I*, Vergi Sorunları, Sayı:197, Şubat 2005, s.194.

¹²⁴ Süheyl Donay, *İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku*, İÜHF Yayını, İstanbul, 1982, s.142, aktaran Yaltı, *Yükümlü Hakları*, s.139.

¹²⁵ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, s. 82.

Anayasal ilkelerin bir diğeri, aleniyet ilkesidir. Bu ilke 1982 Anayasasının 141. maddesinin ilk fıkrasında; “*Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir* ” şeklinde açıkça belirtilmektedir.

Aleniyet ilkesi yalnızca duruşmadaki karar ve yapılan işlemleri değil, duruşma dışında gerçekleştirilen işlemleri de kapsamaktadır. Bu ilke, iddia ve savunmanın yapılması esnasında, bilirkişi raporlarının mahkemeye sunulmasında, delillerin değerlendirilmesinde başta olmak üzere mahkeme tarafından gerçekleştirilen her aşamada dikkatlice uygulanmalıdır.¹²⁶

Usul ekonomisi, anayasal ilkelerin en önemlilerinden birisidir. 1982 Anayasasının 141/4’e göre; görülmekte olan davalar en az giderle ve mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmalıdır. Bu yargının en önemli görevlerindendir. Bu durum tüm hukuk sistemi bakımından önemli olduğu için anayasa da yer alarak anayasal ilkeler arasındaki yerini almıştır.

3.2. Medeni Yargılama Hukukuna Ait İlkeler

Medeni usul hukuku, özel hukuka ait yargılama usulünü konu alan hukuk dalıdır. Çekişmeli ve çekişmesiz yargı olmak üzere iki temel ayrımı vardır.

Usul kelime anlamı olarak Arapça kökenli bir sözcüktür. ‘Belirli bir gayeye ulaşmak için gözetilmesi gereken yol’ anlamına gelmektedir. Medeni kelimesi ise özel hukuk anlamında ifade bulmaktadır. Usul hukuku sui genesis bir hukuk dalıdır, kişi ve kurumların haklarını, yükümlülüklerini ifade etmez. Yalnızca bu hak ve yükümlülüklerle müdahalede bulunulduğu zaman, talep doğrultusunda izlenmesi gereken yolları düzenler. Ancak hukuk mahkemelerince verilen bir mahkeme kararının nasıl yerine getirileceği usul hukukunca düzenlenmez, bu icra iflas hukukunun düzenleme alanına girer. Medeni usul hukukunun en önemli amacı maddi hukuktan kaynaklanan hakların belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve koruma altına alınmasıdır.¹²⁷

Medeni hukuk kişilere çeşitli haklar tanır ve bu tanınan hakların maddi hukuk anlamında yerine getirilmemesi durumunda, kendilerine tanınan hakları elde edemeyen kişiler Anayasa ile güvence altına alınan Hak Arama Özgürlüğü uyarınca yargı organlarına başvurarak elde ettikleri hakların yerine getirilmesi için hakimın müdahalede bulunmasını isteyebilirler. Kişilerin bu isteklerinin olumlu

¹²⁶ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.38-39.

¹²⁷ İsmail Ercan, *İcra Müdürlüğü ve Müdür Yardımcılığı Sınavlarına Hazırlık*, 1. Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s.32.

sonuçlanabilmesi, maddi hukuk anlamında bu isteklerini ispat etmelerine bağlıdır. Bu kişiler hukuk düzeninin sonuç bağladığı bu somut olayları, kanunun aradığı şekilde ispat edebilirlerse, hukuken kendilerine tanınmış hakları elde edebilirler ve ancak iddia ettikleri vakıaları ispat edebilirlerse hukukun koruması altına girebilirler. (TMK m. 6 ; HMK m. 190)

Hukuk yargılamasında davacı ve davalı gerçek ve tüzel kişilerdir. Görülmekte olan hukuk davalarda ispat konusunda tarafların eşitliği durumu mevcuttur. Bu şekilde görülmekte olan bir hukuk davasında ‘taraflarca hazırlama- taraflarca getirilme ’ ilkesi söz konusudur. Davanın derdest olması ile birlikte delillerin mahkemeye iletilmesi ve ispatlanmasında taraflar arasında eşitlik söz konusudur. Her iki taraf da aktif konumdadır; fakat mahkeme hakimi ise pasif konumdadır. Hakim yargılama esnasında tarafların sunduğu delillerle bağlıdır.¹²⁸

‘Taraflarca hazırlama- taraflarca getirilme ’ ilkesi; görülmekte olan davanın ispatlanması açısından önem taşıyan tüm belgelerin yani ispat araçlarının davanın taraflarınca mahkemeye getirilmesi ve sunulmasıdır. Bu ilke aynı zamanda hukuk yargılamasına hakim olan tasarruf ilkesi ile birlik oluşturmaktadır. Tasarruf ilkesi, hakimin talep olmadan bir davaya bakamayacağı, sadece talep edilmesi durumunda davanın görülmesini sağlayacağı ve hakimin görülmekte olan davada davacı ve davalı tarafın talepleri ile bağlı olması ve bundan daha fazlasına veya farklı bir talebe karar veremeyeceği anlamına gelmektedir.¹²⁹ Taraflarca hazırlama ilkesinin gereği olarak hakim sadece davanın açıklanması ve ispatlanması üzere mahkemeye sunulan delillerle hükmünü verir. Buna göre hakim, taraflarca getirilmemiş ispatlama araçlarını mahkemede delil olarak kullanıp hükmün verilmesini sağlayamaz. Bu noktada hakim sadece şüphe duyduğu ya da çelişkili gördüğü konularla ilgili taraflardan açıklama isteminde bulunabilir.¹³⁰

Görülmekte olan bir hukuk davasında, davanın taraflarınca ispat yükünün kime ait olduğu hususunda bir karara varılmadan delil sunulmuşsa, mahkeme ilk olarak bu delilleri değerlendirir. Mahkemenin öncelikli olarak ispat yükünün kimde olduğu hususunda incelemede bulunması gerekmemektedir. Fakat sunulan deliller hakime görülmekte olan dava hakkında açık bir hüküm verilebilmesine yardımcı olmadığı durumlarda, hakimin ispat yükünün kime düştüğünü açıklığa kavuşturması gerekmektedir.¹³¹

¹²⁸ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e., s.360.

¹²⁹ Tasarruf ilkesi ile ilgili bilgiler 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 24 ve 26.maddelerinden alınmıştır.

¹³⁰ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e., s. 402.

¹³¹ Kuru vd., age., s.378.

3.3. Ceza Yargılamasına Ait İlkeler

Ceza yargısı, ceza yasaları bakımından, suç olarak belirtilen fiillere devlete tanınan ceza verme yetkisine sahip olarak yapmış olduğu yargılama faaliyetidir.¹³² Devletin sahip olduğu bu yetki mahkemeler vasıtasıyla kullanılır.¹³³

Ceza muhakemesinin amacı Anayasa ile güvence altına alınan ‘adil yargılanma hakkı’na uygun olarak yapılan muhakeme ile gerçeği ortaya çıkarmak olarak tanımlanabilir. Ancak maddi hukuk açısından değerlendirildiğinde gerçek olayı ortaya çıkartma hedefi gerçekleştirilmesi istenen bir şey değildir.¹³⁴ Bu hedef gerçekleştirilirken, sanığın haklarına riayet edilmeli, insan onuru ve hukuk güvenliği gibi ahlaksal ve hukuki olguların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.¹³⁵

Hukuk yargılamasında hakim tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı olduğu için ileri sürülen vakıanın aydınlatılması sorunu ortaya çıkmaktadır. Fakat aynı sorun ceza yargılamasında mevcut değildir.¹³⁶ Ceza yargılamasında delil serbestliği ilkesi vardır ve hakim delilleri serbestçe değerlendirir, hakim doğru yargılamasını sağlayacak her şey delil olarak değerlendirilir. Bunun yanında sunulan delillerin ussal, akla dayalı, yaşanan olayı aydınlatıcı, ispatlayıcı ve hukuka eşdeğer olması gerekir. Belirtilen kurallar ceza yargılamasında şekli olayı değil, somut yaşanmışlığın dikkate alınmasını gerektirmektedir.¹³⁷

Medeni yargılama usulünde davayı taraflar açar ya da açılmasını talep ederken, ceza yargılama usulünde ise, kamu davasının mecburiliği prensibi uyarınca yasalar tarafından belirtilen usullere uygun olarak cumhuriyet savcısı tarafından re’sen kamu davası açılır.

Devlet kurumu içinde dava açma yetkisi ve görevi Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre sadece cumhuriyet savcısına aittir. Savcılık makamı mahkemelerden tamamen bağımsızdır. Mahkeme savcılığın sunduğu iddianamede gösterilen eylemin suç unsuru taşıyıp taşımadığı araştırır ve eylemin sonucu bir suça

¹³² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 65-66.

¹³³ Necip Bilge, Ergun Önen, *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:422, Ankara, 1978, s. 25.

¹³⁴ Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, *a.g.e.*, s.25.

¹³⁵ Sami Selçuk, *Kanıtların Toplanması ve Yasallık, Dürüstlük ve Total Ceza Adaleti*, Yargıtay Dergisi, Sayı 3, 1977, s. 15-23.

¹³⁶ Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, *a.g.e.*, s. 587.

¹³⁷ Memduh Aslan, Akın Gencer Şentürk, “*Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği*,” *Mali Pusula*, Sayı 43, 2008, s. 20-25.

vuku bulursa yargılama yapar. Mahkeme iddianamede talep edilen fiil ile bağlı olarak yargılama yapar. (CMK m.225.)

Ceza muhakemesi hukuku bağlamındaki eylem ile maddi ceza hukukundaki eylem aynı manaya gelmemektedir. Şüphelinin suçtan önceki hareketlerini de bir bütün olarak kapsayan ve hayatın olağan akışına uygun olarak iddianamede tanımlı eylem ile ilişkili bir eylem oluşturan davranışların tamamıdır.¹³⁸

Ceza yargılaması usulünde kullanılan ilkeler genel olarak şu şekilde sıralanabilir; maddi gerçeği re'sen araştırma ilkesi, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, sözlülük ilkesi, vicdani delil ilkesi, mümkün olan en kısa süre içerisinde yargılanmayı talep hakkı, bağımsız hakim güvencesi, hakların kötüye kullanılmaması ilkesidir.¹³⁹

3.4. Vergi Yargılamasına Ait İlkeler

Türkiye Cumhuriyeti'nin yargı sistemine bakıldığında, vergi yargısı idari yargı düzeni içerisinde yer almaktadır. Vergi yargılamasının amacı maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu maddi gerçeğe erişebilmek için de yargısal faaliyetlerin sağlanması esnasında bulunması gereken bir takım kurallar mevcuttur.¹⁴⁰

Vergi yargılama hukuku bağımsız bir hukuk dalı değildir. İdare ve vergi mahkemelerinin üst inceleme ve temyiz mercii olan Danıştay'a bağlıdır. Bu açıdan vergi yargısı idari yargı sistemi içinde olan bir hukuk dalıdır.¹⁴¹ Bu sebeple idari yargı hukuku için söylediğimiz her şeyi vergi yargılama hukuku için de söylememiz mümkündür.¹⁴²

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 1.maddesine göre; *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.”* İlgili kanunda da açıkça yazıldığı üzere, vergi mahkemelerinde görülmekte olan davalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu uygulanır.

Vergi yargısı, devlet tüzel kişinin vergilendirme ile ilgili eylemleri sebebiyle idare ile mükellef arasında meydana gelen çözümsüzlükleri, vergi ile ilgili

¹³⁸ Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, a.g.e. , s. 34.

¹³⁹ Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, a.g.e. , s.33-40.

¹⁴⁰ Mehmet Batun, *Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:206, (www.yaklasim.com) (Erişim tarihi: 17.02.2022), 2010, s.48.

¹⁴¹ Gülsen Güneş, *“Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”*, Vergi Dünyası, Sayı:53, Ocak 1986, s.2.

¹⁴² Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, a.g.e. , s.17.

işlemleri planlayan hukuk normlarını kullanarak, hukuk yasalarını uygulama etkinliğidir.¹⁴³ Vergi yargısının öncelikli görevi, vergi ile ilgili tüm çözümsüzlükleri adaletli bir şekilde çözümlendirmesidir. Bu sebeple, adaletli bir vergi sisteminin oluşturulmasında gerekli olan koşullardan birisi de çok iyi kurumsallaşmış bir vergi yargılama hukukunun varlığıdır.¹⁴⁴

Devleti oluşturan üç organ yasama, yürütme ve yargıdır. Yargılama faaliyetleri yerine getirilirken sahip olunan hakların keyfi olarak değil, evrensel hukuk kuralları çerçevesinde genel kabul görmüş usullere göre gerçekleşmesi yerine getirme yetkisine sahip olan bağımsız mahkemelerin bu sorumluluklarını gerçekleştirirken doğru ve etkin karar verebilmeleri için sağlamaları gereken ilkelere ‘yargılama ilkeleri’ denilmektedir. Yargılama hukukunda söz konusu olan ilkeler tam manasıyla yargılama çerçevesinde etkin olan ilkelerdir.¹⁴⁵

Vergi yargılama hukukunun delillerle ilgili hükümleri değişik başlıklar altında incelenmektedir. Bunlar; resen araştırma ilkesi, delil serbestliği ilkesi, yazılilik ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, toplu yargılama ilkesi, kıyas yasağı ilkesidir.

¹⁴³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2012 (Vergi Yargısı), s. 1.

¹⁴⁴ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 2.

¹⁴⁵ Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 28.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

Vergiyi doğuran olay, yasal, gerçekçi, kanıtlanabilir kavramlarla karşımıza çıkmaktadır. Bu olayların tamamının ispatı deliller vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Söz konusu olaylarda ihtilafa düşüldüğünde ve olay yargıya intikal ettiğinde ispat ve delil kavramlarının önemi daha da artmaktadır. Yargı konusu olan olayın çözümü için tarafların sundukları delilin ispat gücü, sunulan bu delillerin ispat gücüne ve yargıcı ikna etme faaliyetine bağlıdır.¹⁴⁶

Çalışmamızın bu bölümünde, Türk vergi hukukunda ispat ve delil konusu incelenecektir.

1. Türk Vergi Hukukunda İspat Kavramı

İspat kavramı karşısında vergi idaresi, somut olay karşısında ispat kuralları ile bağlıdır. Bu sebeple ispat kavramı vergi hukukunda önemli yere sahiptir. Her ne kadar vergi yargılamasında delil serbestliği ilkesi geçerli olsa da hem idare hem de mükellefler iddia ettikleri olayların doğruluğunu ispatlamak için bazı delilleri kullanmak zorundadır. Bu sebeple vergi hukukunda ispatın önemi ayrıdır.

1.1. İspat Konusu, Önemi ve İspatın Ölçüsü

İspatın konusu ispatlanmak istenen olaya göre değişkenlik göstermektedir. Bazen idare bazen de mükellefler ispat araçlarına başvurmaktadır. Başvuran tarafa göre de ispatın konusu, önemi ve kullanılan araçlar değişmektedir. Bu sebeple iddia edilen ve ispatlanmak istenen olayın önemine göre ispatın konusu da değişmektedir.

¹⁴⁶Selahattin Tuncer, a.g.e., s. 41; S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.24 ; Yusuf Karakoç, a.g.e., s.56 ; M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 424 ; Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1984, s. 221.

1.1.1. Vergi Hukukunda İspat Yükünün Yeri

Türk vergi hukuku yargılaması ile ilgili yapılan düzenlemeler Fransa ve Almanya vergi yargısından alınarak oluşturulan karma bir hukuk düzenidir. Fransa’da yargı düzeni idari yargı şeklinde örgütlenmiştir, Almanya’da bağımsız bir vergi yargısı düzenlenmiştir, bunların yanında Türk vergi yargısı Vergi Usul Kanunu’nun yarattığı kavramlarla birlikte bir hukuk düzeni oluşturarak varlığını korumaktadır.¹⁴⁷

Mali hukukun bir dalını oluşturan vergi hukuku, mali hukuk ile eş anlamlı olarak mali yargı kelimesi, hem kamu gelirlerinin hem de kamu giderlerinin hukuka uygunluğunun denetimini yapmaktadır.¹⁴⁸

Vergi yargılamasında kullanılan temel kanun, 2577 sayılı idari yargılama usul kanunudur (İYUK). 213 sayılı vergi usul kanunu idari bir usul kanunudur. İdari bir usul kanunu olduğundan dolayı, vergi idaresinin hizmet, görev, sorumluluk ve yetkilerinde kullandığı düzenlemeleri içerir, yargılama ile ilgili düzenlemeler bu kanun kapsamında bırakılmıştır. Bu sebeple VUK mükellefin haklarını, ödevlerini, sorumluluklarını, ispatlama vasıtası olan belge ve araçları ve bu belgelerin nasıl düzenlenmesi gerektiğini, vergi idaresinin hak, sorumluluk ve yetkilerini, bu yetkileri kullanırken sahip olduğu sorumluluklarını, vergileme ile ilgili tanımları, vergi yükümlülüğünü ve bu yükümlülüğün temel kurallarını düzenleyen bir kanundur.¹⁴⁹ Vergi usul kanunu vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerde kullanılan yargılama usulü ile ilgili düzenlemelere yer vermemektedir.¹⁵⁰

Vergi yargılamasında ispat ve delil ile ilgili temel düzenleme 213 sayılı vergi usul kanununun 3. Maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlığını taşıyan 3. maddesine göre;

“A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun

¹⁴⁷ Nihal Saban, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, TESEV, İstanbul, 2020, s. 26.

¹⁴⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e. , s.185.

¹⁴⁹ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2005, s.773-774.

¹⁵⁰ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008.

yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”

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

2577 sayılı idari yargılama usul kanununun 2/2. Maddesine göre ; “ *İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar*”

Vergi mahkemesinde görevli hakim önüne gelen bir uyuşmazlıkta, VUK’un 3. maddesi uyarınca önüne gelen uyuşmazlıkta ispat yükünün hangi tarafa ait olduğunu araştırarak ve ispat yükü üstüne düşen tarafın olayı ispatlayıp ispatlamadığını araştıracaktır. Buna göre ispat yükü öncelikle vergi idaresini, vergi mükellefini ve vergi sorumlusunu kapsamaktadır.

1.1.2. İspat Konusu, Önemi ve Ölçüsü

Vergi hukukunda ispatın konusunu vergiyi doğuran olay açıklamaktadır.¹⁵¹ Vergi usul kanununun 19. Maddesi “ vergiyi doğuran olay ” başlığı altında şöyle düzenlenmiştir: “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” Bu maddenin hükmüne göre ispatın konusunu, hukuki olay ve hukuki işlem oluşturur.¹⁵²

Vergi mahkemesinde yargılama süreci yapılırken, sırasıyla iki aşamadan hükme ulaşılır. İlk aşama, maddi olayın belirlenmesi olacaktır. Maddi olay belirlendikten sonra ikinci aşamaya geçilerek, mevzuatta olan kanunun olaya uygulanması gerçekleştirilecektir. Kanunun görülmekte olan davaya uyarlanması bir nevi kanunun yorumlanmasıdır. Bu yorumlama işlemi yapılırken, vergiyi doğuran olayın içeriğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu kısma geçildikten sonra devam eden davanın tarafları, vergiyi doğuran olayla ilgili olarak, hakim bir öngörüye ulaşmasını sağlamak için, olayın içeriğini tam olarak belirlemeye çalışmaktadır.¹⁵³

İspat ölçüsü, yaşanan olayın açık ve net olarak hangi zamanda ispat edildiğini açıklayan bir olgudur. Bilimsel görüşlerde tam ispat ölçüsü esas alınmaktadır. Bu

¹⁵¹Gülşen Güneş, “ Vergi Hukukunda Deliller”, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e Armağan, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: L11, Sayı: 1-4, Gür- Ay Matbaası, İstanbul, 1987, s. 480.

¹⁵²Selahattin, Tuncer, a.g.e., s. 41.

¹⁵³Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s. 201.

anlamda “olasılıkla muhtemel görme” ve “kanaat getirme” tam ispatlama vasıtası olarak kabul edilmemektedir. Vergi usul kanununun 3/B maddesinde ispatlama ölçüsü olarak değerlendirilen ve anlamlandırılan cümleye göre; “vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. Bu madde ile ispat ölçüsünü “gerçek” olarak değerlendirmek mümkündür. Başka bir açıklamayla, gerçek ortaya çıktığında vergiyi doğuran olay tespit olmuş olacaktır.¹⁵⁴

Anayasamızın 138. maddesi, Yargı başlığı altında mahkemelerin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Madde şu şekildedir: “Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.” Bu maddede geçen ‘vicdani kanaat’ gerçek konusunda olacaktır.¹⁵⁵ Anayasamızda da düzenleme alanı bulan vicdani kanaat kavramı ispat hukukunun temel kavramlarından biridir.¹⁵⁶

Vicdani kanaat kavramı hakimın delilleri her hangi bir baskı altında kalmadan, serbestçe takdir etmesinin ardından, uyuşmazlık konusu olan iş veya eylemin, asla ya da öne sürüldüğü şekilde meydana gelmediği anlamında hakimde oluşan düşüncedir. Bu durum daha çok davanın maddi boyutu ile ilgilidir. Vicdani kanaat kavramı bir delil türü olmayıp, delilleri değerlendirme yöntemidir.¹⁵⁷

1.2. Türk Vergi Yargılamasında İspat Yükü

Vergi yargılamasında ispat ile ilgili yasal düzenlemenin en temel maddesi Vergi usul kanununun 3. maddesidir. İlgili madde hükmü vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlığı altında düzenlenmiştir. VUK’un 3/B maddesine 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. Su kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”. Bu fıkra hükmü uyarınca ispat yükü ve ispatın kullanımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Türk vergi yargılamasında, ispatlama yüküyle ilgili olarak açık bir kuralın yer almadığı, bunun yanında Medeni kanunun 6. maddesinde düzenleme alanı bulan “

¹⁵⁴ Danıştay 3. Dairesi, T:27.12.1994, E:1994/4027, K:1994/4583 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3, s. 571.

¹⁵⁵ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s. 79.

¹⁵⁶ Mehmet Kamil Yıldırım, a.g.e., s.39-40.

¹⁵⁷ Mehmet Akif Tutumlu, *Medeni Usul Hukuku Sorunları (Makale Derlemesi)*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2009, s. 259-261.

aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür” ifadesinin aynı şekilde değerlendirmeye alınmasından ibarettir.¹⁵⁸

Vergi hukukunun temel prensiplerinden biri de şudur; vergilendirme ile ilgili bir iddiası olan taraf bunu ispatlamakla mükelleftir.¹⁵⁹ Fakat serbest ispat ölçüsü temel alınarak bu genel düzenleme içerisine ‘ hayatın olağan akışı’ diye bir karine sokulmuştur.¹⁶⁰

1.2.1. “Hayatın Olağan Akışı” Karinesi (Aksini İddia Eden Tarafından İspat Edilmesi Gereken Durum)

Vergi usul kanununun 3/B-3. maddesi şu şekildedir: *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”*

Bu maddeye göre, ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu ile ilgili, yaşanan olaylar hayatın normal düzenine uygun bir şekilde ortaya çıkar, bu şekilde normal düzene uygun olarak ortaya çıkmayan olayları ispatlama görevi, bu durumu iddia eden tarafa ait olacaktır. Vergi yargılama hukukuna baktığımızda da, bu genel düzenleme çerçevesinde, vergilendirme ile ilgili ortaya çıkan durumların da hayatın olağan akışıyla meydana geldiği, iktisadi, ticari ve teknik durumlar sonucu oluştuğunun kabulü gerekmektedir.¹⁶¹

1.2.2. İktisadi İcaplar

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda mevcut olan ekonomik koşul ve durumlar, iktisadi icapları oluşturur.¹⁶² İnsanlar yapıları gereği, kendi çıkarları doğrultusunda ve yaşadıkları zamanda mevcut olan ekonomik koşullara göre yaşam koşullarını oluşturmaları beklenir. Kişilerin yaşam koşullarını bu şekilde oluşturmaları beklendiğinden, bu beklenti fiili karineyi oluşturur. Netice itibarıyla,

¹⁵⁸ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s. 199; Selahattin Tuncer, a.g.e., s.39 ; S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 65 ; A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, 38. Baskı, Ankara, 2009, s.468 ; Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986-1987, s55. ; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s. 60.

¹⁵⁹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s. 84.

¹⁶⁰ Nihal Saban, a.g.e., s.77-80.

¹⁶¹ Selim Kaneti, a.g.e., s. 55-56 ; Nihal Saban, a.g.e., s. 5-11.

¹⁶² Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s. 202.

iktisadi icap şeklinde kabul gören herhangi bir durumun tersinin öne sürülmesi durumunda, mevcut iddiayı öne süren taraf bu olayı ispat etmekle mükelleftir. ¹⁶³

Danıştay vergi dava daireleri kurulu, bir kararında, soybağı veya yakın iş ilişkisi bulunmayan kişilerin kendi aralarında yüksek meblağda para alışverişi yapmalarının günümüzün mevcut şartlarında bir karşılık olmadan yapılabilmesinin mümkün olmadığını, bir kişiye uzun yıllarca ya da farklı birkaç kişiye borç para verilmesi ikrazatçılık şeklinde işlem göreceğini, bu borç para verme eylemlerinin karşılığı olarak faizin nakit olarak alındığını, verilen borcun senet veya ipotek kurularak garanti altına alınmasının da faiz getirdiğine delil teşkil ettiğini vurgulayarak, yüksek meblağlardaki paraların, mevcut ekonomik şartlarda bir karşılık olmadan verilemeyeceği düşüncesi ile belirtilen olayın iktisadi icaplara uygun düşmediğinin kabulüne karar vermiştir. ¹⁶⁴

1.2.3. Ticari İcaplar

Ticari örf ve adet, ticari ilişkilerde tüccarların iş ilişkilerinde kullandıkları kurallardır. İşte bu ticari örf ve adetler, ticari icaplar olarak kullanılmaktadır. Bütün ticari örf ve adet kurallarının ulusal boyutta tüm ülkede uygulanmasının mümkünatı yoktur. Bu ticari örf ve adetler yöreden yöreye, iller arasında bile farklılıklardan meydana gelmektedir. Ticari örf ve adetler yasalar gibi tek bir organdan çıkan ve tek bir düzene sahip olmayan uygulamalar olduğu için, nelerin ticari örf ve adet olarak kabul edileceğine Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Sanayi ve Ticaret Odaları karar verir. 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Birliği Kanununun 12.maddesi odaların görevlerini düzenlemektedir. İlgili yasanın 12/f maddesi şöyledir; “Çalışma alanları içindeki ticarî ve sınaî örf, adet ve teamülleri tespit etmek, Bakanlığın onayına sunmak ve ilân etmek.” Madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, ticari örf ve adetleri belirleme yetkisine her bölgedeki Sanayi ve Ticaret Odaları görevlidir.

Ticari faaliyetlerini sürdüren firmaların amacı, karını en yüksek seviyeye ulaştırmaktır. Tüccarların kar maksimizasyonunu hedeflemeyen amaçları ve ticari hayattaki örf ve adet kurallarına uygun olmayan davranışlarını denetleme elemanlarına ispat edici belgeler ile gerekçe sunmaları gerekmektedir. ¹⁶⁵ Denetleme

¹⁶³ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.838 ; Yıldırım Taylar, *Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi*, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncelarmagani/> cilt-2/taylar.pdf, 2011, s. 48 (Erişim tarihi: 22.02.2022.)

¹⁶⁴ Danıştay VDDK., E. 2002/219, K. 2003/4, 31.01.2003.

¹⁶⁵ Turgut Candan, a.g.e. , s. 820.

elemanları, tüccarların eylemlerinin ticari örf ve adetlere uygunluk yönünden incelenmesini yaparak, yapılan işlemlerin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığını ve gerçek olup olmadığını anlamaya çalışırlar. İnceleme elemanlarınca yapılan bu denetimin neticesinde, tüccarların yaptıkları eylem ve işlemlerin ticari teamüllere uygun olduğunun veya uygun olmadığının belirlenmesinde bu durumu ispatlama yükü tüccarlara veya vergi denetimi yapmakla görevli olanlara düşer.¹⁶⁶

1.2.4. Teknik İcaplar

Bir ürünün üretiminin gerçekleştirilmesi için şart olan gereçler ile ürünün sahip olması gereken özellikler, teknik icapları ifade eder.¹⁶⁷

Ham madde ya da yarı madde gibi maddeler ile, bir çeşit alet, edavat ve makine kullanılarak çıktı üretilmesi etkinliği, üretim olarak adlandırılır. Belli başlı malzemeler kullanılarak yapılan her üretim faaliyetinin aşağı yukarı aynı sonucu vermesi istenir. Üretim sürecinde işletmeye dahil edilen ham maddelerin hepsinin üretilen üründe kullanılması gerekmez; çünkü üretime dahil edilen malzemelerin bir kısmının eskimiş olması ihtimaller dahilindedir. Üretimi yapılan malzemelerde üretime dahil edilen ham maddelerin birleşmesi esnasında ortaya çıkabilecek zayi oranları, ilgili bakanlık, belediyeler, odalar, mesleki kuruluşlar gibi makamlarca öncesinde belirlenip ilgili yerlere bilgilendirme yapılır.¹⁶⁸

Danıştay 7. Dairesinin teknik icaplar konusu ile ilgili verdiği karar bulunmaktadır. Karara göre; mahsuldarlık ismi ile adlandırılan usulün üretime teşvik edilen sayı ve özellikteki ham maddeden, çeşitli üretim yöntemleriyle, önceden belirlenmiş sayıda ürün çıkartılabileceği esasının varlığına, bu yöntemin vergi ile ilgili uyumsuzlukların meydana gelmesi halinde ispatlama vasıtası şeklinde kullanımının uygun olması, bu sebeple vergisel açıdan inceleme sonucu mükellefin yaptığı bildirim neticesinde verdiği beyanname ile arasında farkın oluşması durumunda, mükellefin belge ve defterlerinde eksiklik veya sahtelik bulunduğunun kabulü ile birlikte tersi durumun mükellef tarafından ispat edilmemesi halinde resen tarhiyatın yapılmasının gerekçesi oluşmuş sayılır.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Turgut Candan, a.g.e. , s. 840.

¹⁶⁷ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.202 ; Mithat Sancar, “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, *Mali Hukuk*, Sayı: 24, 1989, s. 44-60.

¹⁶⁸ Turgut Candan, a.g.e. , s. 841 ; Yıldırım Taylar, a.g.m. , s. 48 ; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 710.

¹⁶⁹ Danıştay 7.D., E. 2000/7876, K. 2003/488, 24.02.2003

1.2.5. Olayın Spesifik Durumuna Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar

Normal ve mutad kelime anlamı olarak, kurala uygun, alışılmış, olağan anlamına sahiptir. Vergi hukukunda bir eylemin kurala uygunluk kriteri, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış dünyada varlık gösterebilmesi için, oluşturulmuş olan hukuki normlara uyumlu olmasını; alışılmışa uygunluk ise, kişilerin davranış sergilerken sürekli yaptıkları hareketleri, sergilediği davranışlar olarak anlam kazanır.¹⁷⁰

Mutad ve mutad olmayan durum, vergi mükellefi olarak değerlendirildiğinde, vergilendirme ile ilgili yapılan tüm iş ve işlemlerin belge düzenlenerek belgelendirilmesi esasına dayanmaktadır.¹⁷¹

Danıştay 3. Dava Dairesi vermiş olduğu bir kararında, davacı taraf olan mükellefin işçilere ödemiş olduğu hizmet miktarını olduğundan az göstermesinin mükellef menfaatine vergilendirme ile ilgili bir olumlu durum getirmediğine, bu şekilde yaşanan bu olayın türüne göre normal ve mutad olmayan bir durum olduğuna karar vermiştir.¹⁷²

2. Türk Vergi Yargılamasında Delil Türleri

Türk vergi yargılamasında delil, vergisel işlemler ile ilgili öne sürülen her türlü işlem ve eylemlerin ispat edilmesi için, mükellef, idare, yargı ya da hem idare hem de yargı kesiminde oluşan ispat edici tüm delillerden meydana gelir.

İdari yargı düzeni içerisinde yer alan vergi yargısında, resen araştırma ve serbest delil ilkesi geçerli olduğundan dolayı hem idare, hem görülmekte olan davanın hakimi hem de mükellefler bütün delilleri mahkemeye sunarak ispat etme hakkına sahiptirler. Bu sebeple Türk vergi yargısındaki delil türlerini; mükellef kesiminde oluşan deliller, idare kesiminde oluşan deliller, yargı kesiminde oluşan deliller ve idare ve yargı kesiminde oluşan deliller olarak dört sınıfa ayırarak değerlendirmek gerekmektedir.

¹⁷⁰ Turgut Candan, a.g.e. , s. 842-844; Yıldırım Taylar, a.g.m. , s.48.

¹⁷¹ Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, a.g.e. , s. 711.

¹⁷² Danıştay 3.D. , E. 1986/3293, K. 1986/2440, 03.12.1986.

2.1. Mükellef Tarafında Oluşan Deliller

Vergi usul kanununun 8/1. maddesine göre; “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” Kanun vergi mükellefinin tanımını açıkça yazmıştır. Bu tanıma göre, mükellef bir nevi üzerine borç düşen taraf olarak anlaşılır. Burada belirtildiği gibi vergi mükellefinin borç ödeme yükümlülüğü maddi yükümlülüğün gereğidir. Maddi yükümlülük, üzerine vergi borcu düşen vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun, önceden idarece belirtilen zamanda vergi borcunu ödemesidir.

Vergi mükellefi ya da sorumlusunun yapmak zorunda olduğu bu maddi ödevin gerekçesi, vergilendirme ile ilgili işlemlerin tam ve yasal bir şekilde sürdürülmesinin sağlanmasıdır. Mükellef ve vergi sorumlularının üzerine düşen maddi yükümlülüklerini gerçekleştirmesi ile şekli ödevlerinin yakından ilişkisi vardır. Bu gerekçeyle şekli ödevlerin maddi ödevlerin temel alınması durumunda olduğu açıktır.

Vergi mükellefi ve sorumlusunun yapması gereken şekli ödevler ise, defter tutma, bildirimde bulunma, muhasebe ve ibraz, kayıtların belgelenmesi olarak sıralanabilir.

2.1.1. Beyannameler

Türk vergi sistemindeki vergilerin bir kısmı için beyanname verilirken bir kısmı için beyanname verilmesi gerekmez. Beyanname verilen vergilerde vergi matrahı, mükellefin beyanına göre tarh edildiğinden dolayı, beyannamenin doğru ve eksiksiz verilmesi mükellefin bu ödevinin ilk aşamasını oluşturur.¹⁷³

Vergi hukukunda vergi matrahlarının belirlenmesinde, en çok kullanılan yöntem beyanname verme yöntemidir. Başka bir anlatımla, ödenmesi gereken vergiler, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur.¹⁷⁴

Beyanname ile tarh edilen vergilerin çok önemli bir özelliği vergi usul kanununun ‘dava konusu’ başlığı ile hüküm altına alınan 378. maddesinde açıkça belirtilen şekliyle, mükelleflerin kendi verdikleri beyannameye karşı dava

¹⁷³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2016, s. 117.

¹⁷⁴ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2004, s.267 .

açamayacak olmasıdır. Madde metni aynen şöyledir: “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.*”

Bu madde ile de açıkça anlatıldığı üzere, beyan üzerine tarh olunan vergilere karşı mükellef dava açamaz. Bu kuralın da istisnaları mevcuttur. İhtirazi kayıt ile verilen beyannameler ve vergi hatası bulunduğu takdirde mükellef bu işleme karşı görevli ve yetkili idare mahkemesinde, kararın kendisine tebliğinden itibaren belirtilen süreler içinde dava açabilir. Bu durumun ispat edilmesinde mükellef yükümlüdür.

2.1.2. Bildirimler

Kurum ve kişiler (vergiye tabi gerçek ve tüzel kişiler) vergilendirme ile ilgili gerçekleştirdikleri işlemler dolayısıyla geçici ve sürekli olarak vergi yükümlülüğü altına girerler. Mesela, kendisine kullanım amaçlı bir mesken satın alan bir kişiyi düşünelim. Bu kişi meskenini satın aldığı anda tapu harcı ödeme yükümlülüğü altına girer. Bu durum geçici süreli bir mükellefiyettir. Yine aynı kişi sahip olduğu meskenini kiraya verdiğinde bir gelir elde ederek gelir vergisi mükellefi olacaktır. Ayrıca da bir mesken edinimi dolayısıyla servet kazanmış olduğundan dolayı emlak vergisine de mükellefiyet sağlamış olacaktır. Bunlar ise sürekli vergi yükümlülüğünü oluşturacaktır. Aynı kişinin edinmiş olduğu mesken içinde, mesleki veya ticari bir faaliyete girişmesi durumunda, gerçekleştirmesi gereken şekli bildirim ödevleri artarak, adres ve iş değişiklikleri, işe başlamayı ve bırakma bildirimleri gibi bildirim ödevleri artacaktır.¹⁷⁵

Vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergilendirme ile ilgili önemli işlemleri ve bildirim görevlerini, bağlı oldukları vergi dairelerine bildirimde bulunmakla yükümlüdürler.¹⁷⁶

2.1.3. Defterler

Vergi usul kanununun ‘defter ve vesikaları muhafaza’ başlıklı 253. maddesi şu şekildedir : “*Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim*

¹⁷⁵ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, 2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 Vergi Usul Kanunu, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s.5 .

¹⁷⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s.115.

yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”Yine aynı kanunun ‘defter tutmak zorunda olmayanların muhafaza ödevi’ başlıklı 254. maddesi ise : “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” Türk ticaret kanununun ilgili maddesine göre de, tüccarlar tutmuş oldukları defterleri on yıl, Vergi Usul Kanununa göre ise beş yıl boyunca saklamakla yükümlüdür.

İlgili yasal düzenlemelere göre tutulması gereken defterler, delil niteliği taşıyan önemli vesikalardır. Bunlar sadece vergi hukuku bakımından da değil, özel hukuk bakımından da delil statüsü taşıyan ispat edici belgelerdir.¹⁷⁷

Tutulması zorunlu olan defterlerin düzenlenirken uyulması gereken kurallar, vergi usul kanununun dokuzuncu bölümünde ‘ kayıt nizamı’ başlığı altında maddeler halinde sıralanmıştır. Defter tutan mükellefler bu defterleri düzenlerken burada belirtilen kayıt nizamına uymak zorundadır. Aksi halde düzenlenen bu defterler, değerlendirmeye esas alınmaz.

Vergi hukukuna göre düzenlenen defterlerin mükellefin lehine, mükellefin aleyhine ve üçüncü kişiler açısından delil olması mümkündür. Aşağıda bu durumlar açıklanacaktır.

2.1.3.1. Defterlerin Mükellefin Lehine Delil Olması

Vergi mükellefleri yasalarla belirlenen ve düzenlenmesi zorunlu olan defterlerin yanında, diledikleri takdirde yasalarda tutulması zorunlu olmayan defterler de tutabilirler. Yasalarca tutulması zorunlu olmayan bu defterlere yardımcı (muavin defter) ismi verilir. Yardımcı defterlerin düzenlenmesi ile ilgili yasalarımızca belirtilmiş usul ve şekil kuralları yer almamaktadır. Ancak tutulan bu yardımcı defterlerin mükellefçe ilgili yerlere tasdiklerinin yaptırılmasından sonra, defter sahipleri bakımından, menfaatlerine ispat edici belge olarak delil şeklinde kullanılması mümkündür.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, a.g.e. , s. 119.

¹⁷⁸ Mahmut Vural, *Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi*, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, 1986, s.53.

2.1.3.2. Defterlerin Mükellefin Aleyhine Delil Olması

Mükelleflerin defter tutmasındaki amaçlarından birisi, beyan ettikleri durumun gerçekliğini ispatlamaktır. ¹⁷⁹Tutulan defterler mükellef için, ispatlama vasıtası, yaptıkları işlemlerin kanıtlanması aracını görür.

Vergi mükelleflerinin, düzenlemiş oldukları bu defterlerin, kendilerine ispatlama açısından delil vasıtası olması için, yasalarca belirtilen şekil ve usul kurallarınca düzenlenmiş, yani ‘ ihtisasa salih bulunması ’ zorunludur. Bu şekilde düzenlenmeyen defterler, mükellef nezninde tam tersi bir olay meydana getirir. Yani mükellefin lehine değil aleyhine bir durum meydana getirir. Çünkü ihticaca salih olmadan düzenlenen defterler, güvenilir olma özelliğini ortadan kaldırır. ¹⁸⁰

2.1.3.3. Defterlerin Üçüncü Kişiler Açısından Delil Olarak Kabul Görmesi

Vergi usul kanununun ikinci kısmında ve ‘ defter tutma ’ başlığı ile düzenlenen ilk dört maddesindeki maksat, yükümlü ile ilgilidir ve mükellefin vergilendirme ile ilgili eylem ve işlemlerinin tutulan defterler aracılığıyla kanıtlanıp belgelendirilmesine yöneliktir. ¹⁸¹

Yapılan bu açıklamaların yanında, VUK madde 171/5’ e göre : “*Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.*” hükmü ile mükellefçe düzenlenen defterler aracılığıyla ilişkide olduğu kişilerin veya kurumların vergi ile ilgili durumlarının araştırılmasının da yapılması mümkündür.

Bir vergi mükellefinin işlemleri incelemeye alındığında, bu mükellefle ticari faaliyette bulunan diğer mükelleflerin de işlemleri ve defterleri incelemeye alınması gerekir. Yapılan bu işleme ‘ karşı inceleme ’ denilmektedir. Karşı inceleme, vergi ile ilgili yapılmış iş ve işlemlerin her iki mükellef açısından de belgelerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi anlamındadır. İşte tutulması zorunlu olan defterlerin

¹⁷⁹ Mahmut Vural, a.g.m. , s. 54.

¹⁸⁰ Mahmut Vural, a.g.m. , s. 54.

¹⁸¹ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 276.

amaçlarından birisi de budur, yani tersi bir durum geliştiğinde karşı taraf için de ispat edici bir belge olabilirler.¹⁸²

2.1.3.4. Belgeler

Belge kelime anlamı olarak, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, resim, fotoğraf, film, vesika, doküman vb anlamlara gelmektedir.¹⁸³ Belge hukuki bir kavram olarak, 6100 sayılı hukuk muhakemeleri kanununda düzenlenmiştir. HMK'nın belge ve senet başlığını taşıyan 199 maddesinin birinci fıkrası belgeyi şöyle açıklamaktadır: “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.*”

2.1.3.4.1. Belge Düzeninin Delil ve İspat Açısından Durumu

Vergisel işlemlerde belge düzeni çok önemli yere sahiptir. Vergi ile ilgili yapılan her işlemin belgelenmesi şarttır. Vergi mükellefleri ancak belge ile ispat ettikleri giderlerini ödenmesi gereken vergiden indirebilir ve ancak yaptıkları işlemlerin doğruluğunu bu şekilde ispat edebilirler.¹⁸⁴

Vergiye doğuran olay esas itibarıyla bir özel hukuk ilişkisidir. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın ispatlanması için oluşturulan belgeler, özel hukuk bakımından bakıldığında delil statüsünde olan ispat edici şeylerdir. Buna ilaveten vergi matrahlarının ortaya çıkarılmasında muhasebe kayıtları kullanılmaktadır. Muhasebe kayıtları ise ancak belgeler esas alınarak düzenlenebilmektedir. Kanıtlama anlamında değerli yere sahip olan bu belgeler, vergi mükelleflerinin, hem devlet ile hem de mükelleflerin karşılıklı ticari hayatlarında kullandıkları önemli ispat araçlarıdır.¹⁸⁵

Belge düzenini vergi usul hukuku bakımından ele aldığımızda, amacının, vergiyi doğuran olayın net bir biçimde açıklanmasının hedeflendiği görülür. Yapılan bu açıklamanın etkin bir zamanda gerçekleştirilmesi çok kıymetlidir.¹⁸⁶ Çünkü

¹⁸² Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.276-277.

¹⁸³ <https://sozluk.gov.tr/> , Erişim tarihi, 24.02.2022.

¹⁸⁴ Özgür Biyan, *Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge “İrsaliye” ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik*, E-Yaklaşım Yayınları, Şubat, 2012, Sayı:230, s. 515.

¹⁸⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e. , s. 108.

¹⁸⁶ Yusuf Karakoç, *Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku’nda Delil Olması*, Yaklaşım Yayınları, Sayı 18,1994, s.67.

belirtilen zamanda düzenlenmesi gereken belge hiç düzenlenmemiş olacak ve belgenin yokluğuna ilişkin hükümlere tabii olacaktır. Belgenin düzenlenmesinde gereken şekil öğelerinin eksik olması durumlarında ise, ya belgenin hiç düzenlenmediği¹⁸⁷ ya da şekil öğeleri açısından var eksik olmasına rağmen geçerli kabul edildiği¹⁸⁸ nin kabulü gerekir.

Belirtilen sürede ve istenen şekle göre oluşturulan belge, düzenleyenin lehine delil olurken, bu belge ile ispatlanmak istenen belgenin ispatı he zaman geçerli olmaktadır. Fakat belirtilen sürede ve istenen şekle göre oluşturulmayan belge ise, düzenleyenin aleyhine delil teşkil etmektedir.¹⁸⁹

2.1.3.4.2. Belgelerin Hiç Düzenlememiş Olması Durumu (Yok Hükümünde olması)

Vergi usul kanunun madde 227/3'e göre, vergi mükellefleri düzenledikleri belgeleri bu kanunda açıkça yazılmış usul ve esaslara göre düzenlemek, kurallara uygun bir şekilde saklamak zorundadır. İspat edici belge olarak sunulan ve düzenlenen bu evrakların, içeriğinde bulunması gereken bilgileri ihtiva etmemesi durumunda bu evrakların hiç düzenlenmemesine ilişkin kurallar uygulanır.¹⁹⁰

2.1.3.4.3. Belge Düzenine İlişkin Ödevler

Vergilendirme sürecinin oluşum aşaması, kurallara uygun ve etkin bir şekilde oluşturulan ispat edici belgelerle sağlanır. İşte bu süreçte kullanılan vergiyi doğuran olayın ispatlanması için gerekli olan ispat edici belgelerin tümü, özel hukuk kavramında değerlendirildiğinde delil özelliğine sahip olurlar.¹⁹¹

¹⁸⁷ **Danıştay 3. Dairesi, 02.06.1992 tarihli ve E.1990/2813 K:1992/2078 sayılı Kararı;** "...eksik gösterilen meblağ için faturanın hiç düzenlenmediğinin kabulü gerektiği hakkında ..."; **Danıştay 7. Dairesi, 15.12.2003 tarih ve E.2000/8508 K:2003/5061 sayılı Kararı;** "...faturayı düzenleyenin adı, soyadı, ticaret unvanı, iÇ adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmaması katma değer vergisi indiriminden yararlanılamayacağı hakkında..."

¹⁸⁸ **Danıştay 3. Dairesi, 11.11.1997 tarihli ve E.1996/4866 K:1997/3895 sayılı Kararı;** "...faturalarda mükellefe ait hesap numarası ile açık adresi olmamasının faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği, bu nedenden dolayı mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasal isabet bulunmadığı..."

¹⁸⁹ Yusuf Karakoç, a.g.m. s.68

¹⁹⁰ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 293.

¹⁹¹ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, a.g.e. , s.123.

Vergi ile ilgili işlemlerin tüm aşamasında, vergiyi doğuran olayların ortaya çıkarmış olduğu tüm maddi sonuçların en doğru şekilde defter ve kayıtlarda yer alması için, olayın meydana geldiği andaki zamanda belgeye dayanması ile yapılabilir.¹⁹²

2.1.3.5. Fatura ve Benzeri Belgeler

Faturanın tanımı VUK'un faturanın tanımı başlıklı 229.maddesinde açıkça yazılmıştır. Maddeye göre fatura; *“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”*

Faturalar Vergi Usul Kanununun 229-232. maddeleri arasında düzenleme alanı bulur. Faturalar en az bir asıl bir örnek olarak , malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir (Süre 5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren 10 günden 7 güne indirilmiştir.). Bu süreler içinde düzenlenmemiş faturalara hiç düzenlenmemesine ilişkin kurallar uygulanır. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur. Türk Ticaret Kanunun 21. maddesinin ikinci fıkrasına göre, düzenlenen faturaya itiraz süresi sekiz gündür. Belirtilen süre içerisinde faturaya itirazda bulunulmıyışsa faturanın içeriği aynen kabul edilmiş sayılır.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Faturanın delil niteliği taşıyan ispatlayıcı belge olarak kullanılması sadece faturayı alan ve veren taraf için geçerlidir. Fatura bu iki taraf dışındaki yani faturayı veren tacir ile o malı ya da hizmeti satın alan kişi, kişiler veya kurumlar dışındakiler için faturanın ispat edici bir vasfı yoktur.¹⁹³

Fatura, Vergi Usul Kanunu uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik'in 02.02.1985 gün ve 18654 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesinden sonra 01.03.1985 tarihinden itibaren anlaşmalı matbaalar tarafından basılmaya başlanılmıştır.¹⁹⁴

¹⁹² Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 107.

¹⁹³ İsmail Doğanay, “Faturaların Kapatılması Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz”, *Yaklaşım*, S.4, Nisan 1993, s. 11.

¹⁹⁴ Veysi Seviğ, “Vergi Hukukunda Yeni Belge Düzeni”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.32, S.1,

Nihai tüketiciye yapılan hizmet ifası ya da mal satışlarında da, tüketicinin talep etmesi halinde miktar ne olursa olsun fatura verilmesi mecburidir.

Satılan malın veya ifa edilen hizmet bedelinin belirtilen hadleri geçmesi halinde malı satanın veya işi yapanın fatura kesmesi gerekmektedir. Fatura kesme ve düzenleme sınırı 2023 yılı için 4.400 TL dir. Bu oran her yıl yeniden değerlendirilerek oranında artmaktadır.

Faturada bulunması gereken bir takım zorunlu unsurlar vardır. Bu unsurların neler olduğu vergi usul kanunun 230. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, faturada en az şu bilgiler yazmalıdır; faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, fatura düzenleyeninin adı, varsa ticaret ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır.

Sahte fatura dikkat çekilmesi gereken en önemli hususlardan biridir. Sahte fatura söylemi Danıştay kararlarında ve uygulamada sahte fatura ile de adlandırılmaktadır.¹⁹⁵ Sahte fatura, vergi kaçırmak sebebiyle, yapılan giderleri fazla göstererek gerçekte ödemede bulunulmamasına rağmen üçüncü kişilere ödeme yapılmış gibi gösteren hayali faturalardır.¹⁹⁶ Sahte fatura gerçekte olmayan olaylar üzerine düzenlenmiş faturalardır.

2.1.3.6. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura yerine geçen belgelerin ispatlama aracı olarak nitelendirilmesi için, kanunlarda belirtilen usullere göre düzenlenmesi gerekir. Bu şekilde düzenlenmeyen faturaların ispatlama aracı olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu sebeple kanunlarca aranan usullerin faturanın içeriği kadar önemi vardır. Fatura yerine geçen belgeler; perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzudur.

Nisan 1985, s. 18.

¹⁹⁵ Oğuz Kürşat Ünal, *Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti*, Bilge Yayınları, 2006, s. 36.

¹⁹⁶ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

2.1.3.6.1. Perakende Satış Vesikası (Perakende Satış Fişi)

Perakende satış vesikası vergi usul kanununun 233. maddesinde perakende satış vesikaları başlığı altında şu şekilde açıklanmıştır: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri şu belgelerden biri ile ispatlanır: perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleridir.

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

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

3100 sayılı Katma Değer Vergisi mükelleflerinin ödeme kaydedici cihazları kullanmaları mecburiyeti hakkında kanunun birinci maddesinin birinci bendine göre, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler.

3100 sayılı kanunun birinci maddesinin ikinci bendine göre, ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar, belirtilen cihazları kullanmak mecburiyetinde olanların, fatura düzenlemek zorunluluğunda olmadıkları satışlar ve yaptıkları tüm işlemlerin ispatlanmasında kullanılmakta ve fatura yerine geçen perakende satış belgeleri kapsamında kabul edilmektedir.

2.1.3.6.2. Gider Pusulası

Gider pusulası ile ilgili kanuni düzenlemeler Vergi Usul Kanununun 234. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme metni şu şekildedir: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf

esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulası seri ve sıra numarası ile düzenlenir. Buradaki bilgileri içermesi koşuluyla; malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkra da belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler; 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler; Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun gider pusulasını düzenleyen 234. maddesinde 14/10/2021 tarihinde 7338 sayılı yasanın 23.maddesi ile eklenerek yapılan düzenleme ile,gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

Gider pusulası ile ilgili düzenlemeleri yapmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulaları vergi yargılama hukukunda ispat edici belge olarak değerlendirilir. Gider pusulaları anlaşmalı matbaadan bastırılır ya da noterden tasdik ettirilir. Bu şekilde geçerli belge vasfına kavuşur.

Faturada yer alması gereken şeyler gider pusulasında da yer almalıdır. Sadece düzenleyen taraf farklıdır. Faturayı malı satan ya da hizmeti yapan oluştururken gider pusulasını malı alan veya hizmeti yaptıran oluşturur.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, 5.Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 111.

2.1.3.6.3. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu ile ilgili düzenlemeler vergi usul kanununun 235. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. Madde metni şu şekildedir: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur. Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur: makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi; malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli. Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Müstahsil makbuzunun alıcıda kalan örneği fatura gibi hüküm görür. Malın tüccar veya çiftçi adına başka kişice teslim alınması halinde makbuz bu kişiler tarafından imzalanır. Çiftçiden avans olarak bir alım yapıldığında müstahsil makbuzu malın teslim edildiği sırada verilir.¹⁹⁸

2.1.3.7. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu ile ilgili yasal düzenlemeler vergi usul kanununun 236. maddesinde ‘serbest meslek makbuzları’ başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir: *“Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.”*

Vergi usul kanunun 237. maddesinde serbest meslek makbuzlarının içeriğinde bulunması gereken şeyler düzenlenmiştir : Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası , müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih. Düzenlenen bu makbuzların serbest meslek erbabınca imzalanması gerekir. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası şeklinde düzenlenir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 67. maddesinde de serbest meslek makbuzu ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Maddeye göre; serbest meslek

¹⁹⁸ Doğan Şenyüz, a.g.e., s. 108.

faaliyeti icra eden bir mükellefin bilgisi dahilinde olması koşuluyla; kendi şahıslarına, kamu kurum ya da kuruluşlarına, icra kuruluşlarına, bankalara, notere ya da posta teşkilatına para gönderilmesi ve serbest meslek kazancı olarak kurulan bir alacağın başka bir kişiye sahip kılınması (karşılıklı olup olmadığı önem arz etmeksizin) veya alacaklısı ile olan borcuna karşılık takas ettiği tutar da tahsil şeklinde işlem görür.

2.1.3.8. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Vesikalar

Ücret bordrosu ve bordro yerine geçen vesikalar vergi usul kanununun 238. ve 239. maddelerinde ‘ ücretlere ait kayıt ve vesikalar’ başlığı altında düzenlenmiştir.

Ücret Bordrosu, işverenlerin her ay düzenli olarak ödedikleri ücretleri ispat etmek için düzenlemek zorunda oldukları belgeye ücret bordrosu denir. Fakat 193 sayılı gelir vergisi kanununun ilgili maddesi ile ücret bordrosu düzenlenmesine bir istisna getirilmiştir. Buna göre, vergiden muaf olan ücretler ve diğer ücretlilerin vergi ödemekle yükümlü olanlarına gerçekleştirilen ücret ödemesinde ücret bordrosunun düzenlenmesine gerek yoktur.

Ücret bordrosunda bulunması gerekenler VUK’un 238. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar; hizmet sunumunu yapanın adı,soyadı, ücreti aldığına dair imzası veya mührü, düzenlenmişse vergi karnesinin tarih ve numarası, birim ücreti, çalıştığı zaman ve hak ettiği ücretin ilgili süresi ve aşacağı ücreti üzerinden hesaplanan vergilerin miktarıdır.

Düzenlenen bordronun hangi aya ait olduğu üst kısmında yer alır. Bordro, ait olduğu ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar düzenlenir ve tarih altına alınarak işletme sahibi veya müdürü, bordroyu düzenleyen görevlice imza edilir.

Ücret bordrosu yerine geçen vesikalar; genel, özel, katma bütçeli daire ve kuruluşların ve belediyelerin ve de 3659 sayılı kanunca var olan işletmelerin yaptıkları ücret ödemeleri esnasında kullandıkları ispat edici belgeler ücret bordrosu olarak işlem görür.

2.1.3.9. Sevk İrsaliyesi

Vergi usul kanununa göre sevk irsaliyesinin, malın alıcı tarafa teslim edilmek için satıcı tarafça taşındığı veya taşıtırıldığı durumlarda satıcı tarafın, teslimi yapılan

malın alıcı nezninde taşınması veya taşıtırılması durumunda alıcı tarafın taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi oluşturmaları ve taşınan araçta bulundurması gerekir. Malın bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı ya da satılmak için bir komisyoncuya veya başka bir aracıya ulaştırılması gereken durumlarda malın göndericisi tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir. Düzenlenen sevk irsaliyelerine malın nereye ve kime gideceğinin açıkça yazması gerekir (VUK madde 230/5).

Dikkat edilmesi gereken durum şudur; tüketicilerin kendi tüketimleri amacıyla satın aldıkları ürünleri kendi imkanları ile taşımaları ya da taşıtmaları durumunda satın aldıkları esnada verilen fatura veya perakende satış fişinin bulunması koşuluyla sevk irsaliyesinin olması gerekmez.¹⁹⁹

Sevk irsaliyesi mal taşındığı zaman oluşturulan ispat edici bir belgedir. Tam olarak satışın yapıldığını gösteren bir belge olmamakla beraber, oluşturulmuş satış belgelerini tamamlayan, bunların düzenlenmesine yardımcı olan bir evraktır.²⁰⁰

Ticari hayatın olağan akışı içinde üretilen malların bir yerden bir yere taşınması gerekir. İşte bu taşıma esnasında mükellefin kendisine ait bulunan diğer şube kollarında taşınması gereken malların nakliye ile ilgili tüm aşamalarında sevk irsaliyesinin oluşturulması zorunludur.²⁰¹

Danıştay 7. dava dairesinin vermiş olduğu bir karara göre, satışı yapılan malın hem alıcı hem de satıcı nezninde taşınmasının gerçekleştirilmesinde, taşımayı yapan tarafın, sevk irsaliyesini, mal ile beraber diğer tarafa ulaştırması, bu malın sevk irsaliyesi mevcut olmadan, herhangi bir yere taşınmasının mümkün olmadığı, buna göre sevk irsaliyesi ile gönderilen eşyaların alıcı tarafça geri gönderilmesi halinde, alıcı tarafın sevk irsaliyesini oluşturması ve mal ile beraber satıcıya iletmesi zorunludur.²⁰²

2.1.3.10. İrsaliyeli Faturalar

211 seri nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile ispatlayıcı belgeler arasına irsaliyeli fatura girmiştir. Bu şekilde vergi dünyasına giren bu düzenleme, vergi mükelleflerinin faturaya ilaveten sevk irsaliyelerini ayrı ayrı düzenlenmesini değil, ‘irsaliyeli fatura’ adı ile tek bir evrak şeklinde oluşturulmasını sağlamıştır.

¹⁹⁹ Doğan şenyüz, a.g.e., s. 109.

²⁰⁰ Kazım Yılmaz, *Türk Vergi Hukuku*, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2005, s. 64.

²⁰¹ Özgür Biyan, *Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge*, a.g.m. s.515

²⁰² Danıştay 7. D., 23.03.2004 tarih, E:2002/1235, K:2004/740 s.k.,Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, erişim, 27.02.2022.

İrsaliyeli faturada bulunması gerekenler şu şekilde sıralanabilir; düzenleyen kişi veya kurumun adı, ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, hesap numarası, malın çeşidi, miktarı, bedeli, kime ve nereye gönderildiği, müşterinin adı, ticaret ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati ve anlaşmış oldukları matbaa da yer almalıdır. Belirtilen bilgilerin eksik olması halinde irsaliye faturası düzenlenmemiş olur.

İrsaliyeli fatura faturanın ve sevk irsaliyesinin koşullarını tek bir belge toplayan ispat edici belgedir. Bu sebeple irsaliye faturası düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesinin kullanılması gerekmez.

2.1.3.11. Diğer Evrak ve Vesikalar

Diğer evrak vesikalar Vergi Usul Kanunu'nun 240 ve 241.maddelerinde 'diğer evrak ve vesikalar' başlığı altında, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, muhabere evrakı şeklinde sayılmıştır.

2.1.3.11.1. Taşıma İrsaliyeleri

Vergi usul kanununun 240/A bendinde düzenlenen taşıma irsaliyeleri, ücret karşılığında eşya nakliyesi yapan gerçek ve tüzel kişilerin nakliyesini yaptıkları ürünler için, taşıt kullanıcısının adı ve soyadı ve de plaka numarasını içeren ve seri ve sıra nosunun da yazılı olduğu taşıma irsaliyesini kullanmak zorundadır. Düzenlenen bu irsaliyenin bir örneği eşyayı taşıtıran bir örneği de eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir örneği de eşyayı yapan kişide saklanır. Bu madde nakliye komisyoncuları ve acenteleri de içerir.

Taşıma irsaliyeleri de diğer belgeler gibi anlaşmalı matbaalardan alınmış ya da noterden onaylanmış olmalıdır. Üç nüsha olarak oluşturulur. Bu belge ücret olarak eşya taşıyan kişileri denetim altında tutmak için kullanılmaya başlanmış bir belgedir.²⁰³

Sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesi kavram olarak birbirine benzeyen iki kavramdır; fakat aralarında gerek ispatlamak istedikleri konu gerekse de anlam bakımından önemli farklar vardır. Sevk irsaliyesini düzenleme alanı, mükellefin kendi eşyasını taşıırken düzenlediği belge iken taşıma irsaliyesi bu işi para kazanma

²⁰³Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, a.g.e., s.109.

amacıyla yapan yani eşya naklediciliği yapanlarca taşınan eşyalarda düzenlenen belgedir. Sevk irsaliyesinde ürünler bir şubeden diğer şubeye ya da depo gibi bir yere üreticinin kendi araç gereci ile taşınırken, taşıma irsaliyesinde ise ürünler ücret karşılığı bu işi yapanlarca taşınır.

2.1.3.11.2. Yolcu Listeleri

Yolcu listeleri Vergi Usul Kanunu'nun 240/B'de düzenleme alanı bulmuştur. Yolcu listeleri, şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapanlardan bilet kesmeye mecbur olanların (T.C. Devlet Demiryolları hariç) her hareketinde seri ve sıra numaralı ve de oturma düzenini belirten listedir. İki nüsha olarak düzenlenir. Bu nüshalardan o yolculuk tamamlanıncaya kadar araçta diğeri ise aracın işyerinde bulunur. Yolcu biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde bu belgeler üç nüsha olarak oluşturulur ve bir nüsha bu kişilerce saklanır.

Yolcu listelerinde şu bilgilerin bulunması şarttır; yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi, taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati, bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

2.1.3.11.3. Günlük Müşteri Listeleri

Günlük müşteri listeleri, Vergi Usul Kanunu'nun 240/C bendinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, otel, motel, pansiyon türünden, kişilerin geçici konaklama ihtiyaçlarının giderildiği konaklama yerleri, odalar , bölümler ve yatak planlamalarına uygun şekilde seri ve sıra numaralı bir liste düzenleyerek bunları o işletmede bulundurlar. Günlük müşteri listesinde bulunması gerekenler şöyle sıralanabilir; mükellefin adı soyadı ve adresi, oda numarası da bulunması kaydıyla müşterinin adı soyadı ve konaklama için ödediği hizmet bedeli, belgenin düzenleme tarihi.

2.1.3.11.4. Muhabere Evrakı

Tüccarların yapmış olduğu her çeşit işlem sonucunda yazdıkları ve aldıkları mektuplar, mail gibi belgelerdir. Bu belgelerin işlerin önem derecesine göre saklanması gerekir.

2.1.3.12. Adisyon Fişi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi ile verilen yetkiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca, düzenlenmesi zorunlu belgeler arasına adisyon da eklenmiştir. Adisyon, hizmet sektöründe faaliyet gösteren hizmet erbabının, üretimi yapılan hizmetin ya da emtianın, cins ve niteliksel özelliklerini içeren, kanıtlayıcı belgedir. Adisyonların da sadece bakanlık ile anlaşma sağlamış matbaalarda çoğaltılması gerekir. Bakanlıkça anlaşması olmayan matbaalarda çoğaltılan, müşterinin masasına konulmayan, tarihin yazılı olmadığı adisyonlar hiç düzenlenmemiş sayılır.

2.1.3.13. Reçete

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi ile verilen yetkiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca, reçete kullanımı zorunlu evraklar arasına girmiştir. Sağlık alanında özel kuruluş olarak adlandırılan özel hastane, özel poliklinik, özel muayenehane, özel sağlık kabini, özel tıp merkezi, özel laboratuvar hizmeti sunan kurum ve kuruluşlarca (diş hekimleri de bu sisteme dahildir) hastanın tedavisi için düzenlenen ilaç, tıbbi destek preparatları, muayene, tıbbi malzeme için düzenlenen belgedir.

2.1.3.14. Elektronik Kayıt ve Elektronik Belgeler

Teknolojinin ve bilişim sisteminin çağımızla birlikte hızla ilerlemesi vergi hukukuna da yansımıştır. Her şeyin elektronik ortamda düzenlenmesi birçok avantajı da beraberinde getirmiştir. Düzenlenen muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda

düzenlenmesi ve belgelerin de elektronik oluşturulması başta zamandan tasarruf olmak üzere, kırtasiye, yer, lojistik, personel, depolama gibi birçok alanda tasarrufu da beraberinde getirmiştir. Özellikle kırtasiyecilikteki azalma, daha az kağıt kullanımı anlamına geleceği için, aynı zamanda çevrenin korunmasını da sağlamaktadır.

Teknolojinin vergi hukukuna ilk girişi 25.05.1995 tarihinde 4108 sayılı Kanun ve 22.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 175, 256 ve mükerrer 257. maddeleri ile olmuştur.²⁰⁴

Vergi mükellefleri açısından önemli ispat edici belgelerden olan elektronik belgeler, ticari ilişkiler kurdukları tüccarlar ile iş ilişkilerinde kolaylık sağlamanın yanında, mükellefin devlet ile olan etkileşimlerinde de mükellefe ispatlama açısından kolaylık sağlar.

Elektronik olarak ilk kullanılan belgeler; elektronik fatura, elektronik defterdir. Bu belgeler ilk kullanılmaya başlandığında mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Yani kullanımı zorunlu değildir. Bunların kullanımının zorunlu olması 421 Sıra Nolu Vuk Genel Tebliğ ile olmuştur.²⁰⁵ 2019 yılındaki şartları belirlemek üzere de 454 Sıra Nolu Vuk Genel Tebliğ yayınlanmıştır.

2.1.3.14.1. Elektronik Fatura Kullanımı

Elektronik fatura, faturanın içeriğinde yer alması gereken detayların ve faturanın kendisinin, alıcı ve satıcının iki taraf arasında elektronik olarak düzenlenmesini gerçekleştiren fatura çeşididir.²⁰⁶

397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğ ile elektronik fatura uygulamasına geçilmiştir. Mükellefler bu kapsamda ilgili genel tebliğe istinaden e fatura düzenleme ve kullanmaya başladılar. Bununla birlikte, günümüzde elektronik fatura kullanmayan mükellefler bulunmaktadır. E fatura düzenleme yükümlülüğü olan mükellef ile düzenleme yükümlülüğü olmayan mükellefler arasında olan mal ve hizmet alım ve satımlarında e fatura düzenlenir ve bir örneği mal alan e fatura düzenleme yükümlülüğü olmayan mükellefe verilir.²⁰⁷

²⁰⁴ Hasan Aykın, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter Belge ve Kayıt Kavramları", *Yaklaşım*, Sayı 110, Şubat 2002, s. 138.

²⁰⁵ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e. , s. 42

²⁰⁶ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e. , s.63.

²⁰⁷ Memduh Aslan, "Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Sayı:3, Cilt:2, Yıl:2, 2014, s.20.

E fatura kullanmak isteyen mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yapmaları gerekmektedir. İşbu talep üzerine gerekli vergisel ve idari kriterler ölçüsünde değerlendirmeler yapılarak mükellefe e fatura kullanma ve düzenleme konusunda yasal süre içerisinde olumlu ya da olumsuz bilgi verilmektedir.

2.1.3.14.2. Elektronik Defter Kullanımı

Elektronik defter kullanımı, kağıt olarak düzenlenen defterlerin elektronik olarak belgelenmesi anlamına gelir. Bu sayede Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilen defterlerin değiştirilmesi ya da kaybolması önlenmiş olur. Bu sayede delillendirme aşamasında kullanılmak istenen elektronik defterlerin, daha sağlam temellere dayanarak ispat aracı olması sağlanır.²⁰⁸

Defterlerin elektronik ortamda düzenlenmesinin, tıpkı elektronik faturada olduğu gibi birçok avantajı vardır. Bu şekilde düzenlenen defterlerin saklama sorunu oluşmaz. Yine kırtasiye masraflarını azaltarak çevrenin korunmasına olumlu katkı sağlar. Bunların yanında değiştirilmesi ve tahribata uğraması sorunu olmadığından dolayı çok güzel ispatlama aracı olurlar.

2.1.3.15. Özel Sözleşmeler

Özel sözleşmeler, ticari hayatın vazgeçilmez unsurlarıdır ve bu sözleşmeler vergiyi doğuran olayı da meydana getirmektedir. Bu sebeple, ihtilaf içine düşmek istemeyen vergi mükellefleri, sözleşmeyi daha temelinden sağlam oluşturarak sorunları çözmeyi hedeflerler.

Yasa yapıcılar, Vergi Usul Kanunu'na koydukları yasal hüküm ile vergi mükelleflerinin kendi iç ilişkilerinde ve vergi ile ilgili ödevlerinde gerçekleştirdikleri sözleşmelerin devlet aleyhine düzenlenmesine engel olarak, vergi idaresi açısından bu tür sözleşmelerin netice meydana getirmeyeceğini düzenlemiştir.²⁰⁹

Mükelleflerin özel sözleşme ile vergi yükümlülüğü arasındaki yasal düzenleme VUK'un 8/3'ünde şu şekliyle yer almaktadır; *“Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”* Vergi hukukunda delil

²⁰⁸ Selçuk Gültekin, Alper Erdem, *E-fatura ve E-defter Uygulamaları*, editefitegitim, Ankara, 2006 , s.126

²⁰⁹ Yusuf Karakoç, a.g.e. , s. 816.

serbestliği ilkesi geçerlidir; fakat bu madde ile delil serbestliği ilkesine bir kısıtlama getirilmiştir ve vergi mükelleflerinin kendi aralarında yaptıkları bir sözleşme ile kendi menfaatine düzenlemeler gerçekleştirmesine engel olunmuştur.²¹⁰

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 27. maddesi ' kesin hükümsüzlük' başlığı altında şu maddeyi düzenlemiştir; *"Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur."* Türk Borçlar Kanununda da açıkça düzenlendiği üzere, kanunun emredici hükümlerine yani vergi yasalarına aykırı düzenlenmiş sözleşmeler özel hukuk açısından da geçerli olmayacaktır.²¹¹

Bu başlık altında öncelikle peçeleme sözleşmeleri ve muvazaalı işlemler ele alındıktan sonra kanuna ve genel ahlaka aykırı sözleşmelerin incelenmesi yapılacaktır.

2.1.3.15.1. Peçeleme Sözleşmeleri

Peçeleme sözleşmesi aynı zamanda, perdeleme sözleşmesi ya da örtülü sözleşme olarak da adlandırılmaktadır. Peçeleme sözleşmesinde, yaşamın normal standardına uygun olan ve vergi ile ilgili mevzuatta vergiyi doğuran olay şeklinde kabul gören vergiye tabii tutulan özel hukuk sözleşmesinin sebep olacağı ekonomik bir sonucu, vergi yasalarının vergilendirmeye esas almadığı bir yöntemi seçerek yasal olmayan bir yolu tercih ederek elde etme amacına hizmet etmektir. Bu açıdan bakıldığında, peçeleme sözleşmelerinin, yasalara karşı aldatma şeklinde olduğu kabul edilmektedir.²¹²

Peçeleme sözleşmeleri, uygulamada ortaya çıkan uygulamalar sonucu ortaya çıkan bir durumdur. Bu sözleşme türü özel hukuk kurallarına göre sözleşme çeşidi olmasının yanında, benzer durumdaki farklı şahısların normal koşullar altında başvurmadağı bir türdür. Bu yolla, özel hukukun özelliklerinden birisi olan sözleşme serbestliği kötü bir amaca hizmet etmiş olur. Vergi mükelleflerince, vergi yasaları dikkate alınarak vergiyi doğuran olayın meydana çıkmasının önüne geçilmesi sebebiyle yasal düzenlemelerin çelişkileri mevcut olduğunda peçeleme sözleşmesinin var olduğ u kabul edilir.

²¹⁰ M. Kamil Mutluer, a.g.e. , s. 428.

²¹¹ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.74.

²¹² Fazıl Çetin, Ali Çelikkaya, a.g.e. , s.89.

Peçeleme sözleşmesinin ispatlanabilmesi, vergi uygulamasında sıkça kullandığımız ekonomik yaklaşım ile ilgilidir.²¹³ Bu gerekçeyle, vergilendirme işlemi ile ilgili hükümleri inceleyen vergi idaresi ve de vergi yargısınca peçeleme sözleşmesi saptanan olgularda, görünürdeki işlem değil de gerçek iktisadi işlem dikkate alınarak yol haritası çizilecektir. Farklı bir anlatımla, özel hukuk anlamında, geçerli kabul görse bile vergilendirme işlemini azaltmak niyetine kaydığı belirtilen peçeleme sözleşmeleri vergi hukuku açısından geçerli olmayan sözleşmelerdir. Bu sebeple, peçeleme sözleşmeleri ile gizlenen işlem gerçekten meydana gelmiş olsaydı, ayrıca ifade etmek gerekirse, yaşamın süregelen durumu içerisinde vergi yasalarının vergiye tabii tutulan olay, olması gerektiği gibi gerçekleşseydi meydana gelecek olan olay baz alınarak, buna yönelik vergilendirme işlemi gerçekleşmekte veya hüküm verilmektedir.²¹⁴

2.1.3.15.2. Muvazaalı İşlemler

Muvazaalı işlemlerde, sözleşmenin taraflarının biri görünürde diğeri gizli olmak üzere iki tane işlemi vardır. Buna göre, bu tür işlemlerde tarafların esas amacı gizli işlemi gerçekleştirmektir. Muvazaalı işlemleri vergi hukuku açısından değerlendirdiğimizde, görünürdeki işlem ile ekonomik ve iktisadi bir netice gerçekleşmemiş ise vergilendirme işlemi de gerçekleşmeyecektir. Bunun yanında, gizlenmek istenen işlemin neticeleri öğrenildiyse, bunun sonucu olarak gizlenmek istenen işlem ile vergiyi doğuran hangi olay ortaya çıktıysa vergilendirme işlemi de buna bağlı olarak meydana gelecektir.²¹⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B'de de açıkça belirtildiği üzere, ' vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması' ile ilgili yasal düzenleme gereğince de vergi hukukunda muvazaalı işlemlerde gizlenmek istenen amacın kayda değer olması ile eş güdümlü sayılmaktadır.

Muvazaanın mevcut olduğu işlemlerde iddia edilen bir işlem mevcut olduğunda, böyle bir durumun doğru olduğunu ispatlama yükü bunu iddia eden taraf olarak vergi idaresinde olacaktır. Ve bu durum , vergi idaresince tüm şeffaflığı ile olabildiğince açık ve kesin olarak ispatlanabildiği durumda, vergi idaresince re'sen tarhiyat yapılacaktır.

Muvazaalı işlemlerin daha iyi anlaşılması için sıkça verilen şu örneğe yer vermek gerekirse; gerçek işlemleri satış sözleşmesi olan iki taraf gerçek iradelerini saklamak ve mirasçılarını yanıltmak amacıyla tapuda bağışlama işlemi yapmışlardır. Yani burada gerçek işlem diğeri bir ifadeyle yapılmak istenen işlem satış işlemi iken tarafların görünürdeki işlemi bağışlamadır, yani olayı bağışlama yapılmış gibi

²¹³ Hilmi Ünsal, Vergi Hukuku, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul, 2006, s.16.

²¹⁴Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.166.

²¹⁵Yusuf Karakoç, a.g.e. , s.169.

göstermişlerdir. İdare tarafından bu durum tespit edilirse görünürdeki işlem olan bağışlama sözleşmesi dikkate alınmaz, tarafların gerçek iradeleri olan satış sözleşmesi dikkate alınarak vergilendirme işlemi de buna göre gerçekleştirilir.

2.1.3.15.3. Kanuna ve Genel Ahlaka Aykırı Sözleşmeler

Vergi Usul Kanunu'nun ' vergi ehliyeti' başlığı ile düzenlenen 9. maddesine göre; “ *vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*”. Yine Türk Borçlar Kanunu'nun ' kesin hükümsüzlük' başlıklı 27. maddesine göre; “ *kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkansız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür*” hükmü düzenlenmiştir. Her iki kanunun hükümleri de yeterince açıktır.

Her iki maddenin de birlikte değerlendirmeye alınması sonucu, olaya borçlar hukuku çerçevesinde bakıldığında ortada bir sözleşmenin olmadığı açıktır ve geçersiz bir sözleşmeye dayanılarak bir işlemin yapılması mümkün değildir. Özel hukuk anlamında durum böyle olmakla beraber, bu sözleşme neticesinde bir kazanç elde edilmiş olabilir yani sözleşmenin tarafları birbirlerinden kazanç sağlamış olabilirler. Sağlanmış olan bu kazancın yasalarca yasaklanmış olması vergilendirilmeyeceği anlamına gelmez. Söz konusu kazanç vergi idaresi tarafından tarh işlemine tabii tutularak mükellefe tebliğ edilecek ve ödenmesi gereken vergi oluşacaktır.

2.2. İdare Kesiminde Oluşan Deliller

İdare kesiminde oluşan deliller; yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplamadır.²¹⁶ Bu anlamda, yoklama tutanağı/fişi, inceleme tutanağı/raporu, arama tutanağı, bilgi toplama tutanakları ve tespit ve takdir komisyonu kararları idare kesiminde oluşan ispat edici delilleri meydana getirir.²¹⁷

Devletin gerçekleştirmek zorunda olduğu bir takım görev ve yükümlülükler vardır ve bunların yerine getirilmesi için gelire ihtiyaç duyulur. Devletin gelirleri arasında vergi geliri birinci sırada yer almaktadır. Bu sebeple vergilendirme sürecinin dört aşaması olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının çok iyi uygulanması gerekir ki devlet üzerine düşen sorumlulukları yerine getirebilsin. İşte bu aşamada

²¹⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.205.

²¹⁷ Yusuf Karakoç, a.g.e., s.524.

idare, alacağı olan vergi alacağını, idare nezninde oluşan deliller ile çok iyi ispatlayabilmeli ki yapmak zorunda olduğu sorumlulukları yapabilsin.

Vergi Usul Kanununa göre, idareye tanınan denetim yetkisi ile delil elde etme şekilleri bir nevi idarenin mali kolluk yetkisidir.²¹⁸

İdare kesiminde oluşan delilleri; yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama başlıkları ele alınmaktadır.

2.2.1. Yoklama Fişleri

Vergi Usul Kanunu'nun 127-133.maddeleri arasında düzenlenen yoklamanın amacı, vergi mükelleflerini ve vergi mükellefiyetiyle ilgili maddi olayları, kayıtları, konuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK m.127).

Yoklama ile amaçlanan, devletin vergilendirme faaliyetini etkileyen ve vergi ile ilgilenen idarenin haberi olmadan oluşan konuları ve olayları tespit etmektir.²¹⁹

Yoklama esnasında yoklama işlemini yapmaya görevli yoklama memurunca oluşturulan yoklama tutanakları aynı zamanda yoklama fişi adı ile de anılır. Yoklama yapma yetkisi ile görevlendirilmiş memurca oluşturulmuş yoklama tutanakları, vergilendirme ile ilgili iş ve işlemlerin tam olarak ortaya konulduğu resmi evraklardır.²²⁰

Yoklama yapmaya yetkili memurların görevleri Vergi Usul Kanunu'nun 127/A-B-C-D-E bentlerinde açıkça düzenlenmiştir. Sayılan görevler şöyle açıklanabilir; Hazine ve Maliye Bakanlığınca usul ve esasları düzenlenmiş şekilde işletmenin günlük hasılatını tespit etmek; ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu cihazları kullanıp kullanmadığını kontrol etmek ve eğer kullanmak zorundaysa istenen şekilde kullanıp kullanmadığını incelemek; günü gününe kayıt yapılması zorunlu olan defterler ve vergi mevzuatı uyarınca düzenlenmesi istenen her türlü belge ilgili usul ve esasları incelemek, faturasız malın işletmede olup olmadığını, levha asma ve bulundurma kurallarına riayet edilip edilmediğini, yasal olarak düzenlenmesi gereken belgeler haricinde kalan ve vergi kaybının oluşturulduğuna belirti veren defter, belge ve delillerin belirlenmesi durumunda bu belgeleri almak; nakil vasıtalarını Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen özel

²¹⁸ Nihal Saban, a.g.e. , s. 185.

²¹⁹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.165.

²²⁰ Mehmet Ezhan Doğrusöz, Ümran İzmir, "Vergi denetim türü olarak yoklama karşısında mükellef hakları", *Yaklaşım Yayınları*, Aralık 2017, Sayı:300, s.123; Harun Yeniçeri, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama", Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s.9

işaretlerle durdurmak ve araçta bulundurulması zorunlu olan belgelerin kontrolünü yapmak; fatura, taşıma irsaliyesi ve de sevk irsaliyesinin araçta olmaması halinde bu belgelerin temin edilmesine kadar aracı trafikten alıkoymak, araç ile sevkiyatı yapılan eşyanın sahibi belirlenemiyorsa sahibi belli olana kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almaktır.

Yoklama kavramı, işe yeni başlayacak olan bir vergi mükellefinin ya da işe devam etmekte olan bir mükellefin asıl mahiyeti ile ilgili araştırma yapmak sebebiyle kullanılan bir bilgi edinme yollarından biridir. İncelemeye yetkili kılınmış memurca yapılan denetim evvelce gerçekleştirilmiş faaliyetlere yönelik olup, denetlenmesi gerçekleştirilen dönemin faal olmaması bile söz konusu olabilir.²²¹

Vergi Usul Kanunu madde 128' göre yoklama yapmaya yetkililer şunlardır; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevli kılınanlar, vergi incelemesinde yetkili olanlar, gelir uzmanlarıdır.

Yoklama yapan memurun elinde, yetkili makamlar tarafından düzenlenmiş ve yoklama yapmaya yetkili olduğuna dair resimli bir belge bulunur. Yoklama memuru kendisi adına düzenlenmiş bu belgeyi, yoklama yapmaya gittiği iş yerinde sorulmasa bile göstermek zorundadır. Toplu şekilde yapılan yoklamalarda en yetkili kişinin bu belgeyi göstermesi yeterlidir (VUK m.129).

Yoklamanın yapılacağı zaman dilimi kısıtlı değildir, yani her zaman yapılabilir. Yoklama yapılacak iş yerine bunun ne zaman yapılacağı haber verilmez. (VUK m.130)

Yoklamanın sonuçları yoklama fişi ile düzenlenir. Düzenlenen bu fişler iki nüsha olarak düzenlenerek tarih atılır ve imzalanır. Yoklama fişinin birinci örneği yoklama yapılan kişinin iş yerine veya yetkili kıldığı kişiye bırakılır. Bu kişiler orada bulunmazsa bilinen adreslerine yedi gün içerisinde gönderimi sağlanır. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ise vergi dairesine bırakılır. (VUK m.131-132).

Vergi Usul Kanunu'na 27/03/2015 tarihinde elektronik yoklama uygulaması eklenmiştir. Bu uygulamaya göre, yoklama sonuçları, aynı kanunun 131.maddesinde düzenlenen yoklama fişi ile aynı sonucu doğurmak üzere elektronik ortamda da kayıt altına alınabilir.(VUK m.132/A) Bu sayede yapılan işlem daha güvenilir, daha hızlı olmasının yanında, bilgiye erişimi de kolaylaştırarak verilerin güvenle sağlanmasına yardımcı olur. İdareye bir itiraz olduğunda ya da yargılamayı gerektirecek bir durum olduğunda verilere elektronik ortamdan kolayca ulaşarak vergi idaresinin ispatlama gücü artacak ve kolaylaşacaktır.

²²¹ Arif Bayram, “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”, *E-yaklaşım Yayınları*, Mart 2016, Sayı:279.

Yoklama yapıldığı esnada, vergi mükelleflerinin vergi idaresine beyan ettikleri işyerlerinin açık adresleri, hangi sektörde faaliyet gösterdikleri, işyerlerinin büyüklükleri, yaptıkları alım ve satımların doğruyu yansıtır yansıtmadığının doğruluğu tespit edilmektedir. Bu sayılanların tespit edilmesi ekonomik, tecimsel, bilimsel yönlerden doğruluğu kıymetlidir. Bu sebeplerle, yoklama yapılmasının bir düzen halinde devam etmesi, yapılan yoklamanın daha etkin neticeler gerçekleştirmesi ve de yoklama neticesinde tespiti yapılan sonuçların aktif detayları ortaya koyması sonucunda vergi incelemesi için de kıymetli veriler elde edileceği gerçektir.²²²

Yoklama fişleri inceleme tutanakları gibi ispat edici delil özelliğinde değildir. Vergi mükellefiyetiyle alakalı konuları yazılı hale getiren evraktır. Bu sebeple vergi ile ilgili olaylara bağlı ortaya çıkan durumların gerçek boyutunun saptanmasında yazılı hale getirilen bu evraklara başvurulması asıl gelir. Ancak burada değinilmesi gereken en önemli konu, ispatlama vasıtası olarak kullanılan bu belgelerin ispatlama aracı sıfatını kazanabilmeleri için Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanmış şekil ve usul düzenlerine uygun olması gerekir.²²³

2.2.2. Vergi İnceleme Tutanakları

Türk vergi işleyişinin esası, mükellefin beyanname verme sistemini esas almaktadır. Mükellefin kendi gelirini doğru beyan etmesinin kontrolü ise inceleme ile sağlanır. Bu işleyişin etkin olabilmesi, vergi gelirlerinin artması, vergi kültürünün geliştirilmesi vergi incelemesinin sağlıklı olmasının temelini oluşturur. Bu işleyişin olmazsa olmazı ise vergi incelemesidir.²²⁴

Vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme yetkisine haiz vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenir. Modern vergi sistemi, bilindiği üzere, mükellefin beyanı esasına dayanmakta olup vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması açısından vergi idaresinin kullanmış olduğu en önemli araçlardan biri olan vergi incelemesi bu yetkiyi haiz inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme tutanakları vasıtasıyla ortaya konulmaktadır. İşbu

²²² Mahmut Kılıçoğlu, “Vergi İncelemesinde Kanaat Belirlemede Veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi”, *E-Yaklaşım Yayınları*, Mart 2017, Sayı: 291.

²²³ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat V”, *Maliye Postası*, Sayı 235, Haziran, 1990, s. 236-237.

²²⁴ Bekir Baykara, “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 277, Eylül 2004, s. 15.

kapsamda vergi inceleme tutanağı düzenlenecek olan vergi inceleme raporları içinde büyük bir ispat vesikası olarak yer almaktadır.²²⁵

Vergi incelemesi ve amacı hakkında kanun lafzından hareketle konunun özüne ilişkin olarak kısa bir değerlendirme yapılacak olursa VUK madde 134'te Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Zaten birincil hedef kesinlikle budur. İncelemeye yetkili kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların ikmaline de teşmil edilebilir. İlgili madde de belirtildiği üzere burada yapılan her işlemin yani incelemenin amacı ödenmesi gereken verginin tam ve eksiksiz olarak ortaya çıkartılması olduğu ilk hedef olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi ile ilgili olayların ortaya çıkmasında en önemli araçlardan birisi vergi incelemesidir. Vergisel olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkmasında vergi incelemesi sonucu ortaya çıkan bilgi, belge ve diğer çeşitli evraklar hem mükellef hem de vergi idaresince delil olarak kullanılmaktadır.²²⁶

Vergi idaresinin en önemli ve en güçlü araçlarından biri olan inceleme yetkisi ilgili kanunda bazı meslek gruplarına tanınmıştır bunlar ise madde 135 belirtildiği üzere (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir. İnceleme yetkilisi olanlar arasında bu yetkiyi asli olarak kullananlar ise vergi müfettiş ve yetkili vergi müfettiş yardımcılaridir.

Madde 136 da belirtildiği gibi kamu görevlilerinin genelinde olduğu gibi inceleme yapma yetkisine haiz olanların mükellefe kurum kimliğini ibraz etmek zorundadır kanunun lafzi ise su şekildedir.

Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

İncelemeye tabi olanlar; VUK madde 137'de belirtilmiştir.

Buna göre; – “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.” Kanunda bu şekilde ifade edilmiş olsa da başta mükellef ve potansiyel mükellefler basta olmak üzere mali bir işlemin tarafı olan herkes incelemeye tabi olacaktır

²²⁵ Nihal saban, a.g.e., s. 34.

²²⁶ Turgut candan, *Vergi Yargısında İspat V*, s. 55.

İnceleme her zaman gerekli olduğu hallerde yapılacaktır ve bu konuda kanunu bir engel yoktur. VUK madde 138 de geçtiği üzere vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir. Burada dikkat edilmesi gereken beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin aşılmamış olması lazım onun dışında her hal ve şart ve zamanda inceleme yapılması mümkündür.

İncelemenin yapılacağı yer esas olarak dairede yapılmasıdır. VUK madde 139 da belirtildiği üzere vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.(Genelde bu süre en az 15 gün olarak belirlenir.) İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

Vergi incelemesinde uyulacak esaslar yasalar ile hüküm altına alınmıştır. Hukuk devletinin gereği olarak yasal dayanaktan mahrum olan incelemeler yok hükmünde olacaktır, bundan dolayı VUK madde 140 da detaylı bir şekilde uyulacak esaslar belirtilmiştir. Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar, bunlara aykırı davranmak inceleme açısından iptali ile sonuçlanacak neticeler doğurmaktadır.²²⁷

İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;²²⁸ yani burada nedir ne değildir is ile ilgili kısa ve öz bilgi vermek önem arz etmekte²²⁹ ayrıca şeffaflık ilkesi gereği de elzem bir durum olarak inceleme elamanı bilgi vermek zorundadır diyebiliriz.

Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefe verilir.²³⁰ Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderilir. Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin incelemeye başlanıldığından haberdar olması için bunun uygulanması önemlidir.

²²⁷ Danıştay. 3. D, T:16.03.1988, E:1987/1164, K:1988/853 sk.;Turgut Candan, a.g.e., s.56.

²²⁸ Danıştay. 3. D., T:06.05.1987, E:1986/699, K:1987/1156

²²⁹ Danıştay 3. D., T:25.04.1988, E:1987/2290, K:1988/1280 sk., Turgut Candan, a.g.e., s.56.

²³⁰ Turgut candan, *Vergi Yargısında İspat V*, s. 58.

Nezinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında vergi inceleme elemanı inceleme yapamaz veya buna devam edemez.²³¹

İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezinde inceleme yapılana verilir.

Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. İnceleme elemanı özel durumlar hariç bu süreler ciddiyle uymalıdır.

Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

Burada ayrıca belirtmek gerekli ki bağlı bulunan idareden ek süre talep edilmesi için geçerli inceleme ile ilgili sağlam bilgi ve belgeleri gerekçe göstererek ek süre talep edilmesi gerekli olur yoksa bu talep idare tarafında olumlu karşılık bulmaz ve inceleme süreci sıkıntıya girecektir.

Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar. Bu hususu gözardı edilmesi halinde idarenin inceleme elemanı hakkında soruşturma açılmasını isteme hakkı saklıdır.

Vergi Müfettişleri ile Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonu esasında inceleme elemanının sehven gözden kaçırdığı bir takım teknik hususları kontrol etme görevi görmekte olup, incelemenin içeriği hakkında inceleme elemanına tavsiye ve telkin durumu söz konusu olmamaktadır.²³²

²³¹ Danıştay. 3. D., T:06.05.1987, E:1986/699, K:1987/1156.

²³² Danıştay. 3. D., T:28.01.1988, E:1987/217, K:1988/264

İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.²³³ İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

Burada sunu belirtmek gerekecektir artık merkezi rapor değerlendirme komisyonunun vermiş olduğu karar son karar olduğu kabul edilecek ve aykırı bulunan hususlar yeniden inceleme elemanı tarafından yeniden düzenlenecek ve rapor ilgili birime hemen tevdi edilecek ve inceleme de bu sayede tamamlanmış olacak ve mükellef açısından ise idari yargı yolu kanuni süre içerisinde açık olacaktır.

VUK madde 141'in lafzına bakacak olursak şu şekilde ifade edilmektedir. İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. Burada şeffaflık gereği rapor öncesi dayanak teşkil edecek tutanağın bir örneğinin mükellefe verilmesi bu kapsamda önem arz etmekte aksi yönde davranış sıkıntılı süreçlere sebep olmakta ve incelemenin selahiyetini de olumsuz yönde etki etmektedir inceleme elemanı da bu hususa çok dikkat etmelidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan imtina ettikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter, belge ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. Bu husus genel olarak olayın gerçek mahiyetinin ortaya konması bakımında inceleme çok önemli bir müessese olarak maliye idaresi tarafından en yaygın olarak inceleme elemanları tarafından kullanılmaktadır modern vergi sisteminde kullanılmaya da devam edeceği söylenebilir.

²³³ Mehmet Tuncer, a.g.e., s. 29.

2.2.3. Aramalı İnceleme Tutanağı

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler bulunursa, bu mükellef veya kişilerin iş yerlerinde aramalı inceleme yapılır. Aynen VUK madde 142 de belirtildiği üzere de mükellef açısından hem vergisel hem de adli yönden ciddi bir sonuç doğuracak bir müessese olarak aramalı inceleme yolu zaman zaman seçilmektedir. Özellikle vergi kayıp ve kaçığın yüksek olduğu sektörler de maliye idaresi adli merci kararıyla kolluk kuvveti desteğiyle mükellefin iş yerinde defter ve belgelere el koymaktadır.

1982 Anayasası'nın 38. maddesine göre, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez. Anayasa ile güvence altına alınmış bu hükmü vergisel işlemler için düşündüğümüzde, aramalı incelemelerde ele geçirilen verilerin de hukuka uygun olarak elde edilmesi gerektiği anlaşılr.²³⁴ Bu gerekçeyle, arama neticesinde elde edilen delillerin, ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için aramalı inceleme tutanağının yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.²³⁵

Arama, aslen bir ceza yargılaması uygulamasıdır.²³⁶ Ceza yargılamasında sıkça kullanılan uygulamalardan biri olan arama uygulaması, vergi yargı hukukunda da sıklıkla kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda arama ile ilgili hükümler 142 ile 147.maddelerde açıkça düzenlenmiştir. Vergi ile ilgili mevzuat uygulamasında aramadan faydalanılacağı zaman ilk dikkate alınması gereken Vergi Usul Kanunu'nun belirtilen maddeleridir. Bu yasa ile düzenlenmeyen durumlarda Ceza Muhakemesi Yasası dikkate alınır.²³⁷ Bu hüküm VUK'un 147.maddesinde açıkça düzenlenmektedir. Madde metnine göre; *"Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır"*. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116 ve devamındaki maddelerinde arama ile ilgili bilgilere yer verilmektedir.

Arama yapılabilmesinin koşulları Vergi Usul Kanunu'nun 142.maddesinde düzenlenmiştir. Yasal düzenlemeyle de hüküm altına alındığı şekliyle arama şu gerekçelerle yapılabilir; vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınmış vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının arama yapılmasına gerek görmesi ve bunun üzerine düzenledikleri bir gerekçeli belge ile arama yapmak için onay vermek ile yetkili

²³⁴ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 2003, s. 185.

²³⁵ Saban, a.g.e s.82.

²³⁶ Süheyl Donay, a.g.e., s.121-122.

²³⁷ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s.169.

kılınmış sulh yargıcına düzenledikleri belge ile başvurarak arama yapılmasını talep etmelidir. Sulh yargıçlarının kendilerine ulaşan bu talebi inceleyerek arama yapılmasına izin vermesi gerekir. Aramanın ihbar sonucu yapılması ve ihbarın asılsız çıkması durumunda, nazarında gereksiz arama yapılan mükellef vergi dairesine başvurduğunda, vergi dairesi muhbirin ismini açıklamak zorundadır.

Arama yapılmasındaki amaç, vergi kaçırdığından şüphe duyulan kişi veya kurumların, defter, belge, fatura gibi ispat edici belge olarak kullanılan tüm verilere ulaşmak istenmesidir. Buna bağlı olarak mükellefin kendisinin ya da ticari ilişkide bulunduğu kişilerin, içinde bulunduğu ya da önceki dönemle ilgili olmak üzere, her türlü ispat edici vesika aramalı incelemede tespit kapsamında değerlendirilebilir.²³⁸

Arama sonucu oluşturulan arama tutanağı, idare nezninde oluşan delillerden biridir. İdareye verilen bu arama yetkisinin özen gösterilerek uygulanması gerekir. Çünkü arama esnasında ele geçirilen verilerin ele geçirilme aşamasında ya da sonraki aşama olan değerlendirme kısmında mükellefin özel hayatını ihlal edebilecek bilgilere ulaşılması mümkündür.²³⁹ Bu ve buna benzer gerekçelerle arama yapılması aynı zamanda kişilerin hürriyet ve konut dokunulmazlığını da ihlal ettiğinden, arama yapılması esnasında kolluk kuvvetlerinden de destek alınması gerekmektedir.²⁴⁰

Yapılan arama neticesinde teslim alınan defter ve belgelerin incelenmesi, üç ay içinde tamamlanıp, sahibine bir tutanak karşılığında teslim edilmesi gerekir. Belirtilen süre içerisinde incelenmenin tamamlanamaması halinde, sulh yargıcına tekrar başvurularak sürenin uzatılması talep edilir. Sulh yargıcının vereceği onay üzerine süre uzatılabilir (VUK m.145).

2.2.4. Bilgi Toplama Tutanağı

Kamu idare ve kuruluşları, vergi mükellefleri ya da bu mükelleflerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapma yetkisine haiz vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcılarının talep ettikleri bilgileri vermekle yükümlüdürler (VUK m.148).

VUK madde 148'de de açıkça belirtildiği gibi, hem vergi mükelleflerinin hem de bu kişilerle ilişki içinde olan üçüncü kişilerin istenildiği takdirde bilgi verme zorunluluğu bulunmaktadır. Üçüncü kişilerden edinilmiş olan bu bilgiler, VUK'un 3. maddesine göre, ispatlama vasıtası araçlar olarak değerlendirildiğinde ispat edici

²³⁸ Aziz Taşdelen, a.g.e. , s. 172.

²³⁹ Sadık Kırbaş, a.g.e. , s. 169.

²⁴⁰ Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve İhtihatlı Vergi Usul Kanunu*, 2.Baskı, Ankara, AdaletMatbaacılık, 1995, s. 214.

belge özelliğine sahip olurlar.²⁴¹ Örnek vermek gerekirse; oto alım satımının yapıldığı bir ticari işletmeden kendisine binek oto satın alan bir kişinin almış olduğu araca yaptığı ödemenin, vergi matrahının doğruluğunu tespit etmek amacıyla, fiyatı sorulduğu takdirde bu durum üçüncü kişinin bilgisine başvurma çerçevesinde değerlendirilir ve diğer yasal kurallara da uyulduğu takdirde bu bilgi edinme idare nezninde delil olarak kullanılabilir.

Bilgi toplama ve vergi incelemesi ile ilgili düzenlemenin aynı bölümde yer alması ve her iki düzenlemenin de maddelerinin kıstası, bilgi toplamının vergi incelemesine yardımcı bir düzenleme olduğunu ortaya koyar.²⁴²

Bilgiler yazılı olarak veya sözlü bir şekilde istenir. Sözlü bir şekilde istenen bilgileri vermek istemeyen kişilere durum yazıyla tekrar bildirilir ve kendilerine uygun bir süre verilerek cevap vermeleri istenir. Bilgisine başvurulmak istenen kişi vergi dairesine zorla getirilemez (VUK madde 148).

Sulh hakimleri, icra, nüfus, tapu memurlukları; konsolosluklar; köy ve mahalle muhtarları; banka, banker ve şirketler her ay durum sahibi oldukları ölüm olaylarını ertesi ayın on beşinci günü akşamına kadar yazı ile vergi dairesine bildirmek zorundalar (VUK m.150).

2.2.5. Takdir Komisyonu Kararları

Vergi mükellefleri, idareye sunmuş oldukları beyanlarının doğruluğunu ispatlayacak vesikaları saklamak ve istendiğinde vermekle sorumludur. Vergi mükelleflerinin bu şekilde davranması onların ilk görünüş karinesinden faydalanmasına sebep olmaktadır. Lakin mükellefler, düzenlemek zorunda oldukları vesikaları mevzuat ile belirlenmiş düzen çerçevesinde oluşturmaması sonucunda ilk görünüş karinesi varlığını yitirir ve vergi dairesi vergi matrahının saptanmasını resen vergi tarhı ile yapar.²⁴³

Resen vergi tarhı, vergi matrahının belirlenmesinde defter, kayıt, belgelerin ya da kanuni ölçütlerin kullanılmadığı durumlarda takdir komisyonu tarafından tespit edilen veya vergi incelemesi yetkisine haiz olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu ile verginin tarh olunmasıdır. Bu sayede takdir komisyonunun belirtmiş olduğu matrah ya da matrah farkı üzerinden yeniden değerlendirme yapılarak ödenecek gerçek verginin belirlenmesi sağlanır (VUK m.30).

²⁴¹Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.101.

²⁴²Nezih Şeker, a.g.e. , s. 379.

²⁴³Selim Kaneti, a.g.e. , s.119.

VUK'da da açıkça yazdığı üzere resen vergi tarhi matrah veya matrah farkı üzerinden yapılır. Bu sebeple bu farkın idarece doğru tespit edilmesi çok önemlidir; çünkü bu fark üzerinden tarhiyat yapılacağından dolayı idarenin alacağı, miktarda tereddüt yaşanmayacak şekilde saptanmış olmalıdır.

Takdir komisyonları mahkeme özelliği göstermezler, mahkeme özelliği göstermediklerinden dolayı da verdikleri kararlar ihtilafı sonuçlandırmaz. Fakat takdir komisyonunun verdiği kararlar uyuşmazlığa düşemez. Sadece vergi takdir komisyonunun vermiş olduğu rapora göre oluşturulan resen vergi tarhındaki matrah itiraza konu olabilir.²⁴⁴ Takdir komisyonu kararları şüpheyne yer bırakmayacak şekilde, somut delillerle oluşturmaldır.²⁴⁵

2.2.5. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Olarak Niteliği

Vergi mükellefleri, kendilerine kesilen vergi cezalarına, çeşitli sebeplere bağlı olarak yargı yoluna giderek iptal ve itiraz davası açabilirler. Bu durum yargının iş yükünün artmasına, kamu alacağını itilafa düşürerek devletin gelirlerinde belirsizliğe yol açılmasına, devletin gelirinin azalmasına, devletin yapacağı tahsilatın güvencesiz kalmasına yol açmaktadır. Vatandaşın ise psikolojik olarak yıpranmasının yanında, yargılamanın neticesinde mükellefin haksız çıkması durumunda ödeyeceği miktarın artarak zarara yol açılmasına bu durumun ise devlete karşı gönül huzurluğuna sebep olmaktadır. İşte bu ve buna benzer sebeplerden dolayı, uzlaşma kurumunun varlık sebebi önem kazanmaktadır.²⁴⁶

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda, uzlaşma talep eden mükelleflerin bu talebi neticesinde oluşturulan uzlaşma tutanaklarının, VUK m.3'e göre delil olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Düzenlenen uzlaşma tutanakları iki tarafça da yani hem mükellef hem de idare tarafından imza altına alınarak kesin sonuç gibi delil oluşturur.²⁴⁷

²⁴⁴ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", *Vergi Dünyası*, Sayı:161, (Ocak 1995), s.113.

²⁴⁵ Murat Sadak, "Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım", *İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)*, Özel Sayı:7, (Mart 2008), s.179.

²⁴⁶ Ahmet Erol, "Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?", *Yaklaşım Yayınları*, sayı:204, Aralık 2009, s.89.

²⁴⁷ Özgür Biyan, a.g.e. , s.240.

2.3. Yargı Kesiminde Oluşan Deliller

Yargı kesiminde oluşan deliller; bilirkişi raporu, keşif ve yargı ilamları şeklinde incelenmektedir.

2.3.1. Bilirkişi

Bilirkişilik kavramı hukukun birçok alanında kullanılmaktadır. Bilirkişi sayesinde hukuki bilgi ile çözümlenmesi yapılamayan olayların da çözüme kavuşturulması sağlanmaktadır. Bu sebeple bilirkişi kavramı önemli yere sahip delil araçlarından birisidir.

2.3.1.1. Bilirkişi Kavramı

Anayasanın 36.maddesi hükmü uyarınca hakim, önüne gelen uyuşmazlığı çözümlendirmek zorundadır. Hakim görevi ve yetkisi kapsamındaki bir davaya bakmaktan kaçınmaz. Hakimin önüne gelen bir takım uyuşmazlıkları çözümleyebilmesi için, bazı durumlarda, hukuki bilgisinin dışında kalan ve özel teknik ve donanım gerektiren bir takım davalar olabilir. İşte böyle bir durumda hakim bilirkişiye başvurarak uyuşmazlığın çözümlenmesine yardımcı olması adına yardım alabilir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda bilirkişinin tam olarak tanımı yapılmamakla beraber, bir takım özellikleri belirtilerek bilirkişi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. HMK'nın 266.maddesine göre bilirkişi; “*Mahkeme, çözümünü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir.*” Burada dikkat edilmesi gereken durum, hakimin kararını verirken bilirkişinin sunmuş olduğu görüşe birebir uyarak karar vermek zorunda olmamasıdır. Hakim bilirkişinin görüşüne başvurarak olayın çözümlenmesini hukuki bilgisi çerçevesinde yapar. Aynı madde de 2016 yılında bir değişiklik yapılarak şöyle bir düzenleme eklenmiştir; hakimin mesleki bilgi ve tecrübesiyle çözüme kavuşturabileceği durumlarda bilirkişiye başvurması mümkün değildir ve hukuk eğitimi almış kişilerin hukuk alanı haricinde farklı bir eğitim aldığı anlaşılmadıkça bilirkişi olarak görüşlerinin alınması mümkün değildir.

2.3.1.2. Bilirkişi Sayısının Belirlenmesi

Mahkemeler bir kişiye bilirkişi olarak atayabilirler. Ancak tek sayı olması koşuluyla, birden fazla kişiden oluşan bilirkişi heyeti de oluşturulabilir. Bu durumda, bilirkişi heyeti oluşturulmasının sebebi ayrıca ve açıkça düzenlenir (HMK m.267).

Bazen çözümlenmesi gereken olaylarda birden fazla bilirkişinin aynı olay için tek bir rapor sunması gerekebilir. Böyle bir durum ortaya çıktığında ve bilirkişinin tek kişi olarak atandığı hallerde, yargıç bilirkişi sayısının üçe çıkartılmasına karar verebilir. Bilirkişi heyeti çift sayıdan meydana gelmemelidir; lakin çift kişiden oluşan heyetçe düzenlenen rapora göre verilen kararın bozulmasına da usulen gerek yoktur.²⁴⁸

2.3.1.3. Bilirkişilerin Görevlendirilmesi

Bilirkişi gerçek kişi olabileceğı gibi tüzel kişi de olabilir. Tüzel kişiye en güzel örnek adli tıp kurumudur. Bu kurumun kuruluş amacı, hukuki olayların çözümlenmesinde teknik bilgiye ihtiyaç duyulması halinde görüş sunan, bilimsel, idari, teknik bir kuruluştur. Yasalar çerçevesinde, görüşünün alınması hususu zorunlu olan kişi ve kurumların bilirkişiye ihtiyaç duyulması durumlarında bunların bilirkişi olarak görevlendirilmesi öncelikli olarak yapılır.²⁴⁹

Bilirkişiler bölge adliye mahkemelerinin, yer yönünden bağı olduğu yargı çevreleri dikkate alınarak, bilirkişilik bölge kurulunca düzenlenen listelerce ismi yazan bilirkişilerden seçilir (HMK m.268).

Bilirkişilik görevini kabul etmekle sorumlu olan kişi ve kuruluşlar Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 270.maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir; resmi bilirkişiler, bilgisine başvurulacak konuyu bilmeden mesleğini gerçekleştirmeyenler ve bu konuda resmen yetkili kılınanlardır. Bu kişiler tanıklıktan çekinme sebeplerine ya da mahkemece geçerli bir sebebe bağı olarak bilirkişilik görevini yapmaktan kaçınabilirler.

²⁴⁸Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammed Özekes, a.g.e. , s.452.

²⁴⁹Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammed Özekes, a.g.e. , s.452.

2.3.1.4. Bilirkişinin Görevinin Kapsamı ve Bilirkişilik İncelemesi

Bilirkişinin görevleri; mahkemece belirtilen zamanda hazır bulunarak, yemin etmek ve görüşü istenen olayla ilgili oy ve görüşünü mahkemeye sunmaktır (HMK madde 269).

Günümüzde artan ticari ilişkiler çeşitli anlaşmazlıkları da beraberinde getirmiştir. Bu durumda yaşanan vergi davalarını da arttırmakta buna bağlı olarak da vergi yargısının bilirkişiye olan ihtiyacı da artmaktadır.²⁵⁰

Danıştay üçüncü dairesince verilen bir karara göre, derdest olan bir davada bilirkişiye müracaat edilebilmesi için dava konusunun özel ve teknik bilgi donanımına ihtiyaç duyulması icap eden durumlarda bilirkişinin oy ve görüşüne danışılmasının icap ettiği, çözüme kavuşturulmasının yargıcın görevi olan durumlarda bilirkişiye danışılmasının, bilirkişilik kurumunun hedef ve tanımına uygun olmadığına karar vermiştir.²⁵¹

Bilirkişi kendisinden talep edilen oy ve görüşünü üç ay içerisinde mahkemeye sunmalıdır. Fakat bazı durumlarda ve bilirkişinin mahkemeye talep etmesi halinde, bu süre mahkeme sebebini belirterek süreyi üç ay daha uzatabilir; ancak belirtilen süreler yazılı yargılama usulü ile ilgilidir, basit yargılama usulüne tabi yargılama ve işlerde belirtilen süreler iki ay olarak uygulanır (HMK m.274).

Atanmış olan bilirkişi, görüşüne başvurulmuş olduğu konu hakkında düşüncesini bizzat kendisi belirtmelidir. Görevinin tamamını hatta bir kısmın dahi başka bir kişiye yaptıramaz (HMK m. 276).

2.3.1.5. Bilirkişilik Müessesesi ve İdari Yargıdaki Yeri

Bilindiği üzere vergi yargılama usulünde kullanılan mevzuat hükümleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmektedir. İlgili kanunda bilirkişi incelemesine başvuru ile ilgili İYUK m. 31/1 de çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

²⁵⁰ Recep Güneş, “Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:9, (Mayıs 2003), s.16.

²⁵¹ anıştay 3. D., 27.09.2005 tarih, E:2004/2011, K:2005/2014 s.k.,Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, E.T. : 03.03.2022.

İYUK'un 31.maddesinde, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı haller düzenlenmiştir. Bu madde ile HMK'ya atıfta bulunularak bilirkişilik müessesesinin vergi yargılamasında kullanılacağı açıkça düzenlenmiştir. Fakat vergi yargılama hukukunda resen yargılama usulü geçerli olduğundan dolayı, bilirkişilik müessesesine mahkeme resen karar verir ve talep olmasına gerek olmadan bilirkişi ataması yapılabilir. Bu sebeple davacı ya da davalı tarafça yaptırılan bilirkişi incelemesinin hükme esas alınması mümkün değildir.²⁵²

2.3.2. Keşif

Keşif, hakimin olay yerinde, olayı yeniden canlandırma yaptırarak, beş duyu organı ile yapmış olduğu incelemidir. Vergi yargılamasında keşif ile ilgili düzenlemeler İYUK madde 31'de yer almaktadır. Belirtilen maddede keşif delil olarak kabul edilmiştir; lakin belirtilen maddede keşif ile ilgili özelliklere yer verilmemiş 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulmakla yetinilmiştir. Keşfin ispatlama değeri, bilirkişi raporu ile kıyaslandığında daha yüksek çıkacaktır.²⁵³ Yine de keşif, vergi yargılamasında çok fazla başvuru alan delil türü değildir. Yangın, sel, doğal afet, kaza gibi durumlarda davacı taraf mahkemeye başvurarak keşif yapılmasına karar verilmesini talep edebilir.²⁵⁴

Keşif HMK'da yer alan takdiri delillerden biridir. Bu sebeple hakim yaptığı keşif sonucu elde edilen bulguları bağımsız olarak değerlendirmeye tabii tutar. Davacı veya davalı tarafından mahkemeye keşif talebinde bulunulduğu zaman, mahkemenin bu isteği uygulamaya koyması icap etmektedir.²⁵⁵

Keşif HMK'nın 288 ile 292. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddelere göre, keşfin yeri, içeriği ve ne zaman yapılacağı mahkeme tarafından belirlenir. Keşif, davacı ve davalı hazır ise huzurlarında, değilseler gıyabında yapılır. Mahkeme keşif esnasında tanığın ya da bilirkişinin dinlenmesine de karar verebilir. Keşif esnasında tüm işlemler bir tutanakla kayıt altına alınır. Düzenlenen tutanağa hakimin olay yerindeki görüşleri de eklenir. Plan, fotoğraf, kroki gibi belgeler de bu tutanağa ek olarak konulabilir.

²⁵² Vehbi Karabıyık, "Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz", *Yaklaşım*, sayı:126, Haziran 2003, s.223; Danıştay. 7. D., E:1998/240 ve K:1999/1652, (E.T. 04.03.2022).

²⁵³ Mehmet Tuncer, "Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı", *MaliyePostası*, Sayı:358, Ağustos 1995, s.29.

²⁵⁴ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.181.

²⁵⁵ Danıştay VDDK, T:22.03.1985, E:1985/2, K:1985/1

2.3.3. Yargı İlamları

Kesinleşmiş yargı ilamları, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararlara yapılan itiraz sonucu, kararın üst derece mahkemesine giderek orada tekrar değerlendirilmesi ve artık gidilecek yargı yolunun kalmaması demektir.

İdari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerinde yargılama usulü, açılan davanın parasal sınırı ve davanın çeşidine bağlı olarak tek dereceli, iki dereceli ya da üç dereceli olarak örgütlenmektedir.

2577 sayılı İYUK'a göre kararlara göre olağan başvuru yolları, istinaf ve temyizdir. Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin İYUK m.46/1'de sayılan davalar ile ilgili verilen kararlar diğer kanunlarda tersine düzenleme bulunda bile, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilir. İYUK madde 45'de ise vergi mahkemesi kararlarının bir değer kesinleşme türü olan istinaftan bahsedilmiştir. İdare ve vergi mahkemesinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine kararın tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde istinaf yoluna başvurulabilir.

Vergi mahkemelerince verilen kararlar çeşitli hukuki yollardan geçerek kesinleştikten sonra, hem yargının iş yükünü azaltmak hem de yargılamayı hızlandırmak adına tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu davalar ile ilgili tekrar dava açılmaz, görülmekte olan bir davanın ise derdestlik itirazı ile görülmesine devam edilmez.

2.4. İdare ve Yargı Kesiminde Oluşan Deliller

İdare ve yargı kesiminde oluşan deliller; tanık ve ikrar olarak incelenecektir.

2.4.1. Tanık Beyanı

Tanık, görülmekte olan bir davada, yargılaması yapılan dava ile ilgili bildiği tüm şeyleri mahkeme huzurunda anlatan kişidir.²⁵⁶ Tanık, görülmekte olan dava

²⁵⁶ Süheyla Şenlen Sunay, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1997, s. 58.

konusu hakkında beş duyu organı aracılığı ile bilgi sahibi olan kişidir. Tanıklık yapmak ise, sahibi olduğu bu bilgileri mahkeme huzurunda anlatılmasıdır.²⁵⁷

Tanık vergi yargılamasında kullanılan bir delil çeşididir. Bu delil türünün kullanımı ile ilgili açıklama 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B bendinde ispat açıklaması ile yapılmıştır. İlgili madde şöyledir: *“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.”* Madde lafzında açık olduğu üzere vergi yargılamasında amaç vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma hususunda her türlü delilin kullanıldığı sadece adli yargıda fazlaca kabul gören delilin burada bir ispat vesikası olma dışında bırakılması bize beyan esasına dayanan modern vergi sisteminin bir gereği olduğunu ayrıca kişinin yemin etmesine lüzum olmadığı açık ve net kabul etmekteyiz.

Vergi yargılamasında olan tanık ile ilgili kısıtlamanın, olması gerektiğini savunan görüşler²⁵⁸ olduğu gibi, olmaması gerektiğini savunan görüşler²⁵⁹ de vardır. Olması gerektiğini savunan görüşe göre; vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilgisi olmayan kişilerin ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ya da oluşumu aşamasına katkı sağlamayan kişilerin bu olayda tanıklığına başvurmak uygun değildir.

Vergi mahkemelerinde yazılılık esası geçerlidir. Duruşma yapılması belirli koşullar altında mümkündür ancak her zaman yapılması zorunlu değildir. Bu sebeplere bağlı olarak, vergi yargılama hukukunda kullanılan tanık değil, tanık beyanıdır. Tanık, asıl olarak delilin kaynağıdır.²⁶⁰

Tanık beyanı adli yargıda sıkça kullanılmasına rağmen vergi yargılamasında birincil öncelik olarak tercih edilen bir yöntem değildir. Öncelikle defter, kayıt ve belgelerin ilgili kanunun maddesi ve uyarınca tam ve eksiksiz olarak tutulması önemlidir, bu esas alınır. Daha sonra eğer ki defter, kayıt ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak usulüne uygun tutulmadığı anlaşıldığı durumlarda tanık beyanı esas alınır. Vergi yargılamasında bizim ilk önceliğimiz defter, kayıt ve belgelerdir, bunlar dikkate alınarak vergiyi doğuran olayın gerçek ve esas mahiyetinin ortaya çıkması hedeflenmektedir. Bu kapsamda bu durum, mevcut defter, kayıt ve belgelerle

²⁵⁷Turgut Candan, a.g.m. , s. 55.

²⁵⁸ 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.463.

²⁵⁹ Yılmaz Özbalcı (VUK); Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.73.

²⁶⁰ Necip Bilge, Ergun Önen, a.g.e. , s. 522.

sağlanırsa tanık beyanı aksi yönde olsa dahi hiçbir şey ifade etmez, sanki tanık beyanı verilmemiş gibi bir durum ortaya çıkar.

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesinde yer alan bir kişinin, kanuni temsilcisi olarak işlem yapan kişi veya kişilerin de vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişki içinde bulunan olarak kabulü ile birlikte, bunların da tanık olarak ifadelerine başvurulabilir. Mesela; yaşı küçük olan mükellef adına mal ve hizmet alım satımı yapan kanuni temsilcisinin ifadesi delil olarak kabul edilmektedir; çünkü vergiyi doğuran olayın doğmasında taraf olan kişinin vermiş olduğu ifade delil değeri taşımaktadır.²⁶¹

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378. maddesi uyarınca, “*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler*” hükmü ile açıkça ifade edildiği üzere, vergi yargılama hukukunda inceleme elemanları ve diğer bazı kişilerin dinlenmesine karar verilebilir.²⁶²

Uygulamada çok fazla olmamasına rağmen vergi incelemesine sahip olan vergi müfettişi ya da vergi müfettiş yardımcıları bazen kendi talepleri doğrultusunda ya da maliye idaresinin istemesi durumunda vergi mahkemelerinde özellikle duruşmalı yapılan yargılama süreçlerinde tarhiyatın konusu ceza ilgili olan mükellefin açmış olduğu davalarda yazmış oldukları raporları savunmaktadırlar ve mahkeme tarafından dinlenmektedirler. Tam olarak tanık sıfatına sahip olmasa da yazmış oldukları raporları desteklemek amacıyla mahkemede dava konusu olan tarhiyat işlemini savunmaktadırlar. Bu kapsamda başta da belirttiğimiz üzere çok yaygın olmamakla beraber, özellikle büyük tarhiyatlı davalarda, davanın maliye idaresince kaybedilmemesi için böyle bir yol izlenmektedir.

2.4.2. İkrar

İkrar, maddi bir olay ya da durumun tarafı olan şahsın kendi vermiş olduğu beyan ile belirtilen durumu doğrulamasıdır. Buna göre ikrar, birinin menfaatine olmayan bir bilgi paylaşımı yapmayacağı tezine dayanır.²⁶³

²⁶¹Yusuf Karakoç , *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*,s.153.

²⁶²Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması veUygulamadaki Durum”, *Danıştay Dergisi*, Sayı:89, 1995, s.14.

²⁶³ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.785.

İkrar bir delil değildir. Çekişmeli vakıyı çekişmesiz vakıa haline getiren mahkeme içi taraf usul işlemidir. İkrar ile ilgili açıklamalar 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun İspat ve Deliller başlıklı 188.maddesinde yapılmıştır. İlgili maddeye göre, tarafların veya vekillerinin mahkemede ikrar ettikleri vakıalar, çekişmeli olmaktan çıkar ve ispatı gerekmez. Maddi bir hatadan kaynaklanmadıkça yapılmış olan ikrardan dönülemez ve sulh görüşmeleri sırasında yapılan ikrar tarafları bağlamaz.

İkrarı gerçekleştiren tarafın, mahkeme nezninde tek taraflı irade beyanı ile olur. Ayrıca ikrarın karşı tarafça kabulüne de gerek yoktur, tek taraflı taraf usul işlemidir. Bu sebeple karşı tarafın yokluğu durumunda bile ikrar yapılabilir. İkrar mahkemede sözlü bir şekilde de gerçekleştirilebilir. İkrara örnek vermek gerekirse; davacının davalı tarafa 15.000 tl borç para verdiğini öne sürmesi durumunda, davalının da belirtilen miktarı borç olarak aldığını kabul etmesi ikrardır. ²⁶⁴

İkrar, vergilendirme ile ilgili işlemlerin ispatlanmasında kullanılan en etkili deliller arasında yer alır. ²⁶⁵ Danıştay tarafından verilmiş yerleşik içtihatlarla göre, vergilendirme ile ilgili işlemlerin incelenmesinde, ikrar bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Yapılan ikrarın birazının kabul edilip kalan kısmın kabul edilmemesi gibi bir durum söz konusu olamaz. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin değerlendirilmesi yapılırken ikrarın tamamının değerlendirilmesi yapılarak karar verilmelidir. ²⁶⁶

2.5. Delillerin Toplanması

Görülmekte olan davada, hükmün verilmesi için, elde edilmiş olan delillerin karar esnasında mahkemede hazır olmasına delillerin toplanması denir. Mahkeme yargıcı delilleri oluştururken sadece davalı tarafın aleyhine olanları değil, aynı zamanda davalının lehine olan durumları da araştırır ve yok olmasından şüphe duyduğu ispat araçlarının da korunmasını sağlayarak, karar aşamasında mahkemede hazır bulunmasına özen gösterir. ²⁶⁷

²⁶⁴ Baki Kuru, Yılmaz Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e. , s.432.

²⁶⁵ Danıştay 3. Dairesi, 13.04.1998 tarihli ve E.1987/703, K:1988/1142 sayılı Kararı:“Serbest Müşavirlik faaliyetinde bulunan ve işe başlangıç tarihini başlangıç tarihi olarak vergi dairesinde bildirimde bulunduğu tarihten önce başlayan ve gelir elde ettiğinin davacının kendi ifadesi ile sabit olmasından ötürü salınan vergi cezasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”

²⁶⁶ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.140.

²⁶⁷ Bahri Öztürk, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1994, s. 320.

Kesin olarak haklı olsa bile, deliller ile bu haklılığını mahkeme önünde ispat edemeyen taraf açmış olduğu davayı kaybederek hakkını elde edememiş olur. Bu sebeple ne kadar haklı olursak olalım bunu ispatlamak için çeşitli yöntemlerle deliller elde ederek bunu gereken zamanda ve şekilde mahkemeye sunmalıyız ki kendi haklılığımızı ispat edebilelim. Bunu da gerçekleştirmenin çeşitli yolları vardır. Bunlar; delil ikamesi yoluyla delillerin toplanması, tespit yoluyla delillerin toplanması ve de son olarak re'sen araştırma yoluyla delillerin toplanmasıdır.

2.5.1. Delil İkamesi Yoluyla Delillerin Toplanması

Vergi mahkemelerinde görülmekte olan bir davada, esas olarak delil toplama yolu, delil ikamesi suretiyle delillerin toplanmasıdır. Bu yöntem, görülmekte olan bir davada davacı ya da davalı tarafın öne sürmüş oldukları iddialarını ispatlamak amacıyla kullanmak istedikleri delilleri, kendilerinin mahkemeye sunmasıdır.²⁶⁸

Vergi yargılama usulünde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu temel alınarak yargılama yapılır. Aynı kanunun 3/b bendinde; idari dava açılabilmesi için, davanın konusu, sebebi ve dayandığı delillerin dava dilekçesinde yer alması gerektiği belirtilmektedir. Vergi yargılamasında resen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu ilke uyarınca hakim önüne gelen uyuşmazlığı her türlü delille ve tarafların öne sürdüğü delillerle bağlı olmaksızın değerlendirebilir. Resen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak, tarafların detaya girmeden hukuki sebepleri içeren talepleri ile mahkemeye sunmuş oldukları dilekçeler ile davanın kabulü sağlanarak görülmesine başlanır.

Delil ikamesi suretiyle delillerin toplanması usulünü, yargılamanın devamının sağlanmasını gerçekleştirecek ve davayı açanın erişebileceği türden her türlü belgeye erişim sağlayarak dosyaya eklenmesi olarak anlamak gerekir.²⁶⁹

İdari yargı sisteminde ve bu sistemin içerisinde yer alan vergi yargılama hukukunda; hızlı, kolay ve ekonomik olması ilkeleri bir arada bulunur. Bu ilkelere bağlı olarak, hakim davacıya ve davalıya mahkemeye sunacakları delilleri sunmaları için bir süre tanımadan önce tarafların ileri sürdükleri iddialarını hangi deliller ile ispatlayacaklarını açıklamalarını, bu sayede kullanılacak delillerin mahkemeye vermelerini talep eder.²⁷⁰

²⁶⁸ Baki Kuru, Yılmaz Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e. , s.428.

²⁶⁹ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.232-233.

²⁷⁰ Baki Kuru, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, C. II, İstanbul, 1990, s. 1393.

2.5.2. Tespit Yoluyla Delillerin Toplanması

Delil tespiti, incelenmesine başlanmamış veya ileride açılması planlanan bir davada delil olarak kullanılması düşünülen bir delil kaynağının güvence altına alınması için başvurulmuş bir yöntemdir.²⁷¹

Tespit yoluyla delillerin toplanması ile ilgili açıklamalar İYUK m.58’de idari davalarda delillerin tespiti başlığı ile yapılmıştır. Maddeye göre davanın tarafları, davaları görülmeye başladıktan sonra, davalara ilişkin delil tespitini sadece davaya bakmakta olan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden talep edebilirler. Bu talep dilekçe ile yapılır ve dilekçede elde edilmek istenen delilin ne olduğu, neden gerekli olduğu ve önemi, hangi kısımların elde edilmek istendiği açıkça yazılı olmalıdır. Mahkeme dilekçe ile talep edilen delilin toplanmasına karar verirse bunu kendisi ya da görevlendireceği bir naip üye ile yapabileceği gibi, tespitin adli yargı ya da mahalli idare mercilerince yapılmasına da karar verebilir.

Tespit yoluyla delillerin toplanması, görülmekte olan veya açılmak istenen bir dava ile ilgili olarak mahkemede kullanılmak istenen delillerin yasalara uygun olarak daha önceden belirlenerek güvence altına alınması anlamına gelir. Delil tespiti yönteminin uygulanmasının amacı, yaşanacak bir geç kalma sebebiyle delillerin zarara uğraması, kaybolması veya mahkemeye sunulmasına kadar geçecek zaman içinde yok olmasının önlenmesidir. Delil tespiti için mahkemeye başvurulması bir yargılama yani dava açmak gibi algılanmamalıdır, bu durum bir çeşit ihtiyati tedbirdir. Buna başvurulabilmesi için, tespiti yapılması istenen delillerin henüz değerlendirilmesi yapılmamış, ayrıca bu delillerin görülmekte olan dava için hukuki yararının var olması kabul edilir.²⁷²

Tespit yoluyla delillerin toplanmasına örnek vermek gerekirse; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için kullanılan en önemli araçlardan biri olan mahkeme kararına istinaden yapılan aramalı incelemelerde mükellefin defter, kayıt ve belgelerine bu kapsamda bir tutanakla vergi müfettişi tarafından teslim alınması esasında mükellefin bu belgelerde kaydı bir takım değişiklik ve tahrifatlar yapmasının önüne geçilmesi maksadıyla bu belgelerin belli bir süre inceleme elemanı tarafından incelemenin selahiyeti için muhafaza edilmesi, bu kapsamda delillerin yok edilmesinin önüne geçilmesi maksadıyla yapılan yöntemlerden biridir.

Delil tespiti, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 402. maddesinde delil tespiti ve karar başlığı altında düzenleme alanı bulmuştur. İlgili maddenin hükümleri

²⁷¹ Ejder Yılmaz, a.g.e.

²⁷² Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 525.

Danıştay, idare mahkemesi ve vergi idare mahkemesinde kullanılan delil tespiti ile ilgili durumlarda da uygulanır.

2.5.3. Re'sen Araştırma Yoluyla Delillerin Toplanması

Re'sen araştırma ilkesi uyarınca, mahkemenin ulaştığı tüm evrakları davanın içeriğine dahil etmesi, davacı ve davalının bilgisine iletmesi yöntemine re'sen araştırma yoluyla delillerin toplanması denir.²⁷³

Açılmış olan bir vergi davasında, delillerin tespitinin talep edilmesi yalnızca açılmış olan davadan talep edilebilir (İYUK m. 58/1). Fakat açılmamış olan bir davada, delilin yok olma tehlikesi oluşacağı korkusu varsa delil tespitinin istenmesine de ihtiyaç duyulabilir. Böyle bir durumda bu talep adli yargı mercilerinden de istenebilir. Adli yargının yapmış olduğu delil tespiti sonucu ele geçirilen delillerin daha sonra vergi mahkemesinde görülmesine başlanan davada da kullanılmasında herhangi bir bahis söz konusu olamaz.²⁷⁴

İYUK'un 20. maddesinde idari yargılamada uygulama bulan re'sen araştırma ilkesinin bir ispat vesikası olarak kanuni hükümleri yer almaktadır. Belirtilen maddeye göre, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yaparlar. Mahkemeler talep ettikleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve diğer yerlerden talep edebilirler. Bununla ilgili kararların, ilgili kişilerce ve belirtilen süre içerisinde yerine getirilmesi zorunludur.

²⁷³Baki Kuru, Yılmaz Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e. , s.428.

²⁷⁴Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, a.g.e. , s.86.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde daha önceki bölümlerde detaylıca açıklamaya çalıştığımız kavramların tek tek ve detaylıca değerlendirmesi yapılacaktır. Öncelikle vergi hukukunda ispat ve delillerin değerlendirmesi yapılacaktır. Daha sonra mükellef kesiminde oluşan deliller, idare kesiminde oluşan deliller, yargı kesiminde oluşan deliller ve idare ve yargı kesiminde oluşan delillerin detaylıca incelenmesi yapılarak konu bütünlemesi sağlanmaya çalışılacaktır.

3.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil İlkelerinin Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda ispat ve delillerin değerlendirilmesi başlığı altında; kıyas yasağı ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, yazılılık ilkesi, delil serbestisi ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkelerinin tek tek incelenmesi yapılacaktır.

3.1.1. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas kelime olarak fazlaca kullanılmaktadır. Kelime olarak anlamı, bir tutma, denk sayma, karşılaştırma, oranlama yapma ve de mukayese etmektir. Farklı alanlarda bu kelimenin kullanımı olmakla beraber asıl kullanım yeri hukuktur.²⁷⁵ Hukukta kıyasın tanımı çok farklı şekillerde yer almaktadır.

Kıyas kelimesi dilimize Arapçadan gelmiştir. Bizim dilimizde açıkça karşılığı olan bir kavram değildir. Kimi yazarlar tarafından kıyas sözcüğü, Türk Dil Kurumu'nun bu kelimeye eş anlamlı olarak önerdiği “örneksime” sözcüğü yerine kullanıldığı görülmektedir.²⁷⁶

²⁷⁵ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 3.

²⁷⁶ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 163 – 165 ; Gözübüyük, A. Şeref, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.77-78.

1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu hüküm ile vergilerin yasallığı ilkesi düzenleme altına alınmıştır. Kanun koyucu TBMM olduğuna göre, vergi kanunlarını belirleme, düzenleme ve değişiklik yapma yetkisi de TBMM'ye aittir.

Anayasanın 73. maddesindeki düzenleme ile vergilerin yasallığı hüküm altına alınarak kıyas yöntemine başvurulmasının da önüne geçilmiş oldu. Vergi ile ilgili düzenlemelerin yasallığı ilkesi uyarınca genişletici yoruma ve kıyasa başvurulamaz.

Vergi ödevi, anayasanın siyasi haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, vergi ödemekle mükelleftir. Yani vergi ödevi vergi mükellefi olan kişilerin ve kurumların hak ve özgürlüklerine karışmaktadır. Devlete tanınmış olan bu vergilendirme yetkisinin, seçimle işbaşına gelen TBMM tarafından yerine getirilmesi ve kişilere tanınmış olan hak ve özgürlüklere karışmanın hukuki çerçevede yapılması zorunludur.

Kamu hukukunda, dolayısıyla kamu hukuku içerisinde yer alan vergi hukukunda, kamu yararı ve güvenliğini oluşturduğu ve hukukun emredici niteliklerinin önemli olması sebebiyle, yasallık ilkesinin neticesi olarak, özel hukukun tam tersi olarak kamu hukukunda kıyasın ve hakim hukuk yaratması ilkesinin kullanılması açıkça düzenlenmediği durumlarda mümkün değildir. Kamu hukuku ile ilgili alanlarda bir örtülü ya da açık boşluk ya da herhangi bir eksiklik olması durumlarında bunlar yasama organı tarafından çıkarılacak bir yasal düzenleme ile tamamlanır.²⁷⁷

3.1.2 Re'sen Araştırma İlkesi

Yargılama sürecinde delillerin elde edilmesinde, re'sen araştırma ve taraflarca getirilme olmak üzere başlıca iki ilke mevcuttur. Taraflarca getirilme ilkesince, davada kullanılacak olan deliller davanın taraflarınca mahkemeye getirilirken, re'sen araştırma ilkesinde ise davayı görmekte olan mahkeme davacı veya davalı tarafın öne sürmüş olduğu delillerle delillerle sınırlı olmaksızın, kendisi delil arayışına girmektedir.²⁷⁸

²⁷⁷ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 58.

²⁷⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, a.g.e. , s. 123.

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılama hukukunda zorunluluğu, vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olması ve kamu düzeninin korunması gerektiğini hedeflediğinden dolayı, aslında bu ilke zorunluluk olarak doğmuştur.²⁷⁹

Danıştay 3. Dava Dairesinin re'sen araştırma ilkesi ile ilgili vermiş olduğu bir kararı şu şekildedir; “...idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler”²⁸⁰

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasında uygulanmasının hukuki karşılığı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesidir. İlgili maddenin 20.fıkrasına göre, “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakin gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. ”

Re'sen araştırma ilkesinin vergi uygulamasındaki bir diğer hukuki karşılığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesidir. Bu maddeye göre; “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. Bu madde asıl olarak vergilendirme ile ilişkilidir; ancak vergi mahkemesinde görevli hakim, görülmekte olan davanın konusunu maddi olarak hukuki olayın araştırmalıdır, bunu yaparken de re'sen araştırma ilkesini kullanmalıdır. Uygulamada ve Danıştay kararlarında, VUK madde 3'ün vergi yargılama hukukunda kullanılan re'sen araştırma ilkesinin kullanım gerekçesinin dayanağıdır.²⁸¹ “Ekonomik yaklaşım” olarak da adlandırılan bu kavram, vergi ile ilgilenen yönetimin yanında vergi yargılama hukukunda da kullanılmaktadır.²⁸²

Vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin kullanımını gösteren bir diğer mevzuat 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesidir. İlgili madde şöyledir; “İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir.” Danıştay Kanunu'nun 49/1'e göre; görülmekte olan

²⁷⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, a.g.e. , s. 123.

²⁸⁰ Danıştay 3. Dairesinin 21.11.1990 tarih, E:1990/2057, K:1990/3199 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim: 11.03.2022).

²⁸¹ Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, *AÜHFD*, Cilt:55, Sayı:2, 2006, ss. 65 – 89, s.70.

²⁸² Safiye Yılmaz, “Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi ile İdarenin Yerine Geçerek İşlem Tesisi Yasağı ve Arasındaki İlişki”, *Adalet Dergisi*, Sayı:35, 2009, s. 150.

bir davada bir belgeye ya da görüşe ihtiyaç duyan mahkeme hakimi, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde ihtiyaç duyduğu belgeyi davacı ya da davalı tarafın talebi olmadan isteyebilir.

Vergi mahkemesinde görevli hakim, re'sen araştırma ilkesini davanın görülmeye başlamasından itibaren hüküm verilinceye kadar kullanma yetkisine sahiptir.²⁸³ Farklı bir anlatımla, re'sen araştırma ilkesi davanın açılması ile ilgili olmayıp, davanın görülmeye başlandıktan sonraki aşaması ile ilgilidir. Buna bağlı olarak yargıcın davanın açılması ile ilgili talebi olmadan bu ilke uyarınca re'sen faaliyette bulunması mümkün değildir.²⁸⁴

Re'sen araştırma ilkesinin sınırsız kullanımı söz konusu değildir. İYUK 20/3'e göre; *"istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez."* Bu madde uyarınca, vergi yargılamasınca sıkça kullanılan ve hakime yargılamada kullanılacak belgeleri talep etme özgürlüğü sunan ilkeye sınırlandırma getirilmiştir.

Re'sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırlandırılması ise, " idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği" ilkesi ile yapılmıştır. Bu kavram uyarınca, idari yargı mahkemeleri yerindelik denetimi de yapamazlar. Bu sebeple, vergi mahkemesinde görevli hakim, re'sen araştırma ilkesini uygularken, aynı zamanda yerindelik denetimi yapamaz.²⁸⁵

İdari yargıyı ve vergi yargısını re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki yargı kolu arasında farklılıklar olduğunu görmekteyiz. İdari yargılama hukukunda davalı olan idare delilleri de elinde bulundurduğundan daha güçlü konumdadır. İddiasını ispatlamak zorunda olan davacı, idarede bulunan tüm delillerin ve ispat araçlarının mahkemeye verilmesini talep edebilir. Bu talebin oluşması, idari yargılama hukukunda ispat araçlarını elinde bulunduran idarenin güçlü durumda olduğunu davacının ise daha güçsüz olduğunu ortaya çıkartır. Bu ise re'sen araştırma ilkesinin gerekçesini ortaya koyar.²⁸⁶

²⁸³ Çağdaş Evrim Ergün, a.g.e. , s. 76.

²⁸⁴ Şener Özkan, *Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s. 19.

²⁸⁵ Ömür Külahlı, "Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti- 1", *Yaklaşım*, Sayı:211, 2010, ss. 97 – 103, s.100.

²⁸⁶ Yücel Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi", *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 75'inci Yıl Armağanı, Cilt:2, Sayı:2, 1998, s. 130 - 131.

3.1.3. Yazılılık İlkesi

Yazılılık ilkesi, açılan davada sunulan delillerin sadece yazılı belgelere dayanması, davacı ve davalının bu yazılı belgeler dışında kullanabileceği ispat araçlarının çok sınırlı olmasıdır.²⁸⁷ Bu ilkenin uygulanmasının amacı, yargılamanın mümkün olan en hızlı ve çabuk bir şekilde tamamlanmasını sağlamaktır.²⁸⁸

2577 sayılı İYUK'un 1/2.maddesine göre; *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.”* Bu madde ile idari yargıda uygulanan yargılama usulünün yazılı olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır.

Her yargılama usulünde olduğu gibi, yazılı yargılama usulünün de istisnası vardır. Bu istisna 2577 sayılı İYUK'un ‘ duruşma ’ başlıklı 17.maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükmü şöyledir; *“Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve (2023 yılı için) 171.000²⁸⁹ lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı (2023 yılı için) 171.000 lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.”* Yine aynı maddenin 4.fikrasına göre, Danıştay, mahkeme ya da hakim tarafların talebi olmadan yani kendiliğinden de duruşma yapılmasına karar verebilir.

Görülmekte olan vergi davalarında duruşmanın gerçekleştirilmesi, dava dilekçesi ile mahkemeye sunulan delillerin ya da yargılanması istenen durumların açıklanmasına dair olup, davanın devamı süresince elde edilen yeni delillerin açıklanması vasıtası olarak kabul edilemez.²⁹⁰

3.1.4. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, görülmekte olan davanın ispatlanmasında kullanılacak delillere kısıtlama getirilmemesi olarak anlaşılmalıdır. Maddi anlamda

²⁸⁷ Ömür Külahlı, a.g.e. , s.98.

²⁸⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, a.g.e. ,s. 125.

²⁸⁹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi uyarınca bu Kanunun 17'nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'na her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Bilindiği gibi, 31 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5083 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun” uyarınca 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Türk Parasından 6 sıfır atılmış bulunmaktadır.

²⁹⁰ Ömür Külahlı, a.g.e. , s.99.

düşünüldüğünde, vergi yargılaması esnasında, olayın ispatlanması açısından mümkün olan bütün delillerin kullanılması mecburi olacaktır.²⁹¹ Bu anlamda delil serbestisi ilkesi, görülmekte olan bir davada iddia edilen vakıaların aydınlatılması ve ispatlanması açısından kullanılması gereken tüm delillerin kullanılabilir olması anlamına gelir. Bu ilke vergi yargılaması hukukunda sui genesis olarak ortaya çıkmıştır.²⁹²

Vergi yargılamasında kullanılan her ilkenin bir kanuni dayanağı olduğu gibi, bu ilkenin de bir kanuni dayanağı mevcuttur. Bu dayanak noktası 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesidir. İlgili madde hükmüne göre; *“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.”* Yasada açıkça düzenlenen şekle göre de, vergi hukukunda yemin ve belli kıstaslara sahip şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz. Bunun haricinde kalan her şey ispatlama aracı olarak delil gücüne sahiptir.

Delil serbestisi ilkesinde tanığın ve yeminin ispatlama aracı olarak kullanımı ve sınırları ile ilgili açıklama daha önceki bölümlerde yapılmıştır.

3.1.5. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında kanunun 4. maddesine göre; vergi mahkemesinde görülmekte olan bir davada bir başkan ve yeteri kadar üye olacağı, mahkeme kurullarının oluşumunda bir başkan ve iki üyenin bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. 2577 sayılı İYUK'un 22.maddesine göre ise, görüşülmekte olan dava ile ilgili mevzuatlar anlaşıldığında, durumun sırayla oylamaya sunulacağı ve bu bağlamda bir karar verileceği açıklandıktan sonra, yine aynı kanunun 15. maddesinde belirtilen gerekçelerden bazılarıyla veya yargılama yöntemleri ile ilgili durumlarda sayıca düşük olanların işin esasına girerek görüş sunacakları, aksi yönde görüş sunanların neden bu yönde düşündükleri ile ilgili sebepleri kararın altında ayrıca belirteceği açıklanmıştır. İYUK'un 24. maddesine göre; verilen kararın hukuki dayanağı ve gerekçesi, hüküm, verilmiş olan kararın oy birliği ile mi yoksa oy çokluğu ile mi verildiği ve de karara katılan mahkeme başkanı ve üye/üyelerin imzaları ayrıca aksi yönde görüş sunan hakimin görüşü ve bu kişilerin imzaları kararda yer almalıdır. Yapılan bu açıklamalarda da belirtildiği gibi, vergi yargılaması yapılırken tek yargıyla karara varılan davalar haricinde, toplu yargılama usulünün uygulanacağı esastır.

²⁹¹ Çağdaş Evrim Ergün, a.g.e. , s.84.

²⁹² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, a.g.e. ,s.125.

Toplu yargılama usulünün gerekli olduğunu savunanların dayanak noktaları farklı kavramlarla ortaya konulmaktadır. Bu usulün; daha adaletli olacağı, üyelerin birbirlerini denetlemesini sağlayacağı, üye hakimlerin bir araya gelerek ve bu sayede fikir alışverişinde bulunarak ve de tecrübe ve bilgi alışverişi sağlayarak tek yargıçlı yargılamaya göre daha sağlam karar ortaya koyacakları gibi gerekçeleri vardır. Ayrıca vergi ile ilgili detayların teknik bir bilgi birikimine ihtiyaç duyması ve buna bağlı olarak hukuk bilgisinin yanında daha birçok alanda bilgi sahibi olmayı gerektirmesi, vergi ile ilgili mevzuatın çok çeşitli olması ve bunların sıkça güncellenmesi sebebiyle yargılamanın tek yargıçla yapılması vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümlenmesini zorlaştırmıştır. Sayılan tüm bu özellikler bir araya getirildiğinde, vergi yargılamasında toplu yargılama usulünün tercih edilmesi yerinde bir karar olacaktır.²⁹³

Toplu yargılama usulünde hüküm, oy çokluğu ile kurulur.²⁹⁴ Bu konuda Danıştay 7. Vergi dava dairesinin vermiş olduğu karar şu şekildedir; *“Toplu yargılama sisteminde, uyuşmazlık hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hâkimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği...”*²⁹⁵

3.1.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi, özel alandan kamu alanına yapılan bir aktarımdır. Vergi hukuku alanında vergileme vergiyi doğuran alan ile bağlantılıdır. Bundan dolayı vergi hukuku alanında finansal bilgilerin baz alınması oldukça kıymetlidir.²⁹⁶

Ekonomik yaklaşım ilkesine göre, vergi ile ilgili mevzuatın yorumlanmasında, içerikte yer alan terimlerin iktisadi içerikleri değerlendirilecek²⁹⁷ ve vergi belirlenirken içerikten çok kavramı önemli hale getirilecektir. Bunun sebebi ise, vergi hukukunun en önemli ilkelerinden olan vergilerin kanuniliği ilkesidir. Yorum yaparken bu kavrama önem verilecek, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde yorumlamaya dikkat edilecektir.

Danıştay 7. Vergi Dava Dairesi’nin ekonomik yaklaşım kavramına önem verilmesi ile ilgili vermiş olduğu bir karar şu şekildedir; *“iki firma tarafından aynı ihracatçı firmadan ve aynı tarihte satın alındıkları sabit olan aksam ve parçaların, ... Elektronik firması tarafından aynı ihracatçıdan aynı tarihte satın alınıp, aynı manifesto ile yurda getirilen diğer aksam ve parçalarla birleştirilmeleri durumunda,*

²⁹³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, a.g.e. ,s.126.

²⁹⁴ Mehmet Batun, a.g.e. , s. 262.

²⁹⁵ Danıştay 7. Dairesinin 14.06.2007 tarih, E:2006/2231, K:2007/2766 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/> Erişim Tarihi : 13.03.2022

²⁹⁶ Selim Kaneti, a.g.m. , s. 39.

²⁹⁷ Selim Kaneti, a.g.m. , s.40.

mamul eşyanın mümeyyiz vasfını oluşturacak şekilde birbirlerini tamamlamaları ve ithalat işlemlerinin tamamlanmasının akabinde davacı şirket tarafından ithal edilen aksam ve parçaların 8.2.1994 tarih ve 85154 nolu fatura ile ... Elektronik firmasına satılmış olmaları, mamul eşya için aksam ve parçadan daha yüksek vergi oranı öngören gümrük mevzuatını aşmak amacıyla, söz konusu aksam ve parçaları ayrı ayrı ithal edip sonradan birleştirmek üzere, bu üç firma arasında gerçekleştirilen bir işbirliğinin bulunduğu ve kanuna karşı hile yapıldığı,”²⁹⁸

3.1.7. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

1982 Anayasası’nın 138. maddesine göre; “*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler.*” Anayasa ile güvence altına alınan bu hüküm ile, yargılama görevi ile mükellef olan hakimlerin delilleri serbestçe değerlendireceği hüküm altına alınmıştır; ayrıca bu hükümle yargıçların yasalara uygun hüküm kurabilmeleri için, mahkemeye sunulmuş olan delilleri tam bir serbesti içerisinde inceleyerek en adaletli kararları vermeleri sağlanır.

Delillerin serbestçe değerlendirileceği ile ilgili bir diğer hüküm 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 198/1. maddesinde “*Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yine buna benzer bir diğer kanuni düzenleme, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 4.maddesinde ‘ hakimın takdir yetkisi’ başlığı ile hüküm altına alınmıştır. İlgili madde metni şöyledir; “ *Kanunun takdir yetkisi tanıdığı veya durumun gereklerini ya da haklı sebepleri göz önünde tutmayı emrettiği konularda hâkim, hukuka ve hakkaniyete göre karar verir.*”

3.2. Delillerin Değerlendirilmesi

Delillerin değerlendirilmesi başlığı altında, vergi hukukunda delillerin değerlendirilmesi yapılacaktır. Burada mükellef kesiminde, idare kesiminde, yargı kesiminde ve de idare ve yargı kesiminde oluşan delillerin detaylıca değerlendirilmesi yapılacaktır.

²⁹⁸ Danıştay 7. D., 31.12.2000 tarih, E:1999/852, K:2000/1849 s.k., Erişim: <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 14.03.2022)

3.2.1. Delillerin Tespiti

Elde edilmiş olan deliller, çeşitli aşamalardan geçerek dava dosyasına dahil edildikten sonra, yargılama aşamasında mahkemeye sunulan bu delillerin değerlendirme kısmı yapılır. Daha önceki açıklamalarımızda da yer aldığı üzere, deliller ispatlama aşamasında kullanılan araçlardır.²⁹⁹ Her delilin ispat gücü farklıdır. Yargılama sürecinde mahkemeler ispat aşamasında, davacı ve davalının iddia ettiği konuların gerçek olup olmadığına göre sonuca varmaktadır.

Delillerin değerlendirilmesi aşaması, yargılama sürecinin en kıymetli bölümlerinden birine esas oluşturur. Bu önemli aşamayı; delillerin bütün olarak değerlendirilmesi ve delillerin sağlamlık bakımından değerlendirilmesi olarak iki başlık altında incelenenektir.

3.2.1.1. Delillerin Bütün Olarak Değerlendirilmesi

Delillerin bir bütün olarak değerlendirilmesinde şu yöntem uygulanmaktadır: mahkemeye sunulmuş olan tüm deliller doğruluk açısından bir süzgeçten geçirilerek dosyada kullanılacak olanlar saptanır, daha sonra bu delillerin hepsi toplu bir şekilde değerlendirmeye alınarak, bu delillerin içindeki alakasız olanlar belirlenerek, yaşam prensipleri, önemli kriterler ve süregelen yaşamın meydana getirdiği olaylar bir araya getirilerek, son hüküm verilmeye çalışılır.³⁰⁰ bu sayede hem yargılama süreci kısılır hem de ispatlama aracı olarak kullanılmayacak olan delillerin ayıklanması sağlanır. Bu hem zaman hem de evrak kalabalığından mahkemenin, idarenin ve de mükelleflerin işini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca bu uygulama hem idare kısmında hem de mükellef kesiminde istikrar sağlamaktadır.

Delillerin bütün olarak değerlendirilmesi her başlık altında kısımlar halinde detaylıca yapılmıştır.

²⁹⁹Yavuz Alangoya, “Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve DelillerinToplanmasına İlişkin İlkeler”, *İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2571*, İstanbul, 1979, s. 7.

³⁰⁰Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, a.g.e. , s. 628 .

3.2.1.2. Delillerin Sağlamlık Bakımından (Güvenirlilik) Açısından Değerlendirilmesi

Delillerin sağlamlık bakımından denetlenmesi ilk yapılacak incelemelerden birisidir. Bu inceleme ile anlatılmak istenen, davanın çözümü için sunulan delilin çözümlenmesi istenen olayla bağlantılı olup olmadığı ayrıca bu delilin hukuki şartları taşıyıp taşımadığı gibi mahkemeye sunulan ispatlama aracının delilde olması gereken özellikleri taşıyıp taşımadığı gibi özelliklerin araştırılmasıdır.³⁰¹

Delillerin bu açıdan denetlenmesi iki aşamada tamamlanır. İlk aşamada, mahkemeye sunulan her bir delilin tek tek kendi özelinde değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, ikinci aşama olarak mahkemeye sunulan tüm deliller bir bütün olarak değerlendirmeye tabii tutulur.³⁰²

3.2.2. Vergi Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1.maddesinin 1.fıkrası; *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir"*; ve yine aynı kanunun 31.maddesi; *"1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. 2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır"* şeklinde düzenlenmiştir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ' delillerin

³⁰¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, a.g.e. , s.714.

³⁰² Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, a.g.e. , s.627.

incelenmesi ve istinabe' başlığını taşıyan 197.maddesinin 1.fıkrasına göre; *"Kanunda belirtilen hâller dışında, deliller davaya bakan mahkeme huzurunda, mümkün olduğu kadar birlikte ve aynı duruşmada incelenir."* ve yine aynı yasanın 'delillerin değerlendirilmesi' başlığını içeren *"Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir"* hükümleri düzenlenmektedir. Tüm bu kanuni hükümlerin yanında 1982 Anayasası'nın 'Yargı' kısmında düzenlenen ve 'mahkemelerin bağımsızlığı' başlığına sahip 138/1'e göre; *"Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler"* maddesi yer almaktadır.

Yukarıdaki belirtilen yasal hükümlerde de tek tek değinildiği üzere, vergi yargılama usulünde taraflarca sunulan ve elde edilen delillerin toplanarak bunların incelenmesi ayrı bir oturumda değerlendirmeye alınacaktır. Bu sürecin tek oturumda, tüm delillerin bir arada ve mümkün olan en kısa sürede tamamlanması önemlidir; çünkü bu kısımda karşılıklı yapılan kıyaslamanın daha verimli olacağı düşünülmektedir.³⁰³

3.2.2.1. Mükellef Kesiminde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

Mükellefin yargı organları nezninde haklılığını ispat ederken kullanacağı deliller, ilk aşamada önem verilmesi gereken delillerdir. Bu önemli deliller şunlardır; beyannameler, bildirimler, ticari defter ve kayıtlar, belgeler, özel sözleşmeler ve son olarak elektronik ortamdaki deliller.

3.2.2.1.1. Beyannamelerin Değerlendirilmesi

Vergi mükelleflerinin temel sorumluluğundan en önemlilerden birisi beyanname vermektir. Çünkü Türk vergi sisteminin temeli beyan esasına dayanmaktadır. Bu işleyişin temeli, vergi mükelleflerinin ödenmesi gereken verginin matrahını ve miktarını kendileri hesaplayarak bağlı oldukları vergi dairesine bildirim yaparlar. Mükellefin bu beyanı vergi dairesine yapmasıyla, ödemesi gereken vergiye de itiraz etmemiş sayılmaktadır. Beyan verme usulü, vergi mükelleflerinin vergiye müteallik tüm öğelerin diğer kişilerden ve vergi idaresinden çok daha iyi bildiği tezine dayanmaktadır. Bu sebeplere bağlı olarak, mükellefin kendi verdiği beyanına karşı ihtirazi kayıt ve vergi hatası harici dava açması mümkün değildir. Bu konuyla ilgili yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2'de 'dava

³⁰³Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, a.g.e. , s.714.

konusu' başlığı ile şöyle düzenlenmiştir; *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”* İhtirazi kayıt ile verilmiş beyannamelerin dava konusu olması ile ilgili bir diğer yasal hüküm 2577 sayılı İYUK'un 27/4. maddesinde şu şekilde düzenleme alanı bulur; *“Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”* Beyanname verme usulünün başarılı bir şekilde işleyebilmesi için, vergi mükellefinin beyanında doğru davranması gerekir. Beyan esası ile verilen beyannamelerde vergi idaresinin, vergi matrahının tespiti aşamasında yetkileri yoktur. Bu aşamada vergi dairesi sadece, mükellefçe beyan edilen miktarları inceler.

Süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıt şerhi konularak verilen beyannamelerin, mükelleflere dava hakkı verip vermediği ile ilgili Danıştay VDDK'nun 25/02/2015 tarih ve 2014/1164 E., 2015/20 K. Sayılı kararı şöyledir; *“Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir. Bu durumda, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmamakta olup, Mahkemece, dava ve savunma dilekçelerine ekli beyanname ve eki belgelerde beyannamenin ihtirazi kayıtla verildiğini gösteren herhangi bir ibare ve dilekçe bulunmadığı yolunda yapılan değerlendirme yerinde görülmemekle birlikte davanın reddi yolundaki ısrar kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”*³⁰⁴

Beyan usulü ile verilecek beyannamenin, vergi yasaları ile hüküm altına alınmış süreler içerisinde verilmesi gerekir. Bu beyannameler belirtilen süre içinde verilmez ya da belirtilen süre içinde verilmekle birlikte vergi matrahı ile ilgili bilgiler beyannamede yer almazsa, vergi matrahı idarece tarh olunur (VUK m.30).

3.2.2.1.2. Bildirimlerin Değerlendirilmesi

Mükellefin vergi bildirimi ile ilgili düzenlemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ' bildirimler' başlığı altında 153 ve devam eden maddelerinde yer almıştır. Yasada düzenlenen bildirim ödevleri; işe başlamayı bildirme, adres değişikliklerinin bildirilmesi, işletmedeki değişikliklerin bildirilmesi, iş bırakmanın bildirilmesi, bina ve arazi değişiklikleri olarak yer almıştır.

³⁰⁴ (Erişim) www.kazanci.com.tr 15.03.2022

VUK'da açıkça düzenlenen bildirim ödevlerinin şekle ve usule uygun olarak tam ve eksiksiz yapılması, mükellefleri, beyan ettikleri bilgilerin doğruluğunu kanıtlamak zorunda bırakmaz. Beyan edilen bilgilerin doğru olmadığını söyleyen vergi idaresi, bu beyanını ispat etmekle yükümlü olur. Vergi idaresi beyan edilen bilgilerin aksini ispatlamaya çalışırken, mükellefe yoklama, arama, vergi incelemesi, bilgi toplama gibi bilgi edinme yollarından faydalanır. Bunları zahmetsiz ve doğru yapabilmesi için de bildirim ile beyan edilen tüm bilgilerin doğru ve eksiksiz yer alması önemlidir.

Yasal düzenlemelerde, yerine getirilmesi gereken ödevlerin tüm şekil ve usulleri açıkça belirtilmiştir. Mükellefler tüm bildirimleri bu yasalarda belirtilen şekillerde yerine getirmelidir. Bu sayede yapılan bildirimler mükellefin ilk görünüş karinesinden yararlanmasına olanak tanır. Bu sebeple, bildirim yapılan konunun doğru olmadığının öne sürülmesi durumunda, vergi dairesi bu durumu ispatlamak zorundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 155.maddesinde, serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; işyeri fiilen açılmamış olsa bile, ilgili meslek mensubunun bir teşekküle kayıt olması, ticari faaliyette bulunduğu kanıt oluşturur. Buna göre; vergi mükellefi, mensubu bulunduğu mesleki kuruluşa kaydını yaptırdıktan sonra, işe başlamadığı beyanında bulunamaz. Herhangi bir mesleki kuruluşa kaydını yaptıran serbest meslek erbabından, aktif olarak görevini yapmayacak olanların ise, bilfiil işle ilgisi yok kabul edilir. Buna bağlı olarak mesleğini yerine getirmeyen mükelleflerin belirtilen süre içerisinde bağlı olduğu vergi dairesinde bildirimde bulunması halinde, faaliyete son verdiğini ayrıca ispatlaması gerekmemekte, vergi dairesi aksini ispat ederse bu durumu ispatlama yükümlülüğü altına girmektedir.³⁰⁵

Danıştay 3. Vergi dava dairesinin işe başlamanın bildirilmesi ile ilgili verdiği bir kararı şöyledir; “ *faaliyeti nedeniyle işe başlama bildiriminde bulunmayan bu faaliyeti, iş yerinde yapılan denetimler sonucu nezdinde düzenlenen tutanaklar ile saptanan ve adına mükellefiyet tesis edilen davacı, işi bırakma bildirim formuyla mükellefiyet kaydının silinmesini talep etmiş ise de; talep tarihinden iki gün sonra yine iş yerinde yapılan denetimde işçisi nezdinde düzenlenen tutanak ile işin terk edilmediği, faaliyetin sürdüğü tespit edilmiş olup işçisi nezdinde düzenlenen tutanaktaki tespitlerin davacıyı bağlayıcı olması ve bu tarihten sonra da işi bırakma bildiriminde bulunulmaması karşısında davacının, faaliyetini sürdürdüğünün kabulü gerekeceği*”³⁰⁶ yönünde karar vermiştir.

³⁰⁵Turgut Candan, a.g.m. , s. 67.

³⁰⁶ Danıştay 3. D., 21.01.2003 tarih, E:2000/4015, K:2003/160 s.k.,Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 16.03.2022).

3.2.2.1.3. Ticari Defter ve Kayıtların Değerlendirilmesi

Defter bildirimini ile ilgili düzenlemeler, VUK'un 171 ve devam eden maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili kanun ve maddesine göre, vergi mükelleflerince düzenlenen kayıt ve belgelerin delil niteliği taşıyabilmeleri için, yasal mevzuatlara uygun bir şekilde düzenlenmelidir. Belirtilen şekilde düzenlenen defter ve kayıtların hüküm vermeye elverişli şekilde düzenlenmiş olduğu varsayılır; tersi durum vuku bulursa defter ve belgelerin geçerliliğini kaybetmesi sebebiyle vergi mükellefi için ispat edici delil olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı neticesi gerçekleşir. Aynı şekilde vergi mükelleflerince tutulan defter ve belgelerin, daha önce vergi dairesine verdikleri beyanname ile örtüşmesi gerekir.

Vergi yargılama hukukunda delil serbestliği ilkesi geçerlidir. Fakat bu durum mükelleflerin dilediği tüm belgeleri delil olarak kullanabilmesi anlamına gelmez, mükellefler ve vergi idaresi yasalar ile hüküm altına alınmış defter ve belgeleri ispatlama aracı olarak kullanabilir. Kullanılacak defter ve belgelerin yasalarda belirtilen şekil ve usul kurallarına uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Hakimin delilleri serbestçe değerlendirme koşulu çerçevesinde, mahkemeye sunulan ispat araçlarını hakim mevzuata uygunluk yönünden de inceler.

Türk vergi sistemi esas olarak beyan sistemine dayandığından, ticari defter ve kayıtların mükellefin verdiği beyannamenin içeriğinin doğruluğunu kanıtlama açısından da önemlidir, çünkü tutulmuş olan defter ve vesikaların beyannameleri ispatlama gücü, en önemli ispat araçlarından birisidir.

Vergi mükellefleri, vermiş oldukları beyannameleri, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ticari defter ve kayıtlarla ispatlarsa ilk görünüş karinesinden faydalanmış olur. İlk görünüş karinesinin önemine göre, beyannamenin doğruluğuna esas oluşturan ticari defter ve kayıtların tersi vergi dairesince ispatlanıncaya kadar doğru olduğu kabul edilir.³⁰⁷

Danıştayın vermiş olduğu bazı kararlarda, düzenlenmiş olan defter ve belgelerin vergi incelemesi esnasında değil de yargılama esnasında mahkemeye sunulması, vergi mükellefi aleyhine bir durum olarak kabul edilir. Bu duruma örnek olarak, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun vermiş olduğu şöyle bir karar mevcuttur³⁰⁸; *“Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun imadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.”* Buna benzer

³⁰⁷ Turgut Candan, a.g.e. , s.843.

³⁰⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26/12/2012 tarih ve 2010/707 E.,2012/618 K. sayılı kararı, (E.T. 18.03.2022)

bir başka karar ise, Danıştay 7. Vergi Dava Dairesi tarafından verilmiştir. İlgili karar şu şekildedir³⁰⁹; ilgili mevzuata göre düzenlenmemiş defter ve belgelerin, verginin uygulanması ile ilgili beklenen hedefleri gerçekleştirecek şartta düzenlenmesinden bahsedilemeyeceği, düzenlenen ve oluşturulan defter ve kayıtların yasal olarak kayıt edilmesinin kabul edilmesi de doğru değildir. Bu açıdan, düzenlenmiş yevmiye defterinin onaysız bölümlerine kayıt yapılması durumunda, yasal olarak oluşturulmuş kayıt şeklinde kabul edilmesi doğru olmayan mal alış ve gider faturalarında düzenleme bulan katma değer vergilerinin indirimine konu olamayacağının kabulü gerekir.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergiye müteallik gelirler ticari defter ve kayıtlarla ortaya çıkar ve bu kayıtlar vergi mükelleflerinin vermiş olduğu beyannamelere dayanak oluşturur. Bunun sebebi ise; vergi dairesince tarhiyatın gerekip gerekmediğini konusunda vergi idaresince en kıymetli ispat aracının ticari defter ve belgeler olmasıdır. Buna bağlı olarak vergi mükelleflerinin yasal mevzuata göre düzenledikleri defter ve vesikaların denetlenmesi neticesinde beyanı yapılmamış bir matrah ya da matrah farkı ortaya çıkarsa bu fark ikmalen tarh ettirilir ve bu tarhiyatın maddi delilini usulüne uygun olarak düzenlenmiş defter ve vesikalar oluşturur.³¹⁰

3.2.2.1.4. Kayıt ve Belgelerin Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ' ispat edici kağıtlar' başlıklı 227. maddesinin 3. fıkrasına göre; *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”* Bu maddeye göre, kanunen düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin, yasalara uygun şekilde düzenlenmemiş olması durumunda bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılır.

Türk vergi sisteminde ispat edici belgeler arasında yer alan belgeler arasında ; en fazla kullanılan belge olan fatura³¹¹, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, irsaliyeli fatura gibi belgeler yer alır. Öte yandan; yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı, adisyon, reçete gibi belgeler de

³⁰⁹Danıştay 7.D., 03.03.2004 tarih, E:2001/2331, K:2004/576 s.k. , <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 18.03.2022)

³¹⁰ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 169, Eylül 1995, s. 105.

³¹¹Çalışmamızda özellikle belirtmeden geçemeyeceğimiz çok önemli bir husus olarak karşımıza çıkacak olan fatura haricinde fatura yerine geçen vesikalar arasında vergilendirme açısından elzem olarak müstahsil makbuzu, gider pusulası ve perakende satış fişinin de uygulamada sıkça mükellefin kullanmış olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

mevzuata uygun şekilde düzenlendiği takdirde, hem vergi idaresince hem de vergi mükellefine kullanılan ispat edici belgeler arasında yer alır.

Türk vergi sisteminde, vergi ile ilgili tüm işlemlerin belgeye dayanması zorunludur. Aksi takdirde mükellef tarafından gider indirimine ya da ispat edici bir muameleye tabi olamaz. Yapılan harcama bir kuruluşluk bir meblağa ait olsa bile belge ile ispatlanmadığı müddetçe geçerli olmaz.

Kayıt ve belgelerin hepsi başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, diğer tüm mevzuatlara uygun olarak düzenlenmelidir. Belirtilen şekil ve usul kurallarına uygun şekilde düzenlenen belgelerde yer alan bilgiler aksi kanıtlanıncaya kadar doğru ve geçerli belge olarak esasa alınır. Bu durumun tersi yani belgelerin istenen şekil ve usulde düzenlenmediği ortaya çıkarsa delil olarak kullanılması mümkün olamaz.

Belge düzeni, beyanname esasının bütünleyici parçası gibidir. Vergi mükellefleri, vergi matrahının hesaplanmasında ve bildiriminde, yapmış oldukları gelir ve giderlerini belgelendirerek sunacaklardır. Yapılan bu belgelendirme, hem vergi incelemesi hem de ispatlandırıcı belge olması açısından çok fazla öneme sahiptir.³¹²

Düzenlenmiş olan bu belgelerin saklanması ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun ' defter ve vesikaları muhafaza' başlıklı 253.maddesinde ; *"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar"* şeklinde düzenlenmiştir. Maddeden açıkça anlayacağımız gibi, kanunun lafzında geçtiği üzere, kayıt ve belgelerin tarh zamanaşımı süresi olarak kanun edilen beş yıllık bir zaman süre zarfında saklanması ispat edici vesikalar olarak mükellefin de vergisel işlemlerin değerlendirmesi için gereklidir ve buradan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti bu sayede ortaya çıkacaktır.

3.2.2.1.5. Özel Sözleşmelerin Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8/3.maddesine göre, *"Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* Madde hükmünde de açıkça yer aldığı üzere, buradan hareketle mükellefin özel hukuk hükümleri kapsamında yapmış olduğu sözleşme vs gibi hususların kamu hukukuna göre ortaya çıkan vergiyi doğuran olayın oluşmasında yapılacak olan iş ve işlemler maliye idaresini bağlamaz ve yok hükmünde bir işlem olarak kabul edilecek olup burada ilgili vergi kanunları uygulamaya devam edilecektir demek doğrudur.

³¹²Sadık Kırbaş, a.g.e. , s. 93-94.

3.2.2.1.6. Elektronik Ortamda Düzenlenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Değerlendirilmesi

Teknolojik alandaki gelişmeler her alanda olduğu gibi, vergi uygulamalarında da yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bu gelişmelerle beraber e fatura, e defter, e belge, e kayıt gibi hususlar ortaya çıkmış, bu düzenlemeler vergi uygulamalarını daha etkili ve verimli hale getirmiştir. Bu konuyla ilgili düzenlemeleri yapma yetkisi ve görevi Hazine ve Maliye Bakanlığında olup uygulamada gelir idaresi başkanlığı tarafından çıkartılan genelge, özelge, sirküler aracılığıyla yapılmaktadır. Bu düzenlemeler vergi uygulamalarını daha kolaylaştırır hale getirmiştir diyebiliriz.

Bilişim teknolojisindeki bu ilerlemeler vergi mevzuatında da bir takım değişikliklerin yapılmasını da zorunlu kılmıştır. Bu konuda VUK'da yapılan değişikliklere örnek olarak mükerrer madde 242 ve mükerrer madde 257'yi vermek mümkündür.

Çeşitli yasal düzenlemeler sonucu oluşturulması istenen belgeler ister yazılı isterse de elektronik ortamda düzenlenmiş olsun Vergi Usul Kanununca düzenlenen şekil ve usul kurallarına uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Bu konuda öncelikle VUK'un 171.maddesi dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde, yani uyulması gereken şekil ve usul içeriğine uyulmadan düzenlenen bu belgeler gerek vergi mükelleflerince gerekse de vergi idaresince ispatlama vasıtası açısından delil olarak kullanılamaz.³¹³

Danıştay 7. Vergi Dava Dairesi, vermiş olduğu bir karara göre; vergi mükelleflerinin yapmış olduğu tüm eylemleri VUK'da düzenlenen defterler haricindeki defterlere kayıt etmesinin herhangi bir sorun teşkil etmeyeceğini, bu durumun, mevcut defterlerdeki kayıtlarla yasal defterlerdeki kayıtların aynı olması, farklı yerlerde takip edilen kayıtların düzenlenmesi zorunlu olan defterlere taşınmış olması gerektiğini, burada tutulan kayıtların bazısının yasal defterlere aktarılmamış olmasının, burada yer alan işlemlerin beyannameye dahil edilmediğinin kanıtı olduğu ve vergi matrahının hesaplanmasını gerçek bir şekilde sağlaması durumunda düzenlenmiş olan bu kayıtların, farklı bir denetim yapılmasına ihtiyaç duyulmadan dönem matrahının hesaplanmasında kullanılmasında bir sakınca bulunmadığı³¹⁴ şeklindedir.

³¹³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 98-99.

³¹⁴ Danıştay 7. D., 31.12.2002 tarih, E:2001/4613, K:2002/4568 s.k., Erişim: <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 19.03.2022)

3.2.2.2. İdare Kesiminde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi

İdare kesiminde oluşan deliller; yoklama fişi, vergi inceleme tutanakları, aramalı inceleme tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu kararları ve uzlaşma tutanaklarıdır. İdarenin elini güçlendiren bu deliller sayesinde devletin kamu alacağı güvence altına alınır.

3.2.2.2.1. Yoklama Fişleri

Yoklama fişi ile ilgili düzenlemeler, Vergi Usul Kanununun 127 ile 133.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Başta bu maddeler arasında yer alan düzenlemeler olmak üzere tüm mevzuata uygun olarak düzenlenmiş yoklama fişleri, idare tarafından oluşturulmuş kuvvetli deliller arasında yerini alır. Yoklama fişlerinin kuvvetli delil olması , bunlara vergi mükellefleri tarafından itiraz edilmeyeceği anlamına gelmez. Yoklama fişinin içeriğindeki bilgilerin aksini düşünen ya da doğru olmadığını saptayan mükellefler bu durumu iddia ederek yoklama fişlerinin delil niteliğinin kaybedilmesine sebep olabilirler.

Yoklama fişinin geçerli olmasının koşullarından birisi, vergi mükellefi ya da yetki verdiği bir kişi tarafından imza altına alınmış olmasıdır. Aynı şekilde, mükellefin eşi tarafından imzalanmış yoklama fişi de geçerli kabul edilir.

Vergi dairesi tarafından, sadece düzenlenmiş olan yoklama fişi ile bir işlem yapılması durumunda, gerçekleştirilmiş olan bu işlem başka bir belge ile desteklenmediği durumda mükellef yapılmış işlemi yargıya başvurarak iptal ettirebilir. Bu duruma kanıt olarak Danıştay 4. vergi dava dairesinin bir kararı gösterilebilir. İlgili karar şöyledir; “Olayda, kiraladığı gayrimenkul nedeniyle yaptığı kira ödemelerinden eksik tevkifat yapıldığı ileri sürülerek davacılar adına tarhiyat yapılmıştır. Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci maddesinde de belirtildiği üzere yoklamadan maksat; mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla yapılan bir yoklamanın tarhiyata dayanak alınabilmesi için, vergilemeye ilişkin her türlü bilginin somut şekilde ortaya konması gerekir. Oysa, olayda sadece, aralarında husumet olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan gayrimenkul sahibinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişinde yer alan bilgilerin, başka tespit ve somut belgelerle doğrulanmadıkça tarhiyata esas alınması kabul edilemeyeceğinden, bu şekilde yapılan tarhiyata karşı

açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir, bu sebebe dayanarak, tersi yöndeki mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.”³¹⁵

3.2.2.2.2. Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi incelemesi ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanunu’nun 134 ile 141. maddeleri arasında yer alır. İlgili kanunun 141/1 maddesine göre; “*İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir*” . İlgili madde hükmünde de açıkça ifade edildiği gibi, inceleme tutanaklarının da diğer ispat edici belgelerde olduğu gibi aksi ispat edilebilir. Fakat bu inceleme tutanakları, mükellef tarafından kayıtsız ve şerhsiz bir şekilde imza altına alınırsa, bunların ispat edici delil olması çok kuvvetlenir ve yapılan itiraz sonucu iptal edilmesi güçleşir. Bu sebeple, vergi inceleme tutanakları delil değeri çok yüksektir ve aksinin ispatlanması daha zordur.

Vergi inceleme tutanakları da diğer ispat edici belgeler için aranan koşullarda olduğu gibi, yasal düzenlemelere uygun bir şekilde oluşturulmalıdır. Aksi durumda, yani kanunun istenen geçerlilik koşullarını içermediği takdirde bu belgeler ispatlama aracı olarak kullanılamaz.

VUK’un 134. maddesinde vergi incelemesinin maksadından bahsedilmiştir. Maddeye göre vergi incelemesinden maksat, vergi mükellefinin ödemesi gereken vergilerin doğru olup olmadığını değerlendirmek, araştırmak ve tespit etmektir. Fakat bu maddeden çıkan sonuca göre, vergi incelemesinin amacının sadece vergi idaresi lehine yapılan bir araştırma olduğu anlaşılmamalıdır. Vergi incelemesi yapıldığı esnada ve inceleme sonucu oluşturulan vergi inceleme tutanağında sadece idarenin lehine olanlar değil, vergi mükellefinin lehine oluşan deliller de şeffaf bir şekilde yer almalıdır.

3.2.2.2.3. Arama Tutanakları

Arama tutanakları ile ilgili bilgiler Vergi Usul Kanunu’nun 142 ile 145. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Arama eylemi neticesinde elde edilen bilgilerin bir tutanakla kayıt altına alınması ile ilgili düzenlemeler VUK’un 143/1’inci

³¹⁵ Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 20/02/2001 tarih ve 2000/3921 E., 2001/347 K. Sayılı kararı, (E.T. 19.03.2022).

maddesinde şu şekilde açıklanmıştır; “*Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredathı olarak bir tutanakla tespit olunur.*”

İdare tarafından oluşturulan deliller arasında yer alan arama uygulaması, diğer delillere göre daha hassas uygulama gerektiren bir yöntemdir. Çünkü aramanın gerçekleştirilmesi esnasında mükellefin özel hayatına müdahale edilebilir ayrıca kişilerin temel hak ve hürriyetleri zedelenebilir. Bu yüzden arama uygulamasının, VUK’da yer alan kurallara göre yapılması çok önemlidir. Konunun hassasiyetine binaen bu konuda VUK’da hüküm bulunmayan hallerde CMK’nın arama ile ilgili hükümleri dikkate alınır.

Fakat uygulamada da sıkça karşılaşıldığı üzere, aramalı vergi incelemelerinin vergi idaresince yasal hükümlere uygun olamayan bir şekilde gerçekleştirildiği ve yasalara aykırı şekilde oluşturulmuş arama tutanakları ile yeni veya ek bir vergi tarhiyatı yapıldığı takdirde, bu tarhiyat mahkemelerce iptal edilmektedir. Bununla ilgili Danıştay VDDK’nun vermiş olduğu emsal karar³¹⁶ şu şekildedir; “*Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun’un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmektedir.*”

Bunlara ilaveten, arama tutanaklarından daha önemli olan husus, vergilendirme ile ilgili işleyiş açısından daha önemli bilgiler içeren arama tutanakları sonucu ele geçirilen bilgilerdir. Vergi Usul Kanunu’nun 8.maddesine göre, vergi mükelleflerinin gerçekleştirmiş olduğu sözleşmeler kendi lehlerine delil oluşturmaz. Arama yapılması esnasında ele geçirilen böyle bir sözleşme vergi mükelleflerinin hem lehine hem de aleyhine delil olabilir. Arama tutanakları, delil içeriğine sahip belgeleri ispat etmesi açısından, dolaylı bir delil aracıdır. Bu sebeple, arama tutanakları dolaylı deliller arasında yer almaktadır.³¹⁷

³¹⁶ Danıştay VDDK , 13/12/2017 tarih ve 2017/368 E., 2017/626 K. sayılı kararı, (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr>, 19.03.2022

³¹⁷ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 202.

3.2.2.2.4. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve vergi dairesi, vergi mükelleflerin ve de mükellefler ile ilişki içinde bulunan tüm gerçek ve tüzel kişilerden devletin elde edeceği kamu gelirlerinin araştırılması açısından bilgi talebinde bulunabilir.³¹⁸

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148 ile 152.maddeleri arasında bilgi toplama ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Vergi ile ilgili tüm işlem ve eylemler hakkında bilgisine başvurulana herkes VUK'un 151.maddesindeki istisnalar haricinde kendisinden istenen bilgileri paylaşmakla mükelleftir.

Bilgi verme yükümlülüğü sadece vergi mükelleflerine öngörülmüş değildir. Bu ödev, vergi mükellefleri ile ilişki içinde bulunmuş üçüncü kişiler için de mecburidir. Bu durumu şöyle bir örnekle açıklamak mümkündür; ikinci el otomobil alım satımı gerçekleştiren bir ticari kazanç erbabının, gerçek kazancını tespit edebilmek için alım- satım yaptığı üçüncü kişilere sattığı araçların tutarı için bilgisine başvurulması hali üçüncü kişilerinden bilgi toplamadır.³¹⁹

3.2.2.2.5. Takdir Komisyonu Kararları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 72 ve devam eden maddelerinde takdir komisyonu, yetkileri ve görevleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. İlgili madde hükmü ve diğer yasal açıklamalara göre, takdir komisyonlarının temel görevi, vergi dairesinin gerekli tarhiyatları gerçekleştirebilmesi için matrah takdiri yapmaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde takdir komisyonu kararları takdiri deliller arasında yerini almaktadır. Takdir komisyonu üyeleri gerektiği hallerde bilirkişiye de başvurabilirler. Komisyon kararlarını açık ve belgelendirilmiş, yani bilimsel ve adli açıdan kanıtlanabilir bir şekilde oluşturur. Alınan tüm takdir komisyonu kararları yasal hükümler çerçevesinde oluşturulur. Tüm bu açıklamalar çerçevesinde bakıldığında takdir komisyonu kararları adi bir karinedir, yani aksi her türlü delille ispat edilebilir.

Danıştay 3. Vergi Dava Dairesi'nin takdir komisyonu kararları ile ilgili verdiği karara şöyle bir örnek verilebilir; *“Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda takdir komisyonlarının katma değer vergisi indirimlerinin reddi*

³¹⁸Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 202.

³¹⁹Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 202-203.

yetkisi bulunmakla birlikte, 14.11.2014 tarih ve 195-93 sayılı yazıda belirtildiği üzere davacının defterine kaydettiği söz konusu faturaları düzenleyen mükellef incelemeye sevk edilmiş olup incelemenin sonuçlandığına dair dosyada bir bilgi ve belge bulunmaması nedeniyle takdirin dayanağı bulunduğundan söz edilemeyeceğinden tarhiyatın bu gerekçeyle kaldırılması gerekirken yazılı gerekçeyle kaldırılması yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmüştür.”³²⁰

Takdir komisyonlarının başlıca görevi, idare tarafından talep edilen servet ve matrahların takdirini yapmaktır. Komisyon kendisinden istenen takdiri yapmadan önce mevcut olayda takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığını araştırmaz, yalnızca hatalı görülen olayların müracaat eden vergi dairesine bildirilmesi ile yetinilir (VUK m.74).

Takdir komisyonu kararlarının vergi daireleri için takdiri delil olmasının yanında, vergi daireleri tarafından takdir edilen matrah ya da matrah farkı, vergi mükellefinin daha önce beyan ettiği matrah tutarından daha az olamaz (VUK m.76).

Takdir komisyonu kararlarının zamanaşımına etkisi VUK’un 114. maddesinde ‘ zamanaşımı süreleri’ başlığı altında düzenleme alanı bulmuştur. İlgili kanun maddesi şu şekildedir; “*vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*”

Yine Danıştay 9. Vergi Dava Dairesinin zamanaşımı ile ilgili şu şekilde bir kararı mevcuttur; matrah takdiri için matrah komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının durması için, takdir komisyonunun mevcut dönemler için matrah takdirinde bulunması ve bulunulan bu matrah farkı üzerinden tarhiyat gerçekleştirilmesi halinde söz konusu olabileceği, matrah takdiri yapılmaksızın sadece takdir komisyonuna başvurulması halinde, zamanaşımının durmayacağı kabul edilmiştir.³²¹

3.2.2.2.6. Uzlaşma Tutanakları

VUK’da 2 tane uzlaşma müessesesi uygun görülmüştür. Bunlar tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde tesis edilmektedir. Burada ilgili maliye İdaresi tarafından tanzim edilen vergi uzlaşma tutanakları delil niteliği taşıyan belge

³²⁰ Danıştay 3. Dava Dairesi 16/06/2016 tarih ve 2016/7905E. ve 2016/4561 K. sayılı kararı, (Erişim)<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 20.03.2022)

³²¹ Danıştay 9. D., 21.02.2007 tarih, E:2005/3165, K:2007/522 s.k.,Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 20.03.2022)

olarak ihtiva edilmektedir. Ayrıca uzlaşmanın vuku bulmaması halinde ilgili mükellef tarafından tarh edilen vergi veyahut cezaya karşı dava açılması halinde mükellef tarafından mahkeme tarafından delil olarak değerlendirmeye alınması lazımdır. Ayrıca bu kapsamda belirtmemiz gerekirse uzlaşma tutanağı olumlu olarak maliye idaresi ve mükellef arasında tesis edilirse, ilgili kanunun hükümleri bağlamında mükellefin dava açma hakkından feragat ettiği de kabul edilir. Tanzim edilen vergi uzlaşma tutanakları uzlaşma olup olmadığına bakılmaksızın mahkeme de ispat edici vesikalar kapsamında delil olarak kabul edilir. Buna göre verilecek idari yargı kararlarında önemli bir karar alma sürecinde etkin olarak değerlendirci bir araç olarak kullanılmaktadır görülen idari/vergi davalarında diyebiliriz.³²²

3.2.2.3. Yargı Kesiminde Oluşan Deliller

Yargı kesiminde oluşan deliller; bilirkişi raporları, keşif ve yargı ilamlarıdır. Bu delillere vergi yargılamasında talep olmaksızın yani hakim ya da mahkeme heyeti re'sen başvurur.

3.2.2.3.1. Bilirkişi Raporları

Bilirkişi raporu, HMK'daki açık hüküm gereği takdir deliller arasında yer alır. İlgili hüküm, HMK'nın 282'nci maddesinde ' bilirkişinin oy ve görüşünün değerlendirilmesi' başlığı altında şu şekilde yer alır; "*Hâkim, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir.*" Mahkeme bilirkişinin raporuna göre karar vermek zorunda değildir. Bilirkişi raporunun tam aksi yönünde dahi karar vermesinde yasal olarak bir engel bulunmamaktadır. Bilirkişiye başvurulmasının amacı, mahkemeden çözümlenmesi istenen olayın ileri teknik ve bilimsel bilgi gerektirmesi halinde bu bilginin sağlanmasıdır.

Bilirkişi raporu mahkemeye sunulan delilleri inceleme yönteminden birisidir, temel olarak bir delil değildir. Delil mahkemenin değil bilirkişinin inceleme yapması gereken şeydir. Bu sebeplerle bilirkişi raporu, bir delil çeşidi değildir, yargıca çözümlenmesi istenen dava ile ilgili yardımcı olan bir araçtır.³²³

Mahkeme bilirkişi raporundaki bilgilendirmelere göre karar vermediği durumda bunu gerekçeli kararında belirtmek durumundadır. Çünkü, her ne kadar bilirkişi raporu takdir deliller arasında yer alsa da işin uzmanı tarafından yapılmış bir değerlendirme mevcut olduğundan dolayı ne sebeple bilirkişi raporuna göre

³²² Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2/b, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006, s.341.

³²³ Yusuf Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, s. 113.

karar verilmediği ile ilgili açıklama yapılmalıdır. Bilirkişinin aksi yönündeki verilen mahkeme kararlarına itiraz edildiğinde bilirkişi raporları tekrarlanabilmektedir. Tekrarlanan bilirkişi raporu ile mahkeme kararı yine tersi yönde olursa yeni bilirkişi incelemesi talep edilebilmektedir. Yeni bilirkişinin görüşü istenir ve mahkeme bilirkişi görüşü yönüne yeniden bir karar verecektir.

Danıştay 9. Vergi Dava Dairesi, vergi mükelleflerinin defter ve belgelerinde bilirkişi araştırılması yaptırılmamasını bozma sebebi olarak kabul etmiştir. İlgili karar şu şekildedir³²⁴ ; *“Olayda, davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re’sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden, böyle bir inceleme yapılmaksızın verilen kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.”*

3.2.2.3.2. Keşif

Keşif, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 288 ile 292. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlgili kanunun 288/1 maddesine göre; *“Hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Hâkim gerektiğinde bilirkişi yardımına başvurur.”* Ve yine aynı kanunun devam eden 288/2’ye göre; *“Keşif kararı, mahkemece, sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya resen alınır.”* İlgili madde hükümlerine göre, keşif ilgili konuda bilgi sahibi olunmak üzere kullanılan bir delil elde etme yöntemidir.

Keşif, takdiri deliller arasında yer alır ve mahkeme nezdinde açıkça bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle çok fazla kullanım alanı bulan bir yöntem değildir. Sadece sel, doğal afet, yangın, deprem gibi hallerde keşif yapılmasına karar verilebilir. Bu ve benzeri hallerin vukua gelmesi durumunda, mahkeme re’sen ya da taraflardan birinin talebi üzerine keşif yapılmasına karar verebilir. Ve tabii ki her hal ve durumda keşfin yapılması gerekli olmalıdır.

Keşif, takdiri olarak başvuru olan bir delil türüdür. Bu sebeple yargıç, keşif yapılması sonucunda edinilen bilgiler ile bağlı değildir, bu sebeple yargıç keşif sonucunu serbestçe takdir eder. Yargıç yaptığı keşfi yeterli görmezse keşfi tekrarlayarak yeniden keşif yapılmasını sağlayabilir. Hatta yapılmış olan iki keşif

³²⁴ Danıştay 9. Dava Dairesi, 30/03/2017 tarih ve 2014/6558 E., 2017/3429 K. Sayılı kararı, Erişim <https://www.kazanci.com.tr>, (E.T. 22.03.2022)

arasında da farklılıklar oluşursa mahkeme yeniden üçüncü bir keşfin yapılmasına da karar verebilir.³²⁵

3.2.2.3.3. Yargı İlamları(kararları)

Kesinleşmiş mahkeme kararları sayesinde, çözümlenmesi istenen davanın hızlı, kesin ve pratik bir şekilde çözümlenmesi sağlanır. Bu sayede hem devlet hem de kişiler yarar sağlamış olurlar. Çünkü çözümlenmesi istenen konunun aynısı ya da benzerinin çözümü daha önce üst yargı merciine yapılmıştır ve bu kesinleşen mahkeme kararı görülmekte olan davaya emsal alınarak çözümü kolaylaştırılır.³²⁶

Kesinleşmiş mahkeme kararları, İctihadi birleştirme kararları ya da TBMM tarafından çıkarılan kanunlar gibi kesin ve uygulanması zorunlu olmadıklarından dolayı derdest olan her davada kullanılmak zorunda değildir. Mahkeme aynı konuda verilmiş bulunan benzer bir karar bulunsa bile tamamen farklı bir hükümle davayı sonuçlandırabilir. Bunu tespit edip ispatlayan karşı taraf, olağanüstü yargılama yolu olan yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurarak kararın düzeltilmesini ya da yeni bir karar verilmesini sağlayabilir.

Danıştay 7. Vergi Dava Dairesinin kesinleşmiş mahkeme kararları ile ilgili vermiş olduğu şöyle bir karar mevcuttur³²⁷; “*edilen defter ve belgelerin davalı idareye gönderilerek, incelenmesinin sağlanması gerekçesiyle ve vergi aslı ile ceza miktarı yönünden bozulmuş olup; kararda, vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesini gerektiren durumun değişmesi halinde, ceza türünün hukuka uygunluğunun da denetlenmesini gerekli kılan herhangi bir hüküm bulunmadığından; anılan karar, bu yönüyle kesin hüküm halini almış bulunmaktadır... Bu bakımdan; kesin hüküm halini alan söz konusu hüküm fıkrasının, bozma kararı dolayısıyla yeniden yapılan yargılama sonucunda verilen kararda değiştirilmesi, kesin hüküm dokunulmazlığı ilkesine aykırıdır. Bu yüzden; verilen kararda hukuki isabet yoktur...*”

³²⁵ Baki Kuru, İsmail Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e., s. 522.

³²⁶ Yusuf Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, s. 118.

³²⁷ Danıştay 7'nci Daire'sinin 09/06/2004 tarih ve 2002/4601 E., 2004/1675 K.sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr>, (E.T. 22.03.2022)

3.2.2.4. İdare ve Yargı Kesiminde Oluşan Delillerin

Değerlendirilmesi

Hem idare hem de yargı kesiminde oluşan deliller iki tanedir. Bunlar; tanık beyanı ve ikrardır. Daha önce de açıklandığı gibi, tanık beyanına idari yargılamada ve idare nezninde belli koşullar altında ve sınırlı olarak başvurulurken ikrara ise etkili bir delil yöntemi olarak sıkça başvurulmaktadır.

3.2.2.4.1. Tanık Beyanı

Tanık beyanının vergi hukukta kullanımı ile ilgili yasal düzenleme başta VUK'un 3. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre, tanık beyanının vergi yargılamasında delil aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık ve tabii olması gerekmektedir. Daha çok vergisel ihtilafların çözümü için açılan vergi davalarında, tanık beyanı delili diğer ispat araçları gibi kesin deliller arasında yer almaz, takdiri deliller arasında değerlendirilmesi uygun bulunmaktadır.

Tanık beyanının ispat aracı olarak kullanılabilmesinin koşulunu, olayla ilgisinin tabii olması gerektiğini söylemiştik. Burada bu koşulun nasıl sağlanacağı ile ilgili tereddütleri gidermek amacıyla şöyle bir açıklama yapmak mümkündür; beyanına başvurulanan tanığın bu olay ve olayla ilgili tüm durumlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu duruma örnek vermek gerekirse; diş hekiminin hasta ile, mali müşavirin mükellef ile, oto kaportacının müşteri ile olan ilişkileri tabii olma koşulunu sağlamaktadır.³²⁸

Danıştay 7. Dava Dairesinin, tanık beyanı ile ilgili vermiş olduğu şu karar bulunmaktadır³²⁹; “...Her ne kadar, Danıştay’ın yerleşik içtihadına göre, davacı ile

³²⁸ Turgut Candan, Vergi Yargısında İspat V, s. 57.

³²⁹ Danıştay 7’nci Daire’sinin 25/02/2004 tarih ve 2000/10282 E.,2004/461 K. Sayılı, erişim <https://www.kazanci.com.tr> , (E.T. 22.03.2022)

husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadelerin vergiyi doğuran olayın varlığına kanıt olarak alınması olanaklı ise de; olayda, ifadesi alınan kişilerden birinin asıl borçlu, diğerinin de kefil olması, başka anlatımla aralarında irtibat bulunması sebebiyle, vermiş oldukları ifadelerin birden fazla borç ilişkisinin varlığına kanıt olarak kabulüne olanak yoktur. Bu itibarla, 1996 yılında birden fazla kişiye faiz karşılığı borç verdiği ve faiz elde ettiği kanıtlanamayan davacı adına tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet mevcut değildir...”

Tanık beyanının mahkemece ya da idarece delil olarak kabul edilebilmesi, mahkemenin ya da idarenin takdirine bağlıdır. Kurumlar bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Tanık olarak beyanına başvurulmuş kişi ile vergi mükellefinin arasında ihtilaf olması halinde tanığın vermiş olduğu beyanın delil değeri azalır ya da tamamen ortadan kalkar. Yine aynı şekilde, iki taraf arasında yakın dostane ilişkilerin olması da tanığın beyanına etki eden davranışlardandır ve bu durumda da kurumlar tanığın beyanının delil değerini belirlemede serbest bırakılmıştır.

3.2.2.4.2. İkrar

İkrar vergi hukukunda hem idari hem de yargı nezninde kullanılan deliller arasında yer almaktadır. İkrar delili, vergi hukukunda takdiri deliller arasında yer almaktadır. Fakat, vergi mükelleflerinin kendi aleyhlerinde olan bir durum için beyanda bulunacağı mümkün olmayacağından dolayı, ikrar daha çok kesin delillere yakın durmaktadır.

Yapılan ikrarın ispat araçları arasında değerlendirilmesinin bir başka koşulu da; hata, tehdit, hile gibi irade sakatlaması hallerinden biri ile yapılmamış olmalı ve ikrarın açık, anlaşılır, şüpheyi yer bırakmayacak bir şekilde olması gerekir. Bu koşullar sağlanmadan yapılmış olan ikrar geçerliliğini kaybedecektir. Ayrıca ikrarın ekonomik, ticari ve teknik koşullara da uygun olmalıdır.³³⁰

İkrar hem idari hem de yargı kesiminde oluşan deliller arasında yer aldığı için hem vergi incelemeye yetkili olan kişiler olan vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı, vergi dairesi müdürü hem de vergi mahkemesi hakimine ya da mahkeme heyetine yapılması mümkündür.³³¹

³³⁰ Yusuf Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, s. 123.

³³¹ Danıştay 7'nci Daire'sinin 25/03/2005 tarih ve 2000/10282 E.,2004/461 K. Sayılı, erişim <https://www.kazanci.com.tr> , (E.T. 22.03.2023)

Yapılmış olan ikrarın bir kısmının kabul edilip kalan kısmın geçersiz sayılması gibi bir durum söz konusu olamaz. İkrar bütün olarak ele alınıp değerlendirmesi de tamamı üzerinden yapılır; çünkü ispat aracı olarak sunulmuş ikrar delilinin bir kısmını kabul edip kabul edilen kısımla ilgili olarak vergilendirme işlemi yapılması hukuken mümkün değildir.



SONUÇ

Değişen günümüz koşulları ile beraber devletlerin de üstlenmiş olduğu görev tanımları değişmektedir. Başta anayasa ile olmak üzere devlete tanınan bu görevler çeşitli mevzuatlar ile de hüküm altına alınmıştır. Bu görevler hukuk devleti olmanın en temel gerekliliklerinden birisidir. Kişilere tanınmış olan hak ve hürriyetler hukuk devleti tarafından güvence altına alınmıştır. Hukuk devleti aynı zamanda kişi ve kurumları hukuksuzluk karşısında da korumaktadır.

Devletin üstlenmiş olduğu görevlerin finansmanı için gelire ihtiyacı vardır. Bu gelir büyük oranda vergiler ile karşılanmaktadır. Vergiler ise mükelleflerin sahip olduğu geliri, serveti ve de yapmış oldukları harcamalar üzerinden sağlanmaktadır. En önemli finansman kaynaklarından biri olan vergilerin denetimi de bir hayli önemlidir. Vergilerin bildirilmesinde en çok kullanılan sistem beyan verme sistemidir. Mükelleflerin beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminde, esas itibariyle mükelleflerin gönüllülük esası yatmaktadır. Bu nedenle beyan esasına dayanan vergilendirmenin etkili ve verimli bir şekilde işleyebilmesi, mükelleflerin vergi karşısındaki bilinci, almış oldukları kamusal faaliyetlerin maliyetine katlanma yükümlülüğü ile benzerlik gösterir.

Bu kadar öneme sahip gelir kaleminin sadece mükelleflerin beyanına bırakılması mümkün değildir. Beyan verme sisteminin devletin denetim mekanizması ile etkin ve verimli bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Devletin görevli elemanlarınca yerine getirilen denetim sistemi ile beyan edilen vergilerin doğru, eksiksiz ve tam olarak yerine getirilip getirilmediği kontrol altına alınmaktadır. Bu denetimin doğru ve etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetim elemanlarının titiz, dikkatli ve özverili bir şekilde çalışma yapması gerekmektedir. Bu yapılan denetim süreci sonunda ise, beyan edilenden farklı bir durumun ortaya çıkması halinde ise bunun kanıtlaması için ispat faaliyeti ortaya çıkar.

İspat hukuki anlam olarak, iddia edilen bir durumun doğru olup olmadığı ile ilgili yargılamayı yapan hakimi ikna etme faaliyetidir. İspatın kelime anlamı ise; kanıt gösterme, tanık sunma, aksi ileri sürülen bir olayın gerçekliğini ortaya çıkarma durumudur.

Vergi usul kanununun ve bu kanunda yapılan değişiklik ve güncellemelerin temel amacı, vergi idaresini daha etkin ve yetkili hale getirerek denetim elemanlarının vergi mükelleflerini daha etkin ve şeffaf bir şekilde denetlemesini sağlamaktır. Bu düzenlemelerin de temel amacı mükellef ile idare arasında meydana gelen ihtilafları en alt seviyeye düşürmesi, ortaya çıkma ihtimali olan vergi kayıplarını en alt seviyede tutmasıdır. Bu amaç, var olan vergi sisteminin daha

verimli işleyebilmesi amacıyla, belge ve kayıt düzeninin vergiyi doğuran olayı güzel anlaması ve vergi kayıp kaçığına yol açmayacak bir düzene sokulması ve de vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerini tam ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri durumunda olabilir.

Vergi denetiminin iki tarafı vardır. Bunlar; verginin zamanında, tam ve eksiksiz bir şekilde beyan edilmesinden sorumlu olan mükellefler ve bu beyan edilen verginin doğruluğunu araştırmakla yükümlü olan vergi idaresidir. Bununla ilgili yapılan denetim sürecinin tamamı ise vergi incelemesi olarak isimlendirilmektedir. Yapılan bu vergi incelemesi sonucunda ise gerek vergi mükelleflerinin gerekse de vergi idaresinin normal bir olayın tersini ileri sürmesi durumunda ise ispat etme faaliyetini ortaya çıkarmaktadır. Bu ispat etme araçları ise deliller vasıtasıyla sağlanmaktadır.

Kullanılan bu deliller aracılığıyla maddi gerçeğin meydana getirilmesi ve adaletli bir işlemin gerçekleştirilmesi ile ispatın ortaya çıkarılması hedeflenmektedir. İspatın gerçekleştirilmesi, ispat yükünü yerine getirmemesi durumunda üzerinde yük kalacak tarafa aittir. Bu sebeple ispatlama yükü kendisine düşen taraf ilk etapta mahkemeye delil sunmalıdır. Bu durum karşı tarafın mahkemeye delil sunmasına engel değildir. Yani ispatlama yükü kendisine düşmeyen taraf da mahkemeye delil sunabilir.

Yargılamanın amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. İspat yükü ile ulaşılmak istenen amaç gerçekliği ortaya çıkarmaktır. İspat yükünün hangi tarafta olduğuna bakılırken bu durumun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Hukuk kurallarının ise ispat edilmesine gerek yoktur.

Vergi yargısında deliller büyük oranda idarenin elindedir. İdare çoğunlukla davalı konumdadır. Durum böyle olunca da davalı idare elindeki delil olabilecek bilgi ve belgeleri talep halinde vermek istememektedir. Bu da ispatlama faaliyetinin sekteye uğramasına sebep olmaktadır.

Vergi inceleme yetkilileri idare adına inceleme yetkisine haizdirler. İnceleme elemanları, vergi mükelleflerinin kanuna aykırılığını ispatlamak için her türlü bilgi ve belgeyi kullanma yetkilerine sahiptirler, kanuna aykırılığı ispatlamak için her türlü delil araçlarını ispatlama aracı olarak kullanabilirler. Yine de bu yetkiyi kullanırken sınırsız değildir. Bu yetkinin kapsamı VUK'un 3/B ile hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükmü şöyledir; *“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 ” .

Vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü geçerlidir ve inceleme evrak üzerinden yapılır. Tanık delilinin kullanılması çok sınırlıdır. Yemin delilinin ise kullanılması yasaklanmıştır. Bu durum ispatlama faaliyetini zora sokmaktadır. Vergi yargılamasında resen araştırma sisteminin etkin olması ve tarafların talepleri olmaksızın mahkemenin delile başvurusu ve delil toplayabilmesi ise delile ulaştırmayı ve ispatlama faaliyetini kolaylaştıran yöntemlerdir.

İdarenin yapmış olduğu vergi incelemesi sonucu ortaya çıkarttığı iddiaları ispatlaması için maddi delile ihtiyacı vardır. Bu maddi delil bazen inlemenin başında elde edilirken bazen de yargılaması esnasında elde edilmektedir. Olayın şeffaflığı açısından yargılama devam ederken elde edilen delil hem mükellefin hem de idarenin elini güçleştirmektedir; çünkü bu durum maddi gerçekliğin ortaya konulmasını zora sokmaktadır. Mükellefler hem zaman hem de para kaybına uğramaktadır.

Bazı durumlarda da vergi mükelleflerinin inceleme devam ederken ileri sürdüğü deliller inceleme elemanlarınca değerlendirmeye alınmamaktadır. Bu durum, mükelleflerin mahkemeye başvurarak inceleme elemanlarından incelenmesini talep ettikleri delillerin mahkemece değerlendirmeye tabii tutulmasını istemesine sebep olmaktadır. Mükelleflerin bu çabası idareye olan güveni sarsmakta, bu da vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum aynı zamanda yargı yükünü arttırarak, mükelleflerin gereksiz yere masraf yapmasına ve sürecin uzamasına sebep olmaktadır. Bu yüzden inceleme elemanlarının çalışırken titiz davranmaları, önlerine çıkan ve mükellefin iddia ettiği her delili dikkatlice incelemeye tabii tutması gerekmektedir. Bu hem idareye olan güveni arttıracak hem de yargının yükünün azalmasına sebep olacaktır.

Vergi yargılamasında İdari Yargılama Usulü Kanunu uygulanmaktadır. Bu kanunda deliller tek tek düzenlenmiş değildir. Aynı zaman da bu yargı kolunda resen araştırma ilkesinin uygulanması bizi çok farklı delillerin kullanılabileceği izlenimi uyandırmaktadır. Fakat, vergi hukukunda uygulanan yemin yasağı ve sınırlı tanık dinleme deliline başvurulması bu kuralın kullanılmasını sınırlandırmaktadır.

Vergi mükelleflerinin yapması zorunlu olan bir takım ödevler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; bildirimde bulunma, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme, düzenlenen belgeleri saklama ve ibrazdır. Mükellefler üzerlerine düşen bu ödevleri yapmadıkları ya da eksik yaptıkları zaman ispat ve delil ile ilgili mağduriyetler yaşayabilmektedirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde de mükelleflerin ispat ve delil konusuna ne kadar önem vermeleri gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemesi aşamasında, hem vergi inceleme elemanlarının hem de mükelleflerin ispatla ilgili yöntemlerin vergi yargılamasında kullanılabilirliğine ilişkin durumlarının bilinmesi ve ispat ve delil araçlarının buna göre düzenlenmesi yargılama esnasında mükellefe ve idareye kolaylık sağlayacaktır. Bu sayede usule uygun olarak düzenlenmiş ispat edici belgeler davacı tarafın haklılığını ortaya çıkaracaktır. Ancak bu bilinç ile oluşturulan bilgi ve belgeler mükellefin ve idarenin elini kolaylaştıracak ve ileride davacı tarafa delil kaynağı teşkil edecektir.

Vergi yargılamasında geçerli olan resen araştırma ilkesinin yaratmış olduğu bir takım mağduriyetler de bulunmaktadır. Bunlardan birisi de yargılama esnasında mahkemece elde edilen delilin davacıya bildirilmemesidir. Kendiliğinden araştırma ilkesi sonucu elde edilen belgenin davacı tarafa bildirilmemesi davacının sahip olduğu savunma hakkını zedelemekte bu da başta 1982 Anayasasının 90. maddesi ve kanunlarca, ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesi ile hüküm altına alınan adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

Vergi hukuku dinamik bir alandır. Hukukun diğer alanları gibi sürekli değişime ve gelişime açıktır. Bu yüzden de sık sık değişikliğe uğramaktadır. Bu durum ise yeni ve farklı bir takım vergisel uyumsuzlıklara zemin hazırlamaktadır.

Vergi mevzuatı uzun, karmaşık, anlaşılması uzmanlık gerektiren bir alandır. Vergi idaresi ise bu durum karşısında yeterince uzmanlaşmamıştır. Bu durum ise vergiden kaçınma, vergi kaçırma eğiliminde olan vergi mükelleflerinin bir nevi işine gelerek vergi kaçakçılığını arttırmakta ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır.

Teknoloji hayatımızın her alanında bizimle beraberdir, hayatımıza yön vermektedir. Her teknolojik gelişim aynı zamanda işlerimizi kolaylaştırmaktadır. Vergi idaresi de bu teknolojik gelişmeleri yakından takip etmelidir. Verileri elektronik ortamda depolamalı ve mükelleflerin de daireye gelmeden işlerinin halletmelerine zemin hazırlamalıdır. Bu sayede hem veri depolama işleri kolaylaşacak, hem şeffaflık sağlanacak hem de ispat edici belge ve delillerin kullanımı kolaylaşacaktır. Ayrıca teknolojik gelişmelerdeki bu yansıma vergi işi ile uğraşan kurumlara şeffaflığı da getirecektir.

Teknolojideki gelişmelerin vergi idaresine yansıması, personelin de iş gücünü kolaylaştıracak, iş yükünü hafifletecektir. Bu durum personel sayısını da azaltarak personele yapılan maaş ödemesi, yemek bedeli, çalışma yeri gibi giderlerin de hazineye kalmasına sebep olacaktır.

KAYNAKÇA

Akıntürk, Turgut, *Medeni Hukuk*, İstanbul, Ocak 2008.

Aksoy, Şerafettin, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Alangoya, Yavuz, “Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler”, *İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2571*, İstanbul, 1979.

Alangoya, Yavuz, Yıldırım, Kamil, Yıldırım, Nevhis, Deren, *Medeni Usul Hukuku Esasları*, İstanbul, 2006.

Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2006.

Aslan, Memduh, “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Sayı:3, Cilt:2, Yıl:2, 2014.

Aslan, Memduh, Şentürk, Akın, Gencer, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği,” *Mali Pusula*, Sayı 43, 2008.

Ateş, Kamil, “Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği”, *Yaklaşım*, Sayı: 137, 2004.

Aykın, Hasan, “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter Belge ve Kayıt Kavramları”, *Yaklaşım*, Sayı 110, Şubat 2002.

Başözen, Ahmet, *Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010

Batun, Mehmet, “ Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler ” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 206, 2010.

Baykara, Bekir, “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 277, Eylül 2004.

Bayrak, Ahmet, “*Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar*”, İÜİF Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri: 18, 1969.

Bayram, Arif, “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”, *E-yaklaşım Yayınları*, Mart 2016, Sayı:279.

Belgesay, M. Reşit, *Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller*, İstanbul, 1940.

Bilge, Necip, Önen, Ergun, ‘Medeni Yargılama Hukuku’ , *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları*, No:422, Ankara, 1978.

Bilge, Necip, *Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları*, Ankara, 2011, (Hukuk Başlangıcı).

Bilgili, Fatih, Demirkapı, Erkan, *Hukukun Temel Kavramları*, Bursa, 5.baskı, Ekim 2011.

Biyan, Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Doktora Tezi*, İstanbul, 2009.

Biyan, Özgür, “Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge “İrsaliye” ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik”, Sayı:230, *E-Yaklaşım Yayınları*, Şubat, 2012.

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

Candan, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, Ekim, 2005.

Candan, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2/b, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006.

Candan, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Çelikoğlu, Cengiz Topel, *Medeni Usul Hukukunda Avukatın Delil Toplaması*, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. baskı, Ankara, 2014.

Danıştay VDDK., E. 2002/219, K. 2003/4, 31.01.2003.

Doğanay, İsmail, “Faturaların Kapatılması Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz”, *Yaklaşım*, S.4, Nisan 1993.

Doğrusöz, Mehmet, Ezhan, İzmir, Ümran, “Vergi denetim türü olarak yoklama karşısında mükellef hakları”, *Yaklaşım Yayınları*, Aralık 2017, Sayı:300.

Donay, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul, Haziran , 2008.

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

Elçim, Mustafa, “ *Hukuk Devleti Açısından İdari Yargılama Usulünde Kanıtlama Yöntemi ve Araçları*”, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

Ercan, İsmail, *İcra Müdürlüğü ve Müdür Yardımcılığı Sınavlarına Hazırlık*, İstanbul, 2019.

Ergün, Çağdaş Evrim, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, *AÜHFD*, Cilt:55, Sayı:2, 2006, ss. 65 – 89.

Eroğlu, Nurettin, *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, 2.Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995.

Erol, Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?”, *Yaklaşım Yayınları*, sayı:204, Aralık 2009

Gözübüyük, A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 38. Baskı, Ankara, 2009.

Gözübüyük, A. Şeref, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

Guggenbühl, Markus, *Die gesetzlichen Vermutungen des Privatrechts und ihre Wirkungen im Zivilprozess*, Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1990.

Gültekin, Selçuk, Alper, Erdem, “E-fatura ve E-defter Uygulamaları”, *edefteregitim*, Ankara, 2006.

Güneş, Gülşen, “*Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:53, Ocak 1986.

Güneş, Gülşen, “Vergi Hukukunda Deliller”, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e Armağan, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: L11, Sayı: 1-4, Gür- Ay Matbaası, İstanbul, 1987.

Güneş, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Güneş, Recep, “Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:9, (Mayıs 2003).

Hondu, Selçuk, “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, *Danıştay Dergisi*, Sayı:89, 1995.

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.

Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, 1989.

Karabıyık, Vehbi, “Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz”, *Yaklaşım*, sayı:126, Haziran 2003.

Karakoç, Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, İzmir, 1977.

Karakoç, Yusuf, *Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku'nda Delil Olması*, 1994.

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

Karakoç, Yusuf; “Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü”, *DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:69*, 1996.(Kısaltma:Karakoç, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü)

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.

Karakoç, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, *Vergi Dünyası*, Sayı:161, (Ocak 1995).

Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, 2004.

Karslı, Abdurrahim, *Medeni Muhakeme Hukuku*, 3. baskı, İstanbul 2012.

Kılıçoğlu, Mahmut, “Vergi İncelemesinde Kanaat Belirlemede Veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi”, *E-Yaklaşım Yayınları*, Mart2017, Sayı:291.

Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.

Kızılot, Şükrü, Doğan, Şenyüz, Metin, Taş, Recai, Dönmez, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 18. Baskı, , Ankara, 2010

Kollu, Nevzat, “*Hukuk Devletin Önemi ve Yargı Bağımsızlığı*”, Eskişehir Barosu Dergisi, Sayı:3, Aralık 2003.

Kummer, Max, Berner Kommentar, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Band I Einleitung und Personenrecht, Einleitung, Art. 1-10 ZGB, Bern: Verlag Stämpfli Cie, 1966.

Kunter, Nurullah, Yenisey, Ferudun, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul, 2000.

Kunter, Nurullah, Yenisey, Ferudun, Ayşe, Nuhoğlu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul, 2006.

Kuru, Baki, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, C. II, İstanbul, 1990.

Kuru, Baki, *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara, 2017.

Kuru, Baki, Arslan Yılmaz, Yılmaz Ejder, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara, 2000.

Külahlı, Ömür, “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti - 1”, *Yaklaşım*, Sayı:211, 2010, ss. 97 – 103.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, *2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 Vergi Usul Kanunu*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.

Mutluer, M. Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, 2006.

Oğurlu, Yücel, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 75’inci Yıl Armağanı, Cilt:2, Sayı:2, 1998

Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul, 2006.

Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

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

Özbalcı, Yılmaz, (VUK); *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy- Volan)*, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006.

Özbay, İbrahim, *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Neler Getirdi?*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. baskı, Ankara 2013 (Özbay, HMK)

Özekes, Muhammed, *Temel Hukuk Bilgisi*, İstanbul, Eylül 2019.

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

Özkan, Şener, *Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.

Pekcanitez, Hakan, Atalay Oğuz, Özekes Muhammed, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Ankara, 2011.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Aralık 2006.

Saban, Nihal, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, Tesev, İstanbul, 2020.

Sadak, Murat, “Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım”, *İstanbul Barosu Dergisi (Vergi Hukuku Özel Sayısı)*, Özel Sayı:7, (Mart 2008).

Sancar, Mithat, “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, *Mali Hukuk*, Sayı: 24, 1989.

Selçuk, Sami, *Kanıtların Toplanmasındaki Yasallık, Dürüstlük ve Total Ceza Adaleti*, Yargıtay Dergisi, Sayı:3, 1977.

Serozan, Rona, *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011.

Seviğ, Veysi, “Vergi Hukukunda Yeni Belge Düzeni”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.32, S.1, Nisan 1985.

Soysal, Mümtaz, *100 Soruda Anayasanın Varlığı*, İstanbul, 1993. (Anayasanın Anlamı)

Sunay, Süheyla Şenlen, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1997.

Şanver, Salih, “Vergi Hukukunda İspat”, *Vergi Dünyası*, Sayı:21, Mayıs 1983.

Şeker, Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul, 1984.

Şengül, Selami, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:47, Eylül-Ekim 1980.

Şenyüz, Doğan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Bursa, 2005.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa, 2016.

Taşdelen, Aziz, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 2003.

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

Taylar, Yıldırım, *Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi*, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf->

[yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncelarmagani/](http://yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncelarmagani/cilt-2/taylar.pdf) cilt-2/taylar.pdf, 2011, (Erişim tarihi: 22.02.2022.)

Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali; *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

Tezel, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:56, 1997.

Topuz, Gökçen, *Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012

Tosun, Öztekın, *Türk Suç Hukuku Muhakemesi Dersleri*, 3. Baskı, İstanbul, 1981.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2012 (Vergi Yargısı),

Tuncer, Mehmet, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, *Maliye Postası*, Sayı:358, Ağustos 1995.

Tuncer, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003

Tuncer, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, 2006.

Tutumlu, Mehmet Akif, *Medeni Usul Hukuku Sorunları (Makale Derlemesi)*, Ankara, 2009.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2001

Öncel Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 23. Basım, Turhan Kitapevi, Ankara, Eylül 2014.

Öztürk, Bahri, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1994.

Uluatam, Özhan, *Türk Vergi Hukuku*, Ankara, 1995.

Uluatam Özhan, Methibay Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara, Ekim 2001.

Umur, Bilge, Yılmaz, Ejder, *İspat Yükü*, 1980.

Ünal, Oğuz Kürşat, *Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti*, 2006.

Ünsal, Hilmi, *Vergi Hukuku*, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul, 2006

Vural, Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık, 1986.

Yeniçeri, Harun, “Türk Vergi Hukukunda Yoklama”, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.

Yıldırım, Mehmet Kamil, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, İstanbul, 1990.

Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara, 2006.

Yılmaz, Kazım, *Türk Vergi Hukuku*, Ankara, 2005.

Yılmaz, Safiye, “Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesi ile İdarenin Yerine Geçerek İşlem Tesisi Yasağı ve Arasındaki İlişki”, *Adalet Dergisi*, Sayı:35, 2009

Yüce, Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, Bursa, 2010.

MAHKEME KARARLARI

Danıştay 3. Dairesi, T:27.12.1994, E:1994/4027, K:1994/4583 sk., Kızılot, Danıştay Kararları, Cilt:3

Danıştay 3.D., E. 1986/3293, K. 1986/2440, 03.12.1986.

Danıştay 7.D., E. 2000/7876, K. 2003/488, 24.02.2003

Danıştay 7. D., 23.03.2004 tarih, E:2002/1235, K:2004/740 s.k., Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, erişim, 27.02.2022.

Danıştay 3. D., 27.09.2005 tarih, E:2004/2011, K:2005/2014 s.k., Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.

Danıştay. 7. D., E:1998/240 ve K:1999/1652, (E.T. 04.03.2022).

Danıştay VDDK, T:22.03.1985, E:1985/2, K:1985/1

Danıştay 3. Dairesi, 13.04.1998 tarihli ve E.1987/703, K:1988/1142 sayılı Kararı

Danıştay 3. Dairesinin 21.11.1990 tarih, E:1990/2057, K:1990/3199 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim: 11.03.2022).

Danıştay 7. Dairesinin 14.06.2007 tarih, E:2006/2231, K:2007/2766 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr>/ Erişim Tarihi : 13.03.2022

Danıştay 7. D., 31.12.2000 tarih, E:1999/852, K:2000/1849 s.k., Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 14.03.2022)

Danıştay 3. D., 21.01.2003 tarih, E:2000/4015, K:2003/160 s.k., Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (E.T. 16.03.2022).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 26/12/2012 tarih ve 2010/707 E., 2012/618 K. sayılı kararı, (E.T. 18.03.2022)

Danıştay 7.D., 03.03.2004 tarih, E:2001/2331, K:2004/576 s.k. ,
http://www.danistay.gov.tr/ kerisim/container.jsp, (E.T. 18.03.2022)

Danıştay 7. D., 31.12.2002 tarih, E:2001/4613, K:2002/4568 s.k.,
Erişim:http://www.danistay.gov.tr/ kerisim/container.jsp, (E.T. 19.03.2022)

Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 20/02/2001 tarih ve 2000/3921 E., 2001/347 K. Sayılı kararı, (E.T. 19.03.2022).

Danıştay VDDK , 13/12/2017 tarih ve 2017/368 E., 2017/626 K. sayılı kararı,
(Erişim) <https://www.kazanci.com.tr>, 19.03.2022

Danıştay 3. Dava Dairesi 16/06/2016 tarih ve 2016/7905 E. ve 2016/4561 K. sayılı kararı, (Erişim)<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 20.03.2022)

Danıştay 9. D., 21.02.2007 tarih, E:2005/3165, K:2007/522 s.k.,
Erişim:http://www.danistay.gov.tr/ kerisim/container.jsp, (E.T. 20.03.2022)

Danıştay 9. Dava Dairesi, 30/03/2017 tarih ve 2014/6558 E., 2017/3429 K. Sayılı kararı, Erişim <https://www.kazanci.com.tr>, (E.T. 22.03.2022)

Danıştay 7'nci Daire'sinin 09/06/2004 tarih ve 2002/4601 E., 2004/1675 K. sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr>, (E.T. 22.03.2022)

Danıştay 7'nci Daire'sinin 25/02/2004 tarih ve 2000/10282 E., 2004/461 K. Sayılı, erişim <https://www.kazanci.com.tr> , (E.T. 22.03.2022)