

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

**DOKTORA TEZİ**

**TÜRK VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ  
VERGİ YARGILAMA HUKUKLARINDA  
DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**MEHMET TANK  
2502080195**

**TEZ DANIŞMANI  
DOÇ. DR. B. MAHMUT KAŞIKÇI**

**İSTANBUL 2016**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA  
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MEHMET TANK Numarası : 2502080195  
Anabilim Dalı /  
Anasanat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : DOÇ.DR.B.MAHMUT KAŞIKÇI  
Tez Savunma Tarihi : 25.02.2016 Saati : 13:00  
Tez Başlığı : TÜRK VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VERGİ YARGILAMA HUKUKLARINDA  
DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış,  
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2-PROF.DR.GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
3-PROF.DR. BİLLUR YALTI		Kabul
4-PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		Kabul
5-DOÇ.DR.B. MAHMUT KAŞIKÇI		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.DOĞAN ŞENYÜZ		
2-DOÇ.DR.T.İRFAN BARLASS		

**ÖZ**

**TÜRK VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VERGİ**

**YARGILAMA HUKUKLARINDA DELİLLERİN**

**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**MEHMET TANK**

Vergi hukukunda, delillerin temel işlevi, vergisel nitelikteki maddi olayın ortaya konulması için yargıca, vereceği hüküm için bir dayanak oluşturmaktır. İspat değeri taşıyan her delilin, vergi yargılamasında ispat aracı olarak kullanılabilmesi olanaklı değildir. Deliller, uyuşmazlığın çözümüne etkisi olup olmadığının belirlenmesi için değerlendirmeye tabi tutulur. Yargıçlar, vergi yargılama hukuku kurallarını belirleyen delil sistemini, yorum ilkelerini ve nihayet delillerin değerlendirilmesinde kullanılan yargılama hukuku ilke ve yaklaşımlarını göz önünde bulundurarak bir karara varmaktadır.

Delillerin yargılamadaki hukuki değerinin belirlenebilmesi için, delillerle ortaya konulan maddi olaya uygulanacak olan pozitif hukuk normunun doğru bir şekilde saptanması ve yorumlanması gerekmektedir. Yargısal uyuşmazlıkların çözümünde delillerin işlev ve önemi kadar, uygulanacak pozitif hukuk normlarının ve yargılama hukuku ilke ve yaklaşımlarının yorumu üzerinde de durulması gerekmektedir. Vergi yargılaması gibi oldukça teknik bir hukuk alanında uygulamayla geliştirilen yargılama hukuku ilke ve kurallarının kapsam ve sınırlarının belirlenmesi, adil yargılanma hakkının korunması açısından önem arz etmektedir.

Vergi yargılama hukukunda gerek içtihatlarda istikrarın sağlanması, gerekse de savunma hakkının etkin bir şekilde kullanılabilmesi açısından doktrin ve yargı içtihatlarıyla kapsam ve sınırları belirlenen yaklaşımların çeşitlendirilmesi ve farklı sistemlerdeki uygulama ve yaklaşımların karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda delillerin değerlendirilmesinde, Türk vergi yargılama hukukundaki ekonomik yaklaşıma karşılık, ABD federal vergi yargılama hukukunda geliştirilen 5 farklı yaklaşımın karşılaştırmalı olarak incelenmesine çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Hukuk, Vergi Hukuku, Delil, Ekonomik Yaklaşım, Susma Hakkı, Hukuka Aykırı Delil, Delillerin Değerlendirilmesi.

## **ABSTRACT**

### **EVALUATION OF EVIDENCE IN TURKISH AND THE UNITED STATES OF AMERICA TAX PROCEDURAL LAW**

**MEHMET TANK**

In the tax law, the main function of the evidence is to be a mainstay for the judge who gives rise the facts in the litigation in order to render a decision. On the other hand, every evidence that has a probative value cannot be used as proof in tax procedural law. With respect to the accessibility, evidence is evaluated in order to determine if it is relevant to the resolution of the litigation. Judges render decisions by taking into consideration the rules of tax procedural law, evidence system, interpretation principles, the procedural law principles and approaches that are used in the evaluation process of the evidence.

In order to determine the legal value of the evidence in the judicial proceedings, the law in force that will be applied to the legal event in question, which is ascertained by the evidence, should be carefully settled and interpreted. In the resolution of the judicial litigations; the interpretation of the law in force and the rules, principles and approaches of the procedural law should be considered as much as the importance of the concrete evidence of the case. In terms of the protecting of the righth to fair trial ascertaining the content and borders of the principles and rules of the procedural law are of great importance in such a technical and complex legal field as procedural tax law.

On the implementation of the tax procedural law, with regard to the either in ensuring the stability of the precedents or using the right of defence effectively, it is a necessity to diversify the judicial approaches, where their contend and borders are determined by the doctrines and precedents. And also, the judicial approaces and their implementations in different legal systems should be evaluated comparatively. With respect to the evaluation of evidence, economic approach as the sole judicial approach used in Turkish tax procedural law and five judicial approaches used in the U.S. have been comparatively construed.

**Key Words:** Law, Tax Law, Evidence, Economic Approach, Self Incrimination, Exclusionary Rule, Evaluation of Evidence

## ÖNSÖZ

Türk vergi yargılama hukuku açısından, hukuk devleti ilkesinin yaşama geçirilmesi, vergi yükümlülerinin kendilerini hukuk güvenliği içinde hissetmelerini ve hak arama yollarının işlevsel bir şekilde kullanabilmelerini gerekli kılmaktadır. Hukuk güvenliği ve adil bir yargılanma için, vergi yargısı içtihatlarında istikrarın belli ölçüde korunması, delil durumuna göre mahkmeden çıkacak kararların hukukçular tarafından büyük ölçüde öngörülebilir olması, yükümlülerin karşı karşıya olduğu hukuki risklerin hukuk devleti ilkesinin egemen olduğu ülkelerdeki gibi azalma seyrine girmesi büyük bir önem arz etmektedir.

Yargısal uyuşmazlıklarda, tarafların, sunacakları delillerin karar sonucuna etkisini öngörebildiği bir hukuk düzeninde söz konusu olabilecek olan hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması, ancak yargıçların delil değerlendirmesinde takip edeceği yargılama hukuku ilke, kural ve yaklaşımlarının bilinebilir ve öngörülebilir olması ile mümkündür. Yargılama sürecinde izlenecek ilkelerin taraflarca öngörülebilmesi, daha ziyade Anglo Sakson hukuk sisteminde görüldüğü gibi, aynı konudaki geçmiş yargı kararlarıyla kendini bağlı gören yargıçların, derdest uyuşmazlıktaki delillerin hangi yönlerden süregelen içtihada ait dosyalardaki delillerle benzeştiğini kararlarında tartışmasıyla mümkün olur. Diğer yandan, delillerin ispat gücüne dair yargıcın, kendisini önceki içtihatlardan farklı bir kanaate götüren hukuksal değerlendirmesini de açıklıkla ortaya koyması gerekmektedir. Bu husus, vergi uyuşmazlıklarının tarafları için olduğu kadar, yargılama hukuku doktrininin gelişimi açısından da önemlidir.

Kıta Avrupası hukuk sistemlerinden esinlenerek gelişen Türk vergi yargılama hukuku doktrininde tartışılan sorunlara farklı bir bakış açısı getirmesi bakımından Amerika Birleşik Devletleri federal vergi yargılama hukukunda geliştirilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin ilke ve yaklaşımların araştırılmasının ve karşılaştırmalı bir çalışma yürütülmesinin yararlı olacağını düşünülmüştür.

Kamu hukuku anabilim dalında yürütülen bu tezin hazırlanmasında, kapsamın ve sınırların belirlenmesi, mukayese yapılacak hukuk sisteminin saptanması gibi temel yol haritalarının oluşturulmasında büyük emekleri olan tez

danışmanım Doç. Dr. Mahmut Kaşıkçı'ya teşekkürlerimi sunmak isterim. Ayrıca İstanbul Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı olarak kürsüde huzurlu bir çalışma ortamı sunan ve yol gösterici yaklaşımlarıyla tez sürecine önemli katkılar sağlayan, Prof. Dr. Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu'na; tez yazımı sürecinde değerli düşünce ve eleştirilerinden istifade ettiğim Prof. Dr. Ateş Oktar, Prof. Dr. Gülsen Güneş ve Prof. Dr. Billur Yaltı'ya, incelenen konularda kendilerine danışma imkanı sundukları için Doç. Dr. İrfan Barlass ve Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç Şirin'e ve son olarak gerek akademik konuların araştırılmasında gerekse de diğer bürokratik prosedürlerin tamamlanmasında her zaman desteklerini gördüğüm araştırma görevlileri Dr. Gamze Gümüşkaya, İmran Semiz ve Altan Rençber'e ayrı ayrı samimi teşekkürlerimi sunmak istiyorum.

Mukayeseli olarak yürütülen bu çalışmada, ABD federal vergi yargısında kullanılan yargılama hukuku yaklaşımlarını incelemeye, akademik araştırmacı sıfatıyla gittiğim Dickinson Hukuk Fakültesi'nde danışmanlığımı yapan sayın Prof. Dr. William F. Fox ile Prof. Dr. William B. Barker'ın katkıları büyüktür. Diğer yandan, gerek ABD'deki çalışmalarım sırasında beni mahkemelerine davet ederek, gerekse de 2013 yılında İstanbul Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim dalında organize edilen "*ABD İçtihat Hukukunda Akademisyenlerin Rolü ve Vergi Yargılama Hukuku Doktrinleri*" konulu paneldeki sunumlarıyla ABD'deki 1 yıllık sürede edindiğim vergi yargılama hukuku yaklaşımlarına dair bilgilerin tartışılmasına ve sağlam bir zemine oturtulmasına olanak sağlayan, başta ABD Federal Yargıçlar Birliği Başkanı Allyson Duncan (4th Circuit), olmak üzere diğer federal yargıçlar, William A. Webb, Charles R. Simpson'a; teze aktarılan ABD vergi yargısı kararlarının birçoğunu önererek tezin içeriğinin zenginleşmesine katkılar sunan Newyork Federal İstinaf Mahkemesi (2nd Circuit) yargıcı Peter Hall ve Harrisburg Yüksek İdare Mahkemesi Başkanı Dan Pellegrini'ye teşekkürü bir borç biliyorum.

Bana, bu süreçte en büyük desteği sağlayan ve kendisi de vergi müfettişi olan fedakar eşim Sevgi Tank'a ve çoğu zaman onlardan esirgemek zorunda kaldığım zamana rağmen sevgi ve ilgileriyle beni motive eden kızlarımız, Mualla Azra'ya, İnci Berra'ya ve Aslı'ya sonsuz teşekkürlerimi arz ediyorum.

Mehmet TANK

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### DELİL KAVRAMI VE ESASLARI

<b>I. DELİL, DELİLLERİN NİTELİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE KARİNELER.....</b>	<b>9</b>
<b>A. DELİL VE DELİLLE İLİŞKİLİ DİĞER KAVRAMLAR.....</b>	<b>9</b>
1. Genel Olarak Delil Kavramı .....	9
2. Vergi Yargılama Hukukunda Delil Kavramı .....	10
3. Delillere İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar ve İspat.....	12
a. Delile İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar .....	13
(1)Delilin Konusu .....	13
(2)Delil Kaynağı .....	13
(3)Delil Değeri .....	14
b. Vergi Yargılama Hukukunda İspat Aracı Olarak Deliller.....	15
<b>B. DELİLLERİN NİTELİKLERİ.....</b>	<b>17</b>
1. Somut, Gerçek ve Güvenilir Olması .....	18
2. Mantıklı ve Makul Olması .....	19
3. Hukuka Aykırı Olmaması .....	20
4. Müşterek Olması .....	21
5. İspat Ehliyeti Olması.....	22
6. Vergisel Olay ve İşlemlerle İlgili Olması.....	24
<b>C. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>25</b>
1. Kesin Delil- Takdiri Delil .....	26
2. Yasal Delil- Akdi Delil .....	29
3. Doğrudan Delil - Dolaylı Delil .....	30
<b>D. KARİNELER .....</b>	<b>31</b>
1. Genel Hukuk Karineleri .....	32
2. Vergi Hukukuna Özgü Yasal Karineler .....	33
3. Vergi Hukukuna Özgü İçtihadî (Fiili) Karineler.....	36
<b>II. DELİL SİSTEMLERİ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>38</b>
<b>A. DELİL SİSTEMLERİ .....</b>	<b>39</b>
1. Delil Sistemlerinin Tarihçesi.....	39
2. Yasal Delil Sistemi.....	42
3. Serbest Delil Sisteminin Gelişimi .....	44
4. Serbest Delil Sistemi .....	46

5. Modern Yargılama Hukukunda Serbest Delil Sistemi.....	47
6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi Sistemi .....	49
<b>B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>52</b>

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN

#### DELİLLER

<b>I. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİL TÜRLERİ</b>	<b>56</b>
<b>A. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNCE SUNULAN DELİLLER.....</b>	<b>56</b>
1. Beyanname ve Bildirimler .....	57
2. Ticari Defterler .....	60
3. Belgeler .....	63
a. Fatura .....	64
b. Diğer Belgeler .....	68
4. Elektronik Delil .....	68
a. Elektronik Ortamda Verilen Beyanname ve Bildirimler .....	71
b. Elektronik Defter ve Belgelerin Delil Niteliği .....	73
5. Uzman Görüşü .....	76
<b>B. VERGİ İDARESİNCE SUNULAN DELİLLER .....</b>	<b>78</b>
1. Bilgi Toplama Araçlarıyla Elde Edilen Deliller.....	79
2. Vergi İstihbarat Arşivlerinden (Risk Analiz Sistemi) Elde Edilen Deliller .....	82
3. Vergi İnceleme ve İncelemeye Başlama Tutanakları.....	85
4. Vergi İnceleme Raporları .....	88
5. Vergi Tekniği Raporları .....	95
6. Takdir Komisyonu Kararları .....	100
7. Vergi Yoklama Tutanakları.....	104
8. Vergisel Arama ve Arama Tutanakları .....	107
9. İdarenin Düzenleyici İşlemleri Olarak İdari Yorumlar .....	112
<b>C. MAHKEMECE RESEN ELDE EDİLEN DELİLLER.....</b>	<b>118</b>
1. Vergi Yargılamasında Keşif.....	121
2. Vergi Yargılamasında Bilirkişi .....	124
a. Bilirkişinin Seçimi.....	128
b. Bilirkişinin Görüşü ve Raporları .....	130
c. Bilirkişi Raporuna İtiraz .....	132
d. Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı .....	133
e. Yargıcın Kendi Özel Bilgisini Kullanması.....	135
3. Vergi Yargılamasında Tanık Delili .....	137
<b>D. İKRAR .....</b>	<b>142</b>
<b>E. DELİL YASAKLARI .....</b>	<b>143</b>
1. Yemin .....	145
2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Doğal ve Açık Bulunmayan Tanığın İfadesi .....	145



<b>II. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN TOPLANMASI ...</b>	<b>147</b>
<b>A. DELİLLERİN TOPLANMASI .....</b>	<b>147</b>
1. Delillerin Genel Usulle Toplanması.....	149
2. Delillerin Delil Tespiti Yoluyla Toplanması.....	154
3. Noterlerce Yapılan Delil Tespiti İşlemleri .....	158
<b>B. TEMYİZ VE İSTİNAF AŞAMALARINDA YENİ DELİL SUNUMU</b>	
.....	159

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

<b>I. DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR .....</b>	<b>165</b>
<b>A. TÜRK MEDENİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU .....</b>	<b>166</b>
<b>B. HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU.....</b>	<b>167</b>
<b>C. İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NDA DELİL KONUSU... 170</b>	
<b>D. VERGİ USUL KANUNU'NDA DELİL KONUSU.....</b>	<b>174</b>
<b>E. VERGİ YARGILAMASINDA UYGULANACAK YARGILAMA</b>	
<b>USULÜ NORMUNUN BELİRLENMESİ.....</b>	<b>175</b>
<b>II. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ANAYASAL</b>	
<b>İLKELER.....</b>	<b>179</b>
<b>A. ADİL YARGILANMA HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN</b>	
<b>DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ.....</b>	<b>180</b>
<b>B. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN</b>	
<b>DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ.....</b>	<b>188</b>
<b>C. DOĞRULUK VE DÜRÜSTLÜĞÜN GÖZETİLMESİ İLKESİ.....</b>	<b>190</b>
<b>D. YARGICIN HUKUK KURALLARINI RESEN UYGULAMASI</b>	
<b>İLKESİ.....</b>	<b>192</b>
<b>E. VERGİLEMEDE YASALLIK İLKESİ .....</b>	<b>195</b>
<b>F. KIYAS YASAĞI İLKESİ.....</b>	<b>201</b>
<b>G. ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKESİ.....</b>	<b>204</b>
<b>H. DURUŞMALI YARGILAMA VE ALENİYET İLKESİ.....</b>	<b>205</b>
1. Duruşmalı Yargılamada Tanığın Sorgulanması Hakkı .....	208
2. Duruşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tefhim Usulü.....	209
3. Duruşmalarda Vergi Mahremiyetinin Gözetilmesi .....	212
4. Ön duruşmada Arabulucu Yargıçlık Önerisi.....	213
<b>III. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER.....</b>	<b>215</b>
<b>A. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ .....</b>	<b>215</b>
<b>B. RESEN ARAŞTIRMA İLKESİ.....</b>	<b>218</b>
<b>C. YARGICIN HUKUK YARATMADAN KAÇINMASI İLKESİ.....</b>	<b>225</b>
<b>D. YARGICIN YERİNDELİK DENETİMİNDEN KAÇINMASI İLKESİ</b>	
.....	228
<b>E. YAZILI YARGILAMA İLKESİ.....</b>	<b>231</b>

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA**  
**DELİLLER VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE**  
**İLİŞKİN İLKELER**

<b>I. ABD FEDERAL VERGİ YARGISINA VE YARGILAMA HUKUKUNA GENEL BAKIŞ.....</b>	<b>233</b>
<b>A. ABD FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ (THE U.S. TAX COURT) YARGILAMASI .....</b>	<b>235</b>
<b>B. ABD'DE FEDERAL VERGİ DAVALARI .....</b>	<b>238</b>
<b>C. ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA ÇEKİŞMELİ (ADVERSARIAL) YARGILAMA .....</b>	<b>241</b>
1. ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Genel Özellikleri .....	241
2. ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Kıta Avrupası'ndan Farkı .....	242
<b>II. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER .....</b>	<b>246</b>
<b>A. ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR.....</b>	<b>246</b>
1. Federal Medeni Yargılama Hukuku Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Civil Procedure-FRCP).....	248
2. ABD Federal Delil Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Evidence-FRE).....	249
3. Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Delil Konusu .....	251
4. 26 Sayılı İç Gelir İdaresi Yasası'nda Delil Konusu (Internal Revenue Code-IRC).....	253
<b>B. FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER.....</b>	<b>254</b>
1. Federal Delil Yasası'nda (FRE) Yer Alan Deliller .....	255
a. Tanık İfadesi (Witness Statement) .....	255
b. Bilirkişi Raporu (Expert Witnessess) .....	258
c. Delil Yerine Geçen Karineler, Günlük Alışkanlıklar (Presumptions, Habit/ Routine Practice) .....	261
d. Hukuka Uygunluk Karinesi (Presumptions in General in Civil Actions and Proceedings) .....	262
e. Uzlaşma Kararlarının Delil Durumu (Compromise and Offers to Compromise) .....	264
2. Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Yer Alan Deliller .....	265
a. İfade (Testimony) .....	265
b. Tek Taraflı İfade (Ex Parte Statement) .....	266
c. Yeminli Beyanlar (Depositions).....	266
d. Belgeler (Documentary Evidence) .....	266
e. Bilirkişi (Expert Witness).....	266

3. IRC Yasası ve Vergi İnceleme Raporları (Tax Audit).....	267
<b>III.ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE VE YORUMA İLİŞKİN İLKELER .....</b>	<b>272</b>
<b>A. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER....</b>	<b>272</b>
1. Delillerin Sunulması Aşamasında Değerlendirilmesi İlkesi .....	273
a. Delillerin Sunulmasında Çekişmeli Yargılama İlkesi .....	274
(1)Delillerin Keşfi Kuralı (Discovery).....	276
(2)Delillerin İfşası Kuralı (Disclosure).....	280
(3)Federal Vergi Mahkemesi'nin Ara Kararları (Judicial Notice). 281	
b. Delillerin Ön Yargılamada Değerlendirilmesi İlkesi (Pretrial).....	282
c. Yargı Aşamasında Uyuşmazlığın Alternatif Yollardan Çözümü.....	284
(1)Tarafları Bağlayıcı Tahkim (Voluntary Binding Arbitration)... 284	
(2)Tarafları Bağlamayan Arabuluculuk (Voluntary Nonbinding Mediation).....	285
2. Duruşma Safhasında Delillerin Değerlendirilmesi İlkesi (Trial) .....	285
a. Delillerin Kabul Edilebilirliği (Accessibility).....	286
(1)Bilirkişi Raporlarının Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi.....	287
i. Bilirkişi Raporlarının Değerlendirmesinde Frye Testi .. 288	
ii. "Daubert Standardı" Kuralı .....	288
(2)Tanık Delilinin Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi .....	291
b. Doğruluğu Hakkında Başka Bir Delile İhtiyaç Bulunmayan Delillerin Kabul Edilmesi (Self- Authenticating Documents) .....	293
c. Delillerin Olayla İlgisine Göre Sınıflandırılması İlkesi (Relevant Evidence - Irrelevant Evidence) .....	293
d. İlgili Delillerin Duruşma Dışı Tutulması (Excluding Relevant Evidence).....	295
e. Karakter Deliline Dayanma İlkesi (Character Evidence).....	295
f. Vergi Mahremiyeti Kapsamında İfade Vermekten Muaf Tutulma (Privileges) .....	297
3. ABD Federal Yargılama Hukukunda Temyiz ve İstinaf Aşamasında Yeni Delillerin Sunumu (Record Review Doctrine).....	299
<b>B. ABD FEDERAL VERGİ HUKUKU NORMLARININ YORUMUNA İLİŞKİN İLKELER.....</b>	<b>300</b>
1. ABD Federal Yargılama Hukukuna Özgü Yasa Yorum İlkeleri .....	303
a. Yalın Anlam İlkesi (Plain Meaning Rule).....	305
b. Altın İlke (Golden Rule).....	306
c. Zarar İlkesi (Mischief Rule) .....	307
d. Normların Eşitliği İlkesi (Equity-of-the-Statute Rule).....	307
e. Yargısal Yorumda Sosyal/Politik Tercihlerin Gözetilmesi İlkesi ....	308
2. Federal Vergi Yargılama Hukukunda İdari Yorumla Öncelik Verilmesi İlkesi .....	309
3. ABD Yargılama Hukukunda Yorum Konusunun Değerlendirilmesi ...	313

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK VE ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKLARINDA**  
**DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN**  
**YAKLAŞIMLAR**

<b>I. TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM.....</b>	<b>315</b>
<b>A. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA EKONOMİK YORUM .....</b>	<b>315</b>
1. Ekonomik Yorum İlkesinin Gelişimi .....	315
2. Ekonomik Yorumun Sınırları.....	321
3. Vergi Yasalarının Yorumunda Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (1969) .....	323
<b>B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM.....</b>	<b>325</b>
1. Ekonomik Yaklaşımın Yasal Dayanakları .....	330
2. Vergiyi Doğuran Olay .....	332
3. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçek Mahiyetinin Saptanması .....	334
4. Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İrdelemesi .....	338
5. Ekonomik Yaklaşımın İçerdiği Karineler .....	340
a. Hayatın Olağan Akışına Uygunluk Karinesi.....	343
b. İlk Görünüş Karinesi .....	345
6. Ekonomik Yaklaşımında Ticari Amaçla Hareket Edilmesi Varsayımı....	347
a. Normal ve Mutad Sayılan Hallerin Dışına Çıkmama Yükümlülüğü	348
b. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uyuma Yükümlülüğü .....	350
c. Basiretli Tacir Gibi Hareket Etme Yükümlülüğü.....	354
7. Ekonomik Yaklaşımın Uygulanmasında Sınırlar.....	355
<b>C. DELİLLERİN DEĞERLENDİRMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI.....</b>	<b>357</b>
1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Yasağı .....	357
a. Mutlak Değerlendirme Yasağı .....	366
b. Nispi Değerlendirme Yasağı .....	368
2. Yasal Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Durumu .....	371
a. Yasal Defterlerin İbraz Edilmemesi .....	372
b. Yasal Belgelerin İbraz Edilmemesi .....	374
3. Susma Hakkı ve Vergi Yargılama Hukukundaki Görünümü .....	377
4. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemlerde Delillerin Değerlendirilmesi .....	385
a. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemler .....	385
b. Peçeleme Sözleşmelerindeki Delillerin Değerlendirilmesi .....	390
c. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Gizli Emsal” Uygulaması .....	398
5. Delillerin Değerlendirilmesi Sürecinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması .....	402

<b>II. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR</b> .....	<b>410</b>
<b>A. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR</b> .....	<b>410</b>
1. Ekonomik Esas Yaklaşımı (Economic Substance) .....	414
2. Ticari Amaç Yaklaşımı (Business Purpose Doctrine).....	421
3. Esasın Şekle Üstünlüğü Yaklaşımı (Substance Over Form Doctrine) ..	424
4. Sahte Ticari İşlemler Yaklaşımı (Sham Transactions Doctrine).....	426
5. Kademeli Ticari İşlemler Yaklaşımı (Step Transactions Doctrine) .....	429
6. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Kodifikasyonu ..	432
7. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Uygulanmasında Schneider Analizi .....	433
<b>B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI</b> .....	<b>435</b>
1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirmesi Yasağı (Exclusionary Rule) .....	435
a. Mutlak Değerlendirme Yasağı .....	436
b. Mutlak Değerlendirme Yasağının Sınırlandırılması .....	437
c. Değerlendirme Yasağının İstisnası Olarak Federal Vergi Davaları ..	438
2. Tesadüfen Elde Edilen Delilin Vergi Davasında Kullanılabilmesi (Contemporary Silver Platter Doctrine) .....	440
3. Kendini Suçlamama ve Susma Hakkı (Self-Incrimination & Right to Silence).....	443
4. Yasayı Bilinçli Olarak Görmezden Gelmenin Kabul Edilmemesi İlkesi (Willful Blindness Concept) .....	448
5. Delillerin Değerlendirilmesinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması	449

## **SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER**

<b>I. TANIK DELİLİNE VE DURUŞMALI YARGILAMAYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>459</b>
<b>II. BİLİRKİŞİ DELİLİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>464</b>
<b>III. UZMAN GÖRÜŞÜNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>467</b>
<b>IV. SUSMA VE KENDİNİ SUÇLAMAMA HAKKINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>469</b>
<b>V. HUKUKA AYKIRI YOLLARDAN ELDE EDİLEN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>472</b>
<b>VI. PEÇELEME SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>475</b>
<b>VII. EKONOMİK YAKLAŞIM İLE ABD'DEKİ VERGİ YARGILAMA HUKUKU YAKLAŞIMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>478</b>
<b>VIII. İSTİNAF VE TEMYİZ AŞAMASINDA SUNULAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>485</b>
<b>IX. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE ÇELİŞİK İÇTİHATLARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER</b> .....	<b>487</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>493</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>531</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AATUHK.</b>	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
<b>AB.</b>	:Avrupa Birliği
<b>ABD.</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.e.</b>	:Aynı Eser
<b>a.g.e.</b>	:Adı Geçen Eser
<b>a.g.k.</b>	:Adı Geçen Karar
<b>a.k.</b>	:Aynı Karar
<b>AHP.</b>	:American Home Products
<b>AÜHFD.</b>	:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>AÜSBFD.</b>	:Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
<b>AY.</b>	:Anayasa
<b>AYM.</b>	:Anayasa Mahkemesi
<b>BİLGE.</b>	:Gümrük Otomasyonu Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
<b>BK.</b>	:Borçlar Kanunu
<b>Bkz.</b>	:Bakınız
<b>BSMV.</b>	:Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>C.</b>	:Cilt
<b>CARDS.</b>	:Custom Adjustable Rate Debt Structure
<b>CBMD.</b>	:Cross-Border Merger Directive
<b>CDS.</b>	:Credit Default Swap
<b>CMK.</b>	:Ceza Muhakemeleri Kanunu
<b>Çev.</b>	:Çeviren
<b>D.</b>	:Daire

<b>DD.</b>	:Danıştay Dergisi
<b>DEA.</b>	:Drug Enforcement Agency
<b>DİBK.</b>	:Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı
<b>DVK.</b>	:Damga Vergisi Kanunu
<b>E.</b>	:Esas
<b>EHFD.</b>	:Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>ER.</b>	:Exclusionary Rule
<b>FRCP.</b>	:Federal Rules of Civil Procedure
<b>FRE.</b>	:Federal Rules of Evidence
<b>GİB.</b>	:Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GK.</b>	:Gümrük Kanunu
<b>GVK.</b>	:Gelir Vergisi Kanunu
<b>HD.</b>	:Hukuk Dairesi
<b>HMK.</b>	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HUMK.</b>	:Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>ICLQ.</b>	:International and Comparative Law Quarterly
<b>IRC.</b>	:Internal Revenue Code
<b>IRS.</b>	:Internal Revenue Service
<b>İHAS.</b>	:İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
<b>İHAM.</b>	:İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
<b>İHS.</b>	:Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi
<b>İÜHFD.</b>	:İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>İYUK.</b>	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>J.</b>	:Journal

<b>K.</b>	:Karar
<b>KDV.</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>KDVK.</b>	:Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KHK.</b>	:Kanun Hükmünde Kararname
<b>KK.</b>	:Kabahatler Kanunu
<b>KVK</b>	:Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>L.</b>	:Law
<b>MB.</b>	:Maliye Bakanlığı
<b>md.</b>	:Madde
<b>No.</b>	:Numara
<b>OECD.</b>	:Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>ÖTV.</b>	:Özel Tüketim Vergisi
<b>para.</b>	: Paragraf
<b>R.</b>	:Rule
<b>Rev.</b>	:Review
<b>RG.</b>	:Resmi Gazete
<b>s.</b>	:Sayfa
<b>S.</b>	:Sayı
<b>SI.</b>	:Self-Incrimination
<b>STARS.</b>	:Structured Trust Advantaged Repackaged Securities Transaction
<b>TBBD.</b>	:Türkiye Barolar Birliği Dergisi
<b>TBMM.</b>	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCK.</b>	:Türk Ceza Kanunu
<b>TCMB.</b>	:Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası



<b>TCRPP.</b>	:The United State Tax Court Rules of Practice and Procedure
<b>TOBB.</b>	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
<b>TTK.</b>	:Türk Ticaret Kanunu
<b>USC.</b>	:The United States Code
<b>UYAP.</b>	:Ulusal Yargı Ağı Projesi
<b>v.</b>	:Versus
<b>vb.</b>	:Ve Benzeri
<b>vd.</b>	:Ve Diğerleri
<b>VDDGK.</b>	:Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
<b>VDDK.</b>	:Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VDK.</b>	:Vergi Denetim Kurulu
<b>VEDOP.</b>	:Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>VTR.</b>	:Vergi Tekniği Raporu
<b>VUK.</b>	:Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Hukuk devleti deyimiyle, devletin tüm kurum ve kuruluşlarının hukuk kurallarıyla bağlı olması anlaşılır. Modern hukuk devletlerinde, yasama, yürütme ve yargı organlarının başta Anayasa olmak üzere pozitif normlara bağlılık içinde hareket etmesini sağlayan ve bunu sürdürülebilir kılan temel faktör, bu organların görev ve yetkilerini yerine getirirken, kendilerini hukuk kurallarıyla sınırlandırmalarıdır. Birey haklarının devlet karşısındaki konumunu güvence altına alan bu sınırlandırmanın kendiliğinden sağlanmasının mümkün olmadığını anlaşılmasıyla idarenin yargısal yoldan denetimine gereksinim duyulmuştur.

Bu gereksinmeye bağlı olarak, özellikle Kıta Avrupası hukuk sisteminde ortaya çıkan ve idari rejim olarak nitelendirilen bu özel yargılama hukuku alanının genel yargı sisteminden bağımsızlaşması sonucunda, idari kurumların denetimi konusunda uzmanlaşmış ayrı bir idari yargı sistemi ve yargılama hukuku kuralları geliştirilmiştir. İdari işlem ve eylemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde temel insan haklarını referans alan ve bireylerin hukuk düzeninden en etkili bir şekilde yararlanabilmesi için yargıçlara önemli görevler yüklenmiştir. Çağdaş dönem yargıçları, somut uyuşmazlıkları pozitif hukuka göre çözümlerken, evrensel nitelikteki çağdaş normları ve yargılama hukuku kurallarını da göz önünde bulundurmaktadırlar.

Yargısal uyuşmazlıkların çözümünde davanın taraflarınca öne sürülen deliller değerlendirilmekte ve ilgili hukuk normları somut olaya uygulanmaktadır. Temelinde bir yorum faaliyeti olan yargılamada ve yargılama sürecinin en önemli evresi olan delillerin değerlendirilmesi aşamasında, uygulanacak hukuk normunun saptanması ve yorumunda yargıçların izleyeceği yolu yargılama hukuku ilkeleri ve yaklaşımları aydınlatmaktadır. Somut uyuşmazlıkların çözümünde söz konusu yaklaşım ve ilkelerin kullanıldığı delillerin değerlendirmesi süreci, tarafların iddialarını ispat amacıyla ileri sürdüğü delillerin ve hukuk kurallarının irdelendiği yargılama usulündeki en önemli aşamadır. Özellikle vergi hukuku gibi bir yandan mülkiyet hakkı gibi bireyin temel haklarını doğrudan etkileyen diğer yandan da kamu düzenini

ilgilendiren teknik bir hukuk dalında hukuk normlarının yorumu ve delillerin değerlendirilmesi daha bir önem kazanmaktadır.

Kıta Avrupası hukuk sisteminden aktarılan idari yargı sisteminin uygulandığı ülkemizde, idari yargıda delillerin değerlendirilmesine ilişkin getirilen eleştirilerin başında hukuk normlarının oldukça farklı şekillerde yorumlanması, bu farklı yorumlara bağlı olarak delillerin değerlendirilmesinde önemli yaklaşım farklılıklarının ortaya çıkması ya da bir uyuşmazlıkta yargıcın nasıl bir yaklaşımı uygulayacağına önceden öngörülememesi gelmektedir. Söz konusu farklı yorumlar doğal olarak içtihatların sıklıkla değişmesine ve çelişik içtihatların artmasına neden olmaktadır. Aynı türdeki uyuşmazlıklara bakan Danıştay dairelerince ve zaman zaman da aynı dairece kısa süreler içinde verilen kararlarda, davacılar tarafından sunulan aynı nitelikte delillerin değerlendirilmesinde farklı vargılara ulaşıldığı görülebilmektedir. Bu nedenle ülkemize vergi hukuku uygulayıcılarının izleyecekleri yolu seçmede zorlandıkları, vergi ödeyenlerin ve vergisel uyuşmazlıklara taraf olanların hukuk güvenliğinden yeterince yararlanamadıkları bir gerçektir. Bu noktadan hareketle, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin delillerin değerlendirmesi sürecinde, daha istikrarlı ve öngörülebilir kuralların ve istikrarlı içtihatların varlığına duyulan gereksinimle, yargılama hukuku kurallarının geliştirilmesine, sorunlu alanların belirlenmesine ve var olanı sorgulamaksızın sürdürme yerine, olması gerekenin saptanmasına katkı sağlamak amacıyla bu tez çalışmasına başlandı.

Türkiye'deki ilk derece mahkemelerinde ve özellikle Danıştay vergi dava daireleri arasında vergi uyuşmazlıklarına ilişkin temel konularda bile görülebilen değerlendirme farklılıkları davaların taraflarını büyük bir öngörülmezlik riskiyle karşı karşıya bırakmaktadır. Delillerin değerlendirilmesinde referans alınabilecek ekonomik yaklaşım dışında başkaca bir yargılama hukuku yaklaşımının geliştirilememiş olması hukuki savunma olanaklarını kısıtlayıcı bir sonuç doğurmaktadır. Alternatifi olmaması nedeniyle ekonomik yaklaşımın, mahkemelerce birbirinden farklı yorumlara referans olarak alınması kimi durumlarda yanlış şekilde kullanılmasının, sunulan delillerin karar üzerindeki etkisinin tam olarak öngörülememesine neden olduğu ve bu suretle hukuk güvenliğinin aşındırıldığı ortadadır. Bu nedenle hukuk güvenliğinin sağlanması açısından uygulayıcıların

kolaylıkla takip edebilecekleri, bireylerin açıklıkla anlayabilecekleri ve sunulan delillerin neticesinde verilecek kararın öngörülebileceği yargılama hukuku ilke ve yaklaşımlarının geliştirilmesi gerekmektedir.

Türk ve ABD vergi yargılama hukuklarında delillerin değerlendirilmesi konulu bu tez çalışmasında yöntem olarak öncelikle Türk vergi hukukunda delil konusu, delil sistemleri, delillerin toplanması konuları incelendikten sonra, Türk ve ABD federal vergi yargısında kullanılan delil kurallarının yer adlıği normlar, taraflarca kullanılan deliller ve delillerin değerlendirilmesinde kullanılan yorum ve yargılama hukuku ilkeleri incelenecektir. Bu şekilde yargısal içtihatlardan da yararlanmak suretiyle doktrinsel çerçeve oluşturulduktan sonra tezin asıl konusu olan Türk ve ABD vergi yargılama hukuklarında kullanılan delillerin değerlendirilmesine ilişkin yaklaşımlar teorik yönleri ve pratikteki uygulamalarıyla birlikte analiz edilecektir. Bu analizler sonucunda, delillerin değerlendirilmesi konusunda her iki yargılama hukukundaki ilke ve yaklaşımların birbirine benzeyen ve farklılaşan yönlerinden hareketle, ülkemizdeki vergi yargılama hukuku uygulamasında daha adil içtihatların oluşturulmasına ve hukuk güvenliğinin sağlanmasına katkıda bulunmak amacıyla sonuç bölümünde bir kısım değerlendirme ve önerilerde bulunulacaktır.

İçtihat Hukuku olarak adlandırılan Anglo-Sakson hukuk sisteminin en belirgin özelliği, yüksek mahkeme içtihatlarının bağlayıcılığı ilkesinin benimsenmesidir. Buna göre itiraz ya da temyiz mercii, konuya ilişkin geçmişte verilen kararları göz önünde bulundurarak güncel içtihadını oluşturur. Verilecek karar ortak hukukun uygulandığı yargı düzeni içindeki tüm alt mahkemeler için bağlayıcı olduğundan içtihatlarda istikrara özel bir önem verilir. Tez çalışmamızda da içtihat hukukunun en iyi örneklerinden biri olarak kabul edilen ABD federal vergi yargısı özellikle seçilmiştir. Ortak hukukun en gelişmiş örneği olan ABD federal vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesi konusundaki örnek içtihatlardan ve doktrindeki yaklaşımlardan yararlanmak suretiyle mukayeseli bir çalışma yürütülmesi amaçlanmıştır.

Yargısal uyuşmazlıklarda, ileri sürülen vakıaların doğruluğu taraflar arasında tartışmalı ise, bu vakıaların hukuka uygun biçimde elde edilen delillerle ispatı gerekir. Yargılama hukukunda ispat, taraflarca ileri sürülen çekişmeli vakıaların

doğruluğu hakkında deliller sunmak suretiyle yargıç nezdinde bir kanaat oluşturma faaliyetidir. Dolayısıyla, uyuşmazlık konusu maddi olayın gerçekleştiği esnada ortaya çıkan ve ispat aracı olma niteliğine sahip delillerin, hukuka uygun bir şekilde elde edilip edilmemesi ile yargılama usulü kurallarına uygun biçimde tekemmül eden dava dosyasına dahil edilmesi, nihai karar aşamasında yapılan değerlendirmelerin doğruluğu ve hukuka uygunluğu açısından son derece önemlidir.

Deliller aracılığıyla, varlığı üzerinde tarafların ihtilafa düştükleri maddi olay ve hukuki durumlar üzerindeki belirsizlik ortadan kaldırılır. Hukuki ihtilaflara neden olan gri alanlar, somut uyuşmazlığa dair delillerin serbestçe toplanması ve yine serbestçe değerlendirilmesi neticesinde, başta taraflar olmak üzere üçüncü kişilerin ve kamuoyunun da ikna olacağı tarzda aydınlatılır. Yargılama sürecinde görev yapan yargıç ise, delil olarak öne sürülen ispat araçlarını, yasalarca tanımlanan çerçevede ve vicdani kanaatine göre tartışmalı olan uyuşmazlığa uygulayarak bir bakıma, delillerin maddi olayla ilişkisini saptamak suretiyle tüm taraflar için bağlayıcı nihai bir hüküm tesis eder.

Bu süreçte vergi yargıcı, dosyaya sunulan delillerin maddi olayı aydınlatmaya elverişli olduğuna kanaat getirebileceği gibi, yargılama sisteminin ve bu sistemin ürettiği yargılama hukuku normlarının kendisine tanıdığı imkanlar ölçüsünde, ilave delillerin temini yoluna da gidebilir. Delillerin sunulması sürecini ifade eden dava dosyasının tekemmülü aşamasında yargıç, sunulan bilgi ve belgeler arasından vergi yargılamasında geçerli olan tecrübe kurallarının kurala dönüşmüş hali olan karinelere de faydalanılır.

Yargılama hukukunda taraflarca ileri sürülen ya da yargıç tarafından resen elde edilen delillerin ve karinelerin işlevi, maddi olaya ilişkin somut gerçeğin ortaya konulması için çaba gösteren yargıca, vereceği hüküm için bir dayanak noktası oluşturmaktır. Delil olarak dosyaya sunulan bilgi ve belgelerin temel işlevi, hükmün dayanağı olan maddi olayın gerçekleşme biçimini açık bir şekilde ortaya koymak ve uyuşmazlığın çözülmesine imkan sağlamaktır. Deliller, ister davanın taraflarınca sunulmuş olsun, isterse de yargıç tarafından resen araştırma yoluyla elde edilmiş olsun, dava dosyasına girdikten sonra, yargıç nezdinde hukuki bir değerlendirme yapılmasına olanak tanıdığı ölçüde bir değer taşımaktadır.

Vergi hukuku açısından vergisel nitelikteki bir maddi olayın ya da hukuki durumun ispatı açısından başvuru delillerin ispat aracı olarak kullanılabilmesi için hukukten delil değeri de taşıyor olması gerekmektedir. Maddi ispat değeri taşıyan her delilin, vergi yargılamasında ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi olanaklı değildir. Yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olanlar dışında tanık ifadesinin kullanımını bizzat yasalarca sınırlandırılmıştır. Ayrıca hukuka aykırı yollardan elde edilen bulguların da yargılamaya dayanak oluşturamayacağı hususları yasak delil kapsamında incelenmektedir. Bu bağlamda hangi delillerin yargılamada kullanılabileceğinin ve elde edilişi yönüyle hukuka uygun olup olmadığının tespiti mahkemelerce yargılama hukuku kuralları esas alınarak yapılmaktadır.

Vergilendirme işlemi, bireyin en temel haklarından biri olan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliği taşımaktadır. Bu müdahalenin sınırlarının bizzat yasalarca çizilmesini ifade eden vergilemede yasallık ilkesi oldukça önemlidir. Vergisel uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümünde benimsenen yargılama hukuku ilke ve yaklaşımları ile bu ilke ve yaklaşımlara bağlı olarak yargıcın deliller üzerinde yaptığı değerlendirmelerle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin yasal ve hukuka uygun olup olmadığı ortaya konulmaktadır.

Bir delilin, taşıdığı hukuki değerin belirlenebilmesi ve maddi olaya uygulanabilmesi için pozitif hukukun doğru bir şekilde saptanması ve yorumlanması gerekmektedir. Bu bakımdan, uyuşmazlıkların çözümünde delillerin işlevi kadar, uygulanan pozitif hukuk normlarının ve yargılama hukuku kurallarının üzerinde de durulması gerekmektedir. Vergi hukuku gibi oldukça teknik ve girift bir hukuk alanında, normların ve yargılama hukuku kurallarının yorumu ve bu yorumların bir standarda bağlanarak genel ilkelere dönüştürülmesi, hukuki istikrarın sağlanması ve maddi hukukun geliştirilmesi açısından son derece önemlidir. Bu açıdan, bir hukuk disiplininin gelişiminin ve bağımsız bir hukuk dalına evrilmesinin, bu hukuk dalının uygulanmasında belirlenen standart ilke ve yaklaşımların çeşitlendirilerek doktrinize edilebilmesine bağlı olduğu tartışmasızdır. Dolayısıyla ulusal ve uluslararası alanda uygulayıcıları tarafından anlaşılmasının güçlüğü sıklıkla nazara verilen vergi yargılama hukukunda geliştirilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin ilke ve yaklaşımların kodifikasyonunun, en az maddi hukuk normlarının kodifikasyonu

kadar önemli olduğunu ifade eden bu düşünce, vergi yargılama hukukunda geçerli olan mevcut ilke ve yaklaşımların geliştirilmesi ve yeni yaklaşımların doktrinize edilmesi gerektiğine ilişkin saptamamızın temel gerekçesini oluşturmaktadır.

Doktora tez çalışmasında Türk ve ABD federal vergi yargılama hukuklarında delillerin değerlendirilmesi konusunun seçilmesinde belirleyici faktör de vergi yargılama hukukunda geçerli olan yargılama hukuku ilke ve yaklaşımlarının geliştirilmesine olan ihtiyaçtır. Bu ihtiyacı ortaya çıkaran temel neden, ülkemizdeki yasa yapım tekniğinin evrensel yasa yapım teknikleriyle (pratikte) bağdaşmaması ve vergi hukuku gibi teknik bir hukuk alanında (torba) yasalar marifetiyle sıklıkla değiştirilen ve takibi bizzat uygulayıcısı olan profesyonellerce dahi imkansız hale gelen vergi yasalarının neden olduğu belirsizliklerdir.

Bu bağlamda, Türk vergi yargılama hukukunun kurumsallaşarak bilim dalı haline gelmesi süreci, 1982 sonrasındaki ilk derece vergi mahkemelerinin kurulduğu yargı reformlarıyla hızlandığı göz önünde bulundurularak, bu konuda daha köklü tecrübeler ve müktesebata sahip ABD'deki federal vergi yargılama hukuku uygulamalarının karşılaştırmalı bir çalışmada ele alınmasının yararlı olacağı düşünülmüştür. Tez çalışmasını sürdürürken 2012 yılında TÜBİTAK tarafından sunulan “Yurtdışı Doktora Araştırma Bursu” sayesinde bir yıllık bir süre için akademik araştırmacı olarak davet edildiğim Penn State Üniversitesi Dickinson Hukuk Fakültesindeki akademik çalışmalarda ABD vergi yargılama hukukunda kullanılan deliller, delillerin değerlendirilmesine ilişkin yargılama hukuku ilke ve yaklaşımları incelenmiştir. Bu açıdan Alman vergi hukukundan aktararak ülkemizde geliştirilen ekonomik yaklaşıma karşılık, ABD vergi yargılama hukukunda doktrinize edilmiş “ekonomik esas” (economic substance), “esasin şekle üstünlüğü” (substance over form); “sahte (muvazaalı) ticari işlemler”, (sham transactions) “ticari amaç” (business purpose); ve “kademeli ticari işlemler” (step transactions doctrine) yaklaşımları, ortak hukuk içtihatları çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

Bu çerçevede tez çalışmasının birinci bölümünde Türk vergi yargılama hukukunda kullanılan delillere ilişkin esaslar, kuramsal konular ve temel kavramlar ele alınacak ve vergi yargılama hukukunda delil, delillerin nitelikleri ve

sınıflandırılması ile delillerin yerine kullanılan karineler konuları incelendikten sonra delil sistemlerine yer verilecektir. Bu bölümde ayrıca delillerin değerlendirilmesine ilişkin teorik açıklamalara değinilecektir. Çalışmanın kapsamı açısından delil konusuyla oldukça ilgili olmasına rağmen, vergi yargılama hukukunda ispat konusundan tezin gerektirdiği ölçüde ve sınırlı biçimde bahsedilecektir.

Tez çalışmasının ikinci bölümünde, Türk vergi yargılama hukukunda delillerin toplanması konusu ile delil türleri başlığı altında vergi yükümlüleri ve vergi idaresinin sunduğu deliller ile bizzat yargı mercii tarafından resen araştırma yoluyla elde edilen deliller doktrin ve emsal yargı kararları ışığında ele alınmaya çalışılacaktır. Vergi yargısında tanık ifadesinin ve yeminin delil değeri, ikrar ve yasak deliller konusu da yine bu bölümde incelenen konular arasındadır.

Tezin üçüncü bölümünde, Türk vergi yargılama hukukundaki delillere ilişkin pozitif hukuk düzenlemeler ile Türk vergi yargılama hukukunda kullanılan delillerin değerlendirilmesine yön veren adil yargılanmayı sağlama ve hukuki dinlenilme hakkının gözetilmesi, vergilemede yasallık, duruşmalı yargılama gibi genel nitelikteki Anayasal yargılama hukuku ilkeleri ile Türk vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesine özgü ilkeler de incelenecektir. Bu bölümde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen ve medeni yargılama hukukuna egemen olmakla birlikte vergi yargılama hukukunda da kullanılan duruşmalı yargılama, delil serbestisi gibi temel ilkeler dışındaki diğer yargılama hukuku ilkelerine değinilmeyecektir.

Çalışmasının dördüncü bölümünde, ilk olarak ABD federal vergi yargısının işleyişine, federal vergi dava türleri ile vergi yargılama hukukunda geçerli olan çekişmeli yargılama metoduna dair temel konulara değinildikten sonra ABD federal vergi yargılama hukukunda kullanılan deliller ve delillere ilişkin normatif düzenlemeler ortak hukuk içtihatları ışığında incelenecektir. Ayrıca ABD vergi yargılama hukukunda kullanılan delillerin sunulması sürecindeki delillerin keşfi (discovery) ve ifşası (disclosure) gibi uygulamaları şekillendiren ilkeler ile delillerin kabul edilebilirliği yönünden yapılan irdelemelere yön veren yargılama hukuku ilkeleri aktarılacaktır.



ABD Anayasası'yla garanti altına alınan temel haklar ile delillerin hukuka uygun yollardan elde edilip edilmediği konularındaki tartışmalarda oldukça önemli etkileri olan yorum ilkelerine ve özellikle federal vergi davalarında özel önem atfedilen idari yoruma ilişkin konular da yine bu bölümde incelenecektir. Ancak yasaların yorumunda kullanılan idari yorum dışındaki diğer yasama yorumu ve yargısal yorum yöntemleri Türk ve ABD hukuk doktrinleri arasında önemli bir farklılık olmadığı için inceleme dışı bırakılacaktır. Türk hukuk doktrininde ayrı bir başlıkta henüz incelenmemiş olan yalın anlam kuralı (plain meaning), altın kural (golden rule), zarar ilkesi (mischief rule) gibi yorum ilkelerinin incelenmesi gerekli görüldüğü için ayrıca ele alınacaktır.

Tezin beşinci ve son bölümünde ise, Türk ve ABD vergi yargılama hukuklarına egemen olan yargılama hukuku ilkeleri ve yaklaşımları bağlamında örnek kararlar üzerinde yapılan delil değerlendirmelerinin analizleri yapılacaktır. Türk vergi yargılama hukuku doktrinine önceleri bir yorum ilkesi olarak giren, ancak zaman içinde yoğun bir şekilde kullanılarak delillerin değerlendirilmesinde temel bir yaklaşım olarak doktrinize edilen ekonomik yaklaşım ile bu yaklaşımdan hareketle verilen yargı kararları tartışılacaktır. Bu bölümün ikinci kısmında ise ABD federal yargı sistemindeki federal vergi uyuşmazlıklarında kullanılan delillerin sunulmasına ve değerlendirilmesine ilişkin ilkeler ve yaklaşımlar aynı şekilde örnek davalardan hareketle değerlendirilecektir. Her iki ülke yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesi açısından önemli konulardan; hukuka aykırı elde edilen delillerin değerlendirilmesi yasağı, susma hakkı ile vergi yargısında üzerinde yoğun tartışmalar yapılan uyuşmazlıklara ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Sonuç kısmında ise, mukayeseli çalışmanın bir gereği olarak tez kapsamında yapılan analiz ve incelemeler çerçevesinde, Türk ve ABD federal vergi yargılama hukuklarında delillerin değerlendirilmesine ilişkin yaklaşımlardaki benzerlik ve farklılıklara, bu yaklaşımlardaki sorunsallara getirdiğimiz eleştirilere ve geliştirilmesine ihtiyaç duyulan konulara da değinmek suretiyle yapılan değerlendirme ve önerilere yer verilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DELİL KAVRAMI VE ESASLARI

#### I. DELİL, DELİLLERİN NİTELİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE KARİNELER

##### A. DELİL VE DELİLLE İLİŞKİLİ DİĞER KAVRAMLAR

###### 1. Genel Olarak Delil Kavramı

Delil, geçmiş bir zaman dilimine yahut geleceğe ait bir olayı, gerçeğe en yakın şekliyle anlayabilmemize yardımcı olan ya da bir olgunun varlığına veya yokluğuna inandırmak için başvurulmuş bir ispat aracıdır<sup>1</sup>. Hukuk teorisine göre delil, “*davanın çözümüne etki edebilecek çekişmeli hususların ispatı için başvurulmuş araç*” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>2</sup>. Usul hukukunda delil, davanın taraflarının iddialarını dayandırdıkları maddi olay ve olguların ispatı<sup>3</sup> ve bu maddi olay ve olgulara dair iddiaların doğruluğu hakkında yargıcı inandırmak<sup>4</sup> için başvurdukları araç şeklinde tanımlanmaktadır<sup>5</sup>. İspat aracı olması yönüyle delil, mevcudiyeti konusunda tartışma bulunan bir olay, olgu ya da durumun doğruluğunun “*hukuka uygun şekilde saptanması*” için gereksinim duyulan araç ya da araçlardır<sup>6</sup>. ABD hukuk yazınında

<sup>1</sup> Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku**, 14. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2014, s. 689; Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 21, Mayıs, 1983, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr/>, 01.02.2015; M. Erdoğan Öcal, "Vergi Hukukumuzda İspat Ve Delil Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 10, Temmuz-Eylül 1983, s. 1. (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10.3.2015.

<sup>2</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 199; Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 24. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013, s. 352; Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 689; Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 282; İsmail Ercan, **Medeni Usul Hukuku**, XII Levha Yayıncılık, 2011, s. 283; İlhan Postacıoğlu, **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, 6. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1975, s. 455.

<sup>3</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 352.

<sup>4</sup> Abdurrahim Karşlı, **Medeni Usul Hukukunda Usuli İşlemler**, İstanbul, 2001, s. 160.

<sup>5</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 644.

<sup>6</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 403; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi** (Delil Sistemi), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No.77, İzmir, 1997, s. 8; Selami Şengül, "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", **Maliye Dergisi**, S. 47, 1980, s. 69.

yapılan bir tanıma göre delil (evidence), var olduğu ileri sürülen bir gerçekliği ya da aksini kanıtlayan (tanık ifadesi, belge ve somut obje vb.) bir şeydir<sup>7</sup>.

Bir uyuşmazlığın çözümünde dava konusuyla doğrudan ya da dolaylı olarak ilgisiz olduğu kanaatine varılan konulara ilişkin öne sürülen deliller yargıç tarafından dikkate alınmaz<sup>8</sup>. Bunun gibi herkesçe bilinen (maruf) ve meşhur olan vakıalar için de delil gösterilmesine gerek yoktur<sup>9</sup>. Taraflar arasındaki bir uyuşmazlık eğer yargıya intikal etmişse, burada birbirinden farklı savlarla karşı karşıya gelmiş iki tarafın mevcut olduğu varsayılır. İddia sahibi ile karşı savunmayı temsil edenlerin, yargı mercii önüne getirdiği konulara ve argümanlarına sahip çıkma, öne sürdüğü iddiaları ispat etme yükümlülüğü vardır<sup>10</sup>.

## 2. Vergi Yargılama Hukukunda Delil Kavramı

Yargılama hukuku açısından bir tanımlama yapılacak olursa, yargılama safhasında uyuşmazlığın konusunu teşkil eden maddi olay ve olguların gerçekliği hakkında yargıç nezdinde, hukuk mantığına uygun rasyonel bir kanaat oluşturulmasına imkan sağlayan araçlara delil denir. Yansıtmaya çalıştığı olay açısından delil, ispat faaliyetinde kullanılan ve mahkeme dışında gerçekleşmiş olan vakıaların temsilen yargılamaya aktarılmasına yarayan ve çekişmeli vakıayı temsile elverişli olan inandırma araçları olarak da tanımlanır<sup>11</sup>.

Yargılama sürecinde bir hakkın hangi ispat araçları kullanılarak ispat edileceğine dair hususlar genel olarak yargılama hukuklarında ele alınmaktadır<sup>12</sup>. Her bir yargılama hukuku dalı açısından daha özel bir tanımla bulunabilecek olan delil kavramını ve delil konusunu, medeni yargılama, ceza yargılaması, idare ve vergi yargılaması hukuklarında farklı şekillerde incelenmektedir<sup>13</sup>. Bununla birlikte, genel

<sup>7</sup> Bryan A. Garner, **Black's Law Dictionary**, 9. Baskı, West Group Publishing, 2009, "evidence", s. 635.

<sup>8</sup> Biyan, İspat ve Delil, s. 13.

<sup>9</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 352.

<sup>10</sup> Veysi Seviğ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 21, Temmuz 1986, s. 52, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8.1.2015.

<sup>11</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 462.

<sup>12</sup> Mustafa Reşit Belgesay, **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, Güven Basımevi, İstanbul, 1940, s. 11.

<sup>13</sup> Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, (Karineler) Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 12.

olarak tüm yargılama hukuku dallarında tanık ifadesi, bilirkişi, belge ve senet gibi delillere başvurulmaktadır<sup>14</sup>.

Vergi hukuku doktrinde delil, vergi ile ilgili iddiaları ve gerçekleştiği varsayılan maddi olayları ve hukuki durumları ispat için gerek idare ve gerekse yükümlü tarafından ortaya konan maddi ya da gayrimaddi belge ve araçlar olarak tanımlanmıştır<sup>15</sup>. Vergi yargılama hukukundaki yasak delilleri de göz önünde bulundurarak delili, *vergi uyuşmazlarında, öne sürülmesi yasalarca kısıtlanmak ve hukuka uygun şekilde elde edilmek kaydıyla vergiyi doğuran olayı ya da bu olaya ilişkin taraf iddialarını ispata yönelik davanın taraflarınca öne sürülen ya da bizzat mahkeme tarafından resen araştırma sonucu elde edilen, yazılı, görsel her türlü bilgi, belge vb. araçlar* olarak tanımlıyoruz.

Bu anlamda yasal defterler, belgeler, takdir komisyonlarınca yapılan kıymet takdirleri, işe başlama bildirimleri, beyannameler, yoklama tutanakları, el defterleri, inceleme tutanakları, banka kayıtları, vergi istihbarat arşivleri, mahkeme kararları, faturalar, tapu kayıtları vergi yargılama hukukunda kullanılan başlıca delillerdendir. Söz konusu araçların, vergi yargılamasında delil olarak kabul edilebilmesi için yasal ölçülere uygun olması ya da doktrin ve yargı içtihatlarıyla kabul edilen karinelere dayanması gerekir<sup>16</sup>. Vergi yargılama hukukunda yükümlüler gelir, gider, satış ve vergi matrahının hesaplanması gibi vergilendirme ile ilgili olayları ancak yasalarda belirlenen belgeler vasıtasıyla ispatlayabilirler<sup>17</sup>. Yazılı bir metne dönüştürülüp sahibi tarafından imza altına alınan sözlü açıklamalar da tanık ifadesi delili olarak kullanılmaktadır.

---

<sup>14</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199.

<sup>15</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Bası, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984. s. 26; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199. Yazarlara göre ispat "*bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır.*"; Fazıl Tekin, Ali Çetinkaya, **Vergi Denetimi**, 3. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 93.

<sup>16</sup> Osman Saraç, "Vergi Hukukunda Bilirkişilik", **Yaklaşım Dergisi**, S. 20, Mart 2005, www.yaklasim.com,10.3.2015. Vergi yasalarında, yükümlüler arasında eşitliğin ve objektifliğin sağlanabilmesi ile vergi matrahının tespitinde keyfilikten kaçınılması için getirilen standartlara "yasal ölçüler" denir. İndirilecek giderler, istisna ve muafiyetler, değerlendirme ölçüleri ve amortisman oranları, yeniden değerlendirme oranları gibi yasal ölçülerle vergi uygulamasına belirli standartlar getirmektedir. Daha geniş bilgi için bkz: Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 94-95.

<sup>17</sup> Ahmet Bayrak, "Vergi Hukukunda İspatla ile İlgili Sorunlar", **Maliye Enstitüsü Konferanslar**, CXVIII. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s. 33.

Deliller yalnızca taraflarca sunulan bilgi, belge ya da ispata elverişli araçlarla sınırlı değildir. Vergi yargılama hukukunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamaya yönelik mahkemece resen yapılan araştırma sonucu elde edilen keşif ya da bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlar gibi, diğer belge ve araçlar da delil kapsamında değerlendirilir.

### 3. Delillere İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar ve İspat

Deliller, geçmişte yaşanmış olayların maddi gerçekliğine en yakın haliyle anlaşılmasını ve betimlenmesini mümkün hale getiren araçlardır. Yargıcın hükme varışı bir maddi olayı “sabit görmesi” ya da “görmemesi”dir<sup>18</sup>. Taraflar açısından ise yargıcın bir hükme varması, maddi olayın “ispat edilmesi veya edilmemesi” anlamına gelir. Maddi olay açısından tarafların sunumlarından sonra yargıcın ulaştığı nihai yargı; o olayın sübut bulması ya da bulmamasıdır<sup>19</sup>. Bir tarafın haklılığı ancak mahkemenin vereceği hüküm ile gerçek anlamda ortaya konulur<sup>20</sup>.

Delillere dayanılarak maddi olayın şu veya bu şekilde meydana geldiği yolunda hüküm verme faaliyetine olayın belirlenmesi denir<sup>21</sup>. Sadece tarafların savları ile yetinildiğinde, olay subjektif bir bakış açısı altında dinlenmiş ve değerlendirilmiş olur. Bu bakımdan, maddi olayın belirlenmesine ve betimlenmesine olanak sağlayan deliller, gerçeği algılamada daha objektif bir bakış açısı sunar<sup>22</sup>.

Genel olarak uyuşmazlığa neden olan fiilin ya da hukuki olgunun gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispatı mümkündür<sup>23</sup>. Delil kavramıyla ilgili olarak kullanılagelen ve birbirlerinden farklı anlamları olan delilin konusu, delil kaynağı, delil değeri şeklinde bazı kavramlar bulunmaktadır.

<sup>18</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18. Bası Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 1325.

<sup>19</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 1325.

<sup>20</sup> Hans Friedhelm Gaul, “Yargılamanın Amacı: Güncelliğini Koruyan Bir Konu”, Çev. Nevhis Deren Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2012, s. 80.

<sup>21</sup> Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9. Bası, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1989, s. 585.

<sup>22</sup> Neslihan Alkan Görkem, **Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil** (Delil), Gazi Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku ABD, (Yayınlanmış) Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, (Çevrimiçi) <http://acikarsiv.gazi.edu.tr/index.php?menu=2&secim=10&YayinBIK=1148>, 7.2.2015, s. 14.

<sup>23</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 1328.

## a. Delile İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar

### (1) Delilin Konusu

Delilin konusu somut durum, olay ve olgulardır<sup>24</sup>. Bu somut olaylar, bir uyuşmazlıkta taraflarca öne sürülen iddia ve savunmaların esasını oluşturan ve bu olayların dayandığı vakıalardır<sup>25</sup>. Maddi hukuk, bir hakkın doğumunu ya da son bulmasını, belirli maddi olayın varlığına ve gerçekleşmiş olmasına bağlayabilir. İşte bu maddi olay delilin konusunu oluşturur<sup>26</sup>. Bir davanın çözümünü etkileyebilecek olan maddi olayın ve bir olgunun ispatı için herşey delil olabilir<sup>27</sup>. Bununla beraber soyut, sübjektif olgu ve hisler ya da metafizik haller yanlışlanabilmesi mümkün olmadığından delilin konusuna girmezler. Delil, mutlaka aydınlatmaya çalıştığı olayın tamamına veya bir parçasına ilişkin bir gerçeği yansıtmalı ve pozitif bilimin desteklediği nitelikte olmalıdır<sup>28</sup>. Pozitif bilimden kasıt, somut cisim ve nesnelere gibi duyu organları aracılığıyla tanımlanabilir, ölçülebilir, maddi nitelikte olmasıdır<sup>29</sup>. Parapsikolojik alana ait şeyler delilin konusuna girmez.

### (2) Delil Kaynağı

Delil kaynağı tabirinden taraflarca öne sürülen bir delilin, tanık beyanının ya da yazılı bir belgenin kaynağı anlaşılır. Maddi olaya ilişkin verilen bir tanık ifadesinde, ifadenin kendisi bir delil iken, bu ifadeyi veren şahıs, delil kaynağıdır<sup>30</sup>. Uyuşmazlığı aydınlatma amacıyla bir bilgisayar hardiskinden alınan bir veri delil olarak değerlendirilirken, bu veriyi saklayan ve belirli bir İnternet Protokolü (IP) numarasını içeren bilgisayar da delil kaynağıdır. Ancak “delil kaynağı” ile delili ikame eden tarafları anlatmak için kullanılan “delilin elde edildiği kaynakların” farklı hususlar olduğunu burada belirtmek gerekir<sup>31</sup>. Diğer yandan, delil kaynağı ile

<sup>24</sup> Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, (İspat ve Delil), Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 13.

<sup>25</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 352.

<sup>26</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 352.

<sup>27</sup> Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, (Dava Rehberi), Ekin Yayınları, Bursa, 2013, s. 273.

<sup>28</sup> Alkan Görkem, **Delil**, s. 13.

<sup>29</sup> Alkan Görkem, **Delil**, s. 13.

<sup>30</sup> Kunter, **a.g.e.**, s. 585.

<sup>31</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 10.

delil içeriği kavramları da birbirine karıştırılabilir. Yukarıdaki örnekten hareketle, bir tanığın verdiği ifade bir delil iken, bu ifade aracılığıyla tasvir edilen olay ve durumlar delilin içeriğidir<sup>32</sup>.

### (3) Delil Değeri

Maddi ispat gücü de denilen delil değerinden, yargıcın hüküm verirken kanaatini etkileme amacıyla<sup>33</sup> dosyaya giren delillerin birbirine olan üstünlüğü anlaşılır. Bir delilin maddi olayı ispat kabiliyeti ne derece fazla ise bu delilin delil değerinin o kadar yüksek olduğu kabul edilir<sup>34</sup>.

Delillerin değeri bazen diğer deliller üzerinden yapılan mukayesenin sonucuna göre belirlenebilirken, bazı hallerde doğrudan yasa aracılığıyla delilin ispat kabiliyeti belirlenebilir<sup>35</sup>. Türk hukukunda resmi şekle uygun biçimde düzenlenmiş olan resmi belgelerin bilirkişi ve tanık ifadesinden üstün olduğu kabul edilmiştir<sup>36</sup>. Yine bazı delillerin ise bazı davalarda kullanılması kabul edilmemiştir. Örneğin vergi yargısında “yemin”in bir ispat aracı olarak kabul edilmemesi bunun bir örneğidir<sup>37</sup>.

Vergi yükümlülerinin, vergilendirme ile ilgili işlemlerine esas olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ödevlerini yasaya uygun şekilde yerine getirmesi durumunda söz konusu ticari defter, bildirim ve beyannameler delil değeri kazanacağından, aksi ispatlanıncaya kadar yükümlü lehine ispat aracı olarak

<sup>32</sup> Kunter, **a.g.e.**, s. 585. Bir diğer örnekle açıklanacak olursa, vergi idaresinin istemi üzerine bankalarca gönderilen şirketlerin pos cihazı işlemlerinin detaylarını gösteren banka bildirimleri delil iken, bu bildirimde yer alan bir aylık kredi kartı satış tutarlarının dökümü, delilin içeriğidir.

<sup>33</sup> Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Beta Yayınevi, 7. Baskı, İstanbul 2009, s. 35.

<sup>34</sup> Bu denklemler farklı şekilde ifade eden, Biyan'ın “*Bir delilin ispat gücü ne kadar yüksekse delil değeri o derece fazla demektir*” şeklindeki ifadesi, mantıki açıdan (sebep sonuç ilişkisi açısından) yanlıştır. Bkz.: Biyan, **İspat ve Delil**, s. 16. Doğrusu, ispat kabiliyetinin artması oranında delilin değerinin yükseleceğini kabul etmek daha doğru olacaktır.

<sup>35</sup> Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ispat ve deliller başlıklı Dördüncü kısımda yasayla belirleme kuralına göre yapılan değerlendirme örnekleri mevcuttur. Buna göre mahkeme ilamları ile düzenleme şeklindeki noter senetleri, sahteliği ispat olunmadıkça kesin delil sayılırlar. (md 204).

<sup>36</sup> Alangoya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 35.

<sup>37</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B bendindeki “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*” hükmü örnek verilebilir.

kullanılabilir<sup>38</sup>. Örneğin bir gayrimenkul satışına ilişkin bedelin kayıtlı olduğu tapudaki tescil kaydının bir delil değeri vardır. Diğer taraftan bir vergi incelemesinde bu daireyi satın alan kişinin satıcıya yaptığı banka ödemelerinin de (arada başka bir ticari ilişkinin olmadığı varsayımında) bir delil değeri vardır. Yargılama faaliyetinde söz konusu her iki delilin değeri karşılaştırılarak bir hüküm kurulacağı açıktır.

## **b. Vergi Yargılama Hukukunda İspat Aracı Olarak Deliller**

Herhangi bir hukuk normunun uygulanması, o normla düzenlenen ve kendisine hukuksal sonuçlar bağlanan olumlu ya da olumsuz olayın somut bir şekilde gerçekleşmesine bağlıdır<sup>39</sup>. Gerçekleştiği öne sürülen bir hukuksal olayın, gerçekten meydana gelip gelmediğinin belirlenmesi için, söz konusu olaya hukuki sonuç bağlayan normda belirlenen unsurların somut olayda mevcut olduğunu gösterme çabası olarak ispat, maddi olaya ilişkin yargıç nezdinde kanaat oluşturmak için girişilen bir inandırma eylemidir<sup>40</sup>.

Vergi hukukunda ispatın konusunu, maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar ve vergiyi doğuran olay oluşturur<sup>41</sup>. Bu olayın ispatında kullanılacak araçlar ise delillerdir<sup>42</sup>. Deliller aracılığıyla bir hakkın doğumu ya da son bulması söz konusu olur. Bir hakkı doğuran ya da kaybettiren olay, vergisel nitelikteki maddi olaydır. Belirli bir olay için ispat yükünü taşıyan taraf, o olay için genellikle delil gösterme yükünü de taşır. Ancak yargılama sürecinin gidişatına ve yargıcın takdirine göre delil gösterme yükü değişebilmektedir.

<sup>38</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 83.

<sup>39</sup> Bilge Umar, Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2. Bası, Kazancı, İstanbul, 1980, s. 1.

<sup>40</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 1. Yazarlara göre, bu ispat asıl-ispattır. Asıl ispattan sonra karşı taraf, yargıç zihninde oluşturulan kanaati sarsmak için karşı inandırma faaliyetinde bulunmasına da karşı-ispat denir. Daha önce ispat edilmiş olarak kabul edilen bir olayın tam tersinin doğruluğuna inandırma faaliyetine de aksini ispat denir. Brauchli Die **Behandlung des Beweisantrages im Zivilprozess**, Diss (Zurich) Glarus, 1960, s. 21'den aktaran, Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 2.; Belgesay, **a.g.e.**, s. 11; Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 351; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 12; Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 642-692; Alangoya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 293-294, Postacıoğlu, **a.g.e.**, s. 527.

<sup>41</sup> Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller" (Deliller), **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt. LI, S. 1-4, İstanbul, 1987, s. 480.

<sup>42</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199.



Yargılama hukukunda ispatın konusu<sup>43</sup>, bir davada asıl olarak dayanılan, ileri sürülen ve taraflar arasında çekişmeli olan olaylardır<sup>44</sup>. Maddi hukukta olaylar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları ispatın konusunu oluşturduğuna göre<sup>45</sup>, vergilendirme alanında maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar ispatın konusunu oluşturur<sup>46</sup>. Bu durumda vergi yargılama hukukundaki uyuşmazlıkların temelini oluşturan maddi hukuk olayı “vergiyi doğuran olay<sup>47</sup>” kavramıyla açıklanır.

Vergi yargılama hukukunda 2365 sayılı yasa öncesinde maddi delil kavramı özellik arz etmekte idi<sup>48</sup>. VUK ve diğer vergi yasalarına göre tutulan defter kayıtları ile düzenlenen belgeler maddi delil olarak kabul ediliyordu<sup>49</sup>. Maddi delilden kasıt, matrahın tespiti ile alakalı olarak düzenlenen ve düzenleyicileri hakkında hukuki sonuçlar doğuran belgelerdir<sup>50</sup>. Hukuken geçerli şekilde düzenlenen sözleşme, makbuz, bordro, defter, fiş, fatura gibi belgeler maddi delillerdir<sup>51</sup>. Örneğin POS cihazından gerçekleştirdiği satışların bir bölümünü beyan dışı bırakan bir vergi yükümlüsünün bankalarda gerçekleştirdiği para hareketlerinin incelenmesi neticesinde, söz konusu kredi kartı hasılatlarının kayıtlara intikal ettirilmediğinin inceleme raporu ile tespit edilmesi sonucunda yapılan tarhiyata karşı açılan davada, bulunan matrah farkının maddi delilini bankadan alınan satış dökümleri oluşturur. Anılan 2365 sayılı yasa ile VUK’un 3/B-2’inci maddesinde getirilen değişiklikle maddi ve biçimsel delil kavramından vazgeçilmiş ve vergiyi doğuran olaya ilişkin her türlü delilin kullanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

Bir uyuşmazlıkta gösterilen deliller aracılığıyla davacının dayandığı maddi olay ispatlanır ise, yargıç o maddi olayın hukuki niteliğini belirleyerek davacı lehine

<sup>43</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>44</sup> Ahmet Başözen, **Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 13.

<sup>45</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 109-114.

<sup>46</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 74.

<sup>47</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19’uncu maddesinde vergiyi doğuran olay “*Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>48</sup> Güneş, **Deliller**, s. 477-478.

<sup>49</sup> Güneş, **a.g.e.**, s. 478. Güneş, Danıştay’ın bu dönemde vermiş olduğu kararlarla tanık ifadesinin de maddi delil olarak nitelendirmesi sonrasında delil serbestisi ilkesine doğru yaklaşıldığını belirtmektedir.

<sup>50</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 78.

<sup>51</sup> Recep Turgay, **VUK ve Tatbikat**, İkinci Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s. 103’ten aktaran: Saban, **a.g.e.**, s. 78.

hükümünü verir<sup>52</sup>. Örneğin, amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, uyuşmazlığın esası tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğ edilip edilmediğine yani vergi borcunun kesinleşmesine ilişkinse, ihbarnamenin davacıya tebliğ edildiğini gösteren tebliğ mazbatasını bir delildir. Yasada öngörülen usullere uygun şekilde düzenlenip tebliğ edilmiş bir ihbarnameye rağmen dava açılmamışsa artık amme alacağının kesinleştiği kabul edilir. Uyuşmazlığın konusu olan “alacağın kesinleşmesi” ve maddi olay niteliğindeki “tebliğ işlemi”, mazbatanın mahkemeye sunulmasıyla ispatlanmış olur. Yargıç hukuki nitelendirmesinde, mazbata üzerinde yapacağı inceleme sonucunda, tebliğ işleminin yasaya uygun şekilde yerine getirildiğine kanaat getirirse davacı aleyhine, tebliğ işleminde hukuki bir sakatlık saptarsa, tebliğ mazbatasını yine delil olarak kabul edilecek ancak bu defa davacı lehine bir hüküm verecektir.

## B. DELİLLERİN NİTELİKLERİ

Hukuki uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli bulunan yargıç, kendi önüne getirilen deliller aracılığıyla geçmişte yaşanmış bir maddi olayı nitelendirmek suretiyle hukuki ihtilafı çözmek durumundadır. Delilin esas işlevi günümüz dünyasında faaliyet gösteren yargılama mercii ile maddi olay arasındaki zaman ve yer boşluğunu doldurmak<sup>53</sup> suretiyle geçmişteki olayı, aslına olabildiğince benzer şekilde canlandırma ile gerçekliğin yeniden kurgulanmasını sağlamaktır<sup>54</sup>. Söz

<sup>52</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s. 352.

<sup>53</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 11.

<sup>54</sup> Bir metafor aracılığıyla nitelendirilecek olursa, yargılamada delil, yargıç ve tarafları maddi olayın gerçekleştiği zaman dilimine doğru götüren farazi bir köprüye benzetilebilir. Geçmişte yaşanmış bir maddi olayı görebilmek için üzerinde yürünen bu delil köprüsünün gelip dayandığı yer maddi gerçek değil, gösterime arz edilen, kurgulanmış, farazi bir gerçekliktir. Yargıç, taraflarca ayağının altına getirilen bu iki (farklı) köprüünün her ikisinden yürüyecek ve gelip dayandıkları en yakın noktadan (bazen geriye doğru git gel yaparak), kendisine gösterilmek istenen kurgusal maddi olay gerçekliğine doğru bakacaktır. Akabinde zihninde canlandırılan ihtilafli ilişkiler ağını anlamaya ve nihayet anlamlandırmaya çalışacaktır. Yani davacı ve davalının sunum ve anlatımlarıyla uzattığı köprülerden yürüyerek, farklı perspektiflerden yaptığı gözlem ve değerlendirmelerden sonra gördüklerini anlamlandıracak ve herkesin (ve bu arada temyiz mercisinin) bilgi ve değerlendirmesine sunabilmek için maddi olayın heykelini (gerekçeli karar biçiminde) çizerek resmedecektir. Bu aşamada yargıç, bir ressam gibi farazi olarak zihninde heykelini inşa ettiği objenin (maddi olay tasarımının) çizimini yaparken, köprülerin farklı açılarından gördüklerini birlikte değerlendirecektir. Maddi olayın hukuki nitelendirmesi ise, maddi olay tasarım çizimlerini, bilgisayardaki belge klasörleri gibi, belirli türdeki olaylara hasredilen “yasa klasörlerinin” (ve çizimin özgünlüğüne göre daha alt yasa klasörlerinin) içine koymak ve bir nevi arşivlemektir. Ortak hukuk sisteminde içtihat hukukunun oluş biçimi de kanımca benzeri bir süreçte cereyan

konusu kurgusal maddi gerçekliğe ulaşırken kanaatin serbestçe oluşabilmesi için yargıca bir fikir ve kanaat verecek olan herşey kural olarak delil olabilir<sup>55</sup>. Bununla birlikte, delil serbestisinin burada sonsuz ve sınırsız bir olasılık ifade etmediğini, pozitif bir bilim dalı olan hukukta delillerin bazı özelliklere sahip olması gerektiğini kabul etmek durumundayız.

## 1. Somut, Gerçek ve Güvenilir Olması

Bir delil en başta gerçek olmalıdır. Gerçeklikten kasıt, delilin somut olarak tanımlanabilir, insani duyularla öğrenilebilir<sup>56</sup> ve algılanabilir olmasıdır. Örneğin emlak vergisinin konusunu teşkil eden işyeri niteliğindeki bir gayrimenkul malikiyetine ilişkin uyuşmazlıkta, tescili gösteren tapu belgesi bir delildir. Bir başka olayda işyerindeki hammadde girdisi-çıktısı, belirli bir miktarın üzerindeki elektrik tüketimi de ticari faaliyet yürütüldüğüne delil olarak kabul edilir<sup>57</sup>. Burada elektrik tüketimi ölçülebilir olması yönüyle somut ve gerçektir. Sayaçtan kontrol edilebilir olması yönüyle de güvenilebilir bir delildir. Öte yandan bir delilin ele geçirilmesi olanaksızsa bu delilden vazgeçilmesi gerekir<sup>58</sup>. Örneğin bir görgü tanığının uzak bir ülkede bulunması ya da (karşılıklılık ilkesinin mevcut olmadığı) yabancı ülke makamlarında bulunan bir belgenin temini mümkün değilse bu delilin temininden vazgeçilebilir.

---

etmektedir. Bu nedenle içtihatların arşivlenmesi ve izlenebilmesi son derece önemlidir. Bu arada delillerin niteliğine ilişkin, söz konusu delil köprülerinin sağlamlığı, üzerine çıkıldığında taşımama riski ya da başka yanlış gerçeklik algılarına yönlendirme gibi riskler taşımaktadır. Yargıcın, deneyimiyle hangi delilin nasıl bir maddi olay tasarımına köprü olabileceğini öngörmesi ve bu delil köprüsünün sunacağı olası görüş açılarını ve resmedeceği maddi gerçekliği önceden tahmin edebilmesi oldukça önemlidir.

<sup>55</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 17.

<sup>56</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 576.

<sup>57</sup> Nitekim Danıştay Üçüncü Dairesinin 27.3.2012 tarih ve E.2010/1344, K.2012/939 sayılı kararı ile “...icari icaplar gereği alış-veriş yaptıkları kişi ve kurumları bilmek zorunda olan şirket yetkililerinin ifadesine başvurulduğu halde şirket ortaklarınca hesaplara yatan paraların şirketin ticari faaliyetiyle ilgili olmadığına hukukten geçerli somut verilerle ortaya konulmadığı, maddi delil olma özelliğine haiz bulunan tutanaktaki randıman, fire ve kar marjına ilişkin veriler esas alınarak belgesiz mal hareketinin varlığı kaydi envanterle ortaya konulmasının yanında ifadelerine başvurulduğu halde şirket ortaklarının şahsi banka hesaplarına yatan paraların şahsi faaliyetlerle izaha çalışılmış olması nedeniyle ispat külfetini yerine getirmeyen davacı şirket adına takdir edilen matrah farkı üzerinden salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinde yasaya aykırılık bulunmadığı...” yönündeki İzmir 3. Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 10Kasım 2014).

<sup>58</sup> Erdener Yurtcan, “Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, **Nurullah Kunter’e Armağan**, İstanbul, 1998, s. 178.

Delilin güvenilirliğinden kasıt, elde edildiği kaynağın ve mevcut halinin olayın gerçekleştiği andaki durumu gösterdiği konusunda şüpheye mahal bırakmamasıdır. Bir delilin sahte olarak oluşturulabilme ihtimali varsa ve bu delilin sahte olarak oluşturulup oluşturulmadığının tespiti de mümkün değilse, güvenilirliğin olmadığına kanaat getirilir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında “*davacı tarafından dosyaya sunulan ve uygulamanın başlatıldığı tarihten üç yıl önceki 2003 yılında bilgisayarla tutulduğu iddia edilen ancak, hangi veri ortamında üretildiği, üretildiği koşullar, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde sağlandığı belirsiz kayıtların, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kanıt değeri taşımadığı sonucuna ulaşıldığı*” yönündeki Gaziantep Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararındaki hüküm fıkrası onanmıştır<sup>59</sup>.

## 2. Mantıklı ve Makul Olması

Yargıcın maddi gerçeğe ulaşmak için kabul edilebilirlik açısından bir delilde aradığı diğer bir husus da delilin bir zanna ya da vehme dayanmamasıdır. Delil olarak ikame edilen birşeyin vehimden, gerçeklikten uzak bir varsayımdan ayırt edilebilmesinin yolu mantıklı ve akla yatkın olmasıdır. Vergi yargılamasında, delilde aranılan mantıklı olma özelliği<sup>60</sup> nedeniyle yemin delil olarak kabul edilmez<sup>61</sup>. Zira doğrulaması mümkün olmadığından yeminle doğruluğu teyit edilen bir husus ne kadar makul olursa olsun, başkaca bir delil olmaksızın ispatı mümkün olmadığından mantıklı olarak kabul edilmez<sup>62</sup>.

<sup>59</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/274, K.2014/227 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 10 Kasım 2014).

<sup>60</sup> Mantıklı olmadan kasıt, mantık biliminin kuralları içinde sbef sonuç ilişkisi kurarak tutarlılığının test edilebilmesidir. Yemin verme durumunda bunun doğruluğunun test edilebilme imkanı yoktur.

<sup>61</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, md. 3B/II.

<sup>62</sup> Kanımızca, her ne kadar Kunter, Yenisey, Nuhoglu (a.g.e, s. 577) ve Karakoç (**Delil Sistemi**, s. 12) yeminin, makul/akılcı olmadığından dolayı kabul edilemeyeceğini savunmuşlarsa da burada kabul edilmez bulunmasının nedeni, yeminin ya da üzerine yemin edilen şeyin makul olmaması değil mantıklı olmamasıdır. Yani makul birşey üzerine yemin edilebilir, ancak söz konusu yemin (makul de olsa) bilimsel anlamda yanlışlanamaz. Alkan Görkem, yemin deliline ilişkin olarak başka bir yargı kolunda yeminin delil olarak kabul edildiğini belirterek, vergi yargı kolunda hem delil serbestisi ilkesini kabul edilmesini, hem de mevzuatında yeminin yasaklanmasının çok doğru olmadığını savunmaktadır. Neslihan Alkan Görkem, “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 1, Yıl. 2013, s. 385.

### 3. Hukuka Aykırı Olmaması

Günümüzde en çok tartışma konusu olan konulardan biri de hukuka aykırı yollardan elde edilen delillerin<sup>63</sup> değeridir<sup>64</sup>. Hukuka aykırı olarak elde edilen bulgular, olayı ispat etme gücü bulunsa dahi delil olarak kabul edilmemektedir. Modern hukuk biliminde genel bir kabul olarak tüm Anayasal metinlerde kendisini bulan hukuka aykırı delil yasağı 1982 Anayasasında da mevcuttur<sup>65</sup>. Anayasadaki hükme paralel olarak 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun<sup>66</sup> 189'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında "Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınmaz" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Ceza muhakemesi açısından insanlık onuru, yasaların belirlediği sınırlar içinde delil elde edilmesi ve ancak bu tür delillerin yargılamada kabul edilmesi, delil serbestisi ilkesinin sınırını oluşturmaktadır<sup>67</sup>.

Modern ceza yargılamasında maddi gerçeğin sınırsız bir şekilde araştırılmasının pek çok kişisel ve toplumsal değeri aşındırmak suretiyle hukuk düzenini tehdit edeceği kabul edildiğinden, maddi gerçeğe ulaşma mutlak bir zorunluluk olarak görülmemektedir<sup>68</sup>. "Delil yasakları" denilen bazı sınırlamalar getirmek suretiyle söz konusu kişisel ve toplumsal değerler korunmaya çalışılmaktadır<sup>69</sup>. Vergi yargılama hukukuna etkileri açısından vergi inceleme raporlarına dayanak olarak gösterilen arama-yoklama tutanaklarının düzenlenmesi, öncesinde adli yargı mercilerinden alınan arama kararlarının temini ve aramalar

<sup>63</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1411.

<sup>64</sup> Bu konuda daha geniş değerlendirme için bkz.: V. Bölüm, "Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirmesi Yasağı"

<sup>65</sup> 2709 sayılı Yasayla kabul edilen 1982 Anayasası'nın 38/6 maddesinde düzenlenmiştir. (Ek fıkra: 3.10.2001-4709/15 md.) "*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*".

<sup>66</sup> 1080 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 6100 sayılı Yasa 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>67</sup> Yurtcan, **a.g.e.**, s. 519.

<sup>68</sup> Mahmut Koca, "Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delilleri Değerlendirme Yasağı" (Değerlendirme Yasağı), **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.IV, S 1-2, Eskişehir, 2000, s. 106.

<sup>69</sup> Bahri Öztürk, **Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995, s. 7.

sırasında elde edilen delillerin hukuka uygunluğu gibi hususlar daha detaylı değerlendirilmeleri gerektirmektedir<sup>70</sup>.

#### 4. Müşterek Olması

Bir delilin içeriğinin yargılama safhasının tüm aktörlerince bilinebilir olmasını ifade eden müştereklik niteliği gereği, taraflar delilleri öğrenebilmeli ve tartışarak kollektif hüküm verme faaliyetine katılabilmelidirler<sup>71</sup>. Delil bu anlamda tartışılabilir, sınanabilir olmalıdır. Yargıcın olay hakkındaki kişisel bilgisine ya da tecrübelerine dayanarak karar vermesi durumunda bu kişisel bilgi, dosyadaki delilin serbestçe tartışılmasına imkan vermeyeceğinden müşterek olma prensibine aykırılık teşkil edecektir. Kişisel bilgiden maksat, herkesçe bilinemeyen<sup>72</sup> ve meşhur olmayan bir bilgidir<sup>73</sup>. Bunun gibi, idarenin emsal bedel tespitinde yükümlünün haberdar olmadığı bir başka firmanın uyguladığı bedeli baz alması da yine müştereklik ilkesiyle çatıştığı savunulabilir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda, kanaatin duruşmadan edinilmiş olmasının<sup>74</sup> ve delillerin savunmalarda ortaya konulmasının aranıyor olmasının temel nedeni bu ilkedir. Medeni yargılama hukukunda ise ispatın konusunu tarafların üzerinde anlaşılmadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturduğundan, herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıaların çekişmeli sayılmaması (HMK, md. 187/a-b) yine müştereklik ilkesinin bir sonucudur.

Vergi yargısında yazılı yargılama usulü nedeniyle delillerin müşterekliği ilkesinin zedelendiğini öne sürenler vardır<sup>75</sup>. Bu eleştiriler genel olarak vergi yargılama hukukunun anılan niteliğinden dolayı tüm tarafların birlikte deliller

<sup>70</sup> Daha geniş açıklama için bkz.: II. Bölümdeki “Vergi Yargılama Hukukunda Delil Yasakları”

<sup>71</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1332.

<sup>72</sup> Vergi yargıçlarının gerek Türkiye Adalet Akademisi'ndeki meslek öncesi, gerekse de hukuk fakültelerindeki eğitim ve öğrenimlerinde vergi inceleme tekniklerine dair bir özel eğitim verilmemektedir. Yargıçlığa girmeden önce belirli bir süre vergi müfettişliği yapmış bir yargıcın önceki mesleki bilgisine dayanarak bir ticari işletmenin karlılık durumunu hesaplama amacıyla kendiliğinden randıman incelemesi yapması bu ilkeye aykırılık teşkil eder. Bu nedenle gerekirse bu incelemeyi bir bilirkişiye yaptırıp, hazırlanacak rapora taraflarca itiraz etme hakkının tanınması ile müşterekliğin sağlanması gerekmektedir.

<sup>73</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1333.

<sup>74</sup> 5271 sayılı CMK md. 217: “*Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir.*”

<sup>75</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 15.

üzerine konuşabildiği, itirazlarını sunabildiği bir platform olarak duruşmaların, nadir ve istisnai olarak yapılması nedeniyle bu ilkenin pek uygulanamamasına yöneliktir. Ancak vergi yargılamasında, teknik yönü ağır basan vergisel uyuşmazlıklarda tarafların çoğunlukla yeminli mali müşavirlerinden yararlanabilmeleri ve mahkemece resen yaptırılan bilirkişi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporların tarafların itirazlarına sunulması nedeniyle müştereklik ilkesinin zedelenmediğini düşünmekteyiz.

Vergi yargılama hukukunda müştereklik ilkesine aykırı olduğunu düşündüğümüz bir uygulamaya burada yer vermek gerekir. Vergi inceleme raporlarının dayanağını oluşturan ve birden fazla vergilendirme döneminin bütününe ilişkin olarak yazılan vergi tekniği raporlarının başka yükümlülere ait bilgileri içermesi nedeniyle vergi mahremiyetini ihlal edeceği ileri sürülerek yükümlülere tebliğ edilmemektedir. Danıştay'ın Dördüncü ve Dokuzuncu daireleri bu hususu savunma hakkının engellenmesi olarak gördüğü için artık vergi mahkemelerince vergi-ceza ihbarnamesinin yanında vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesini başlı başına esasa etkili sonuçlar doğuran bir şekil eksikliği olarak değerlendirmekte ve bunu tarhiyatın kaldırılması sebebi olarak görmektedir. Belirtmek gerekir ki, söz konusu kararlarda müştereklik ilkesinin zedelendiğinden bahsedilmemektedir<sup>76</sup>.

## 5. İspat Ehliyeti Olması

Maddi olaya ilişkin delillerin değerlendirmesi sürecinde, bir delilin olayın sübut bulmasına etkisi nispetinde delil niteliği kazanacaktır. Delilin karara etkisi

<sup>76</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 10.12.2014 tarih ve E.2014/8485, K.2014/8356 sayılı kararı; "...mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren **takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan "mükellef adına" düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır.** Bu niteleme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanununun 108 inci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmamaktadır....davacı adına yapılan tarhiyata esas teşkil eden takdir komisyonu kararının dayanağı olan davacının da içinde yer aldığı ileri sürülen organizasyon hakkında düzenlenen ... sayılı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir" şeklindedir.(UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Kasım 2015).

yoksa ve uyuşmazlığın çözümü açısından önemsiz nitelikte ise, bu delil tartışılmaz<sup>77</sup>. Maddi olayın aydınlatılmasında herhangi bir etkisi olmayan hususlara, (delil olarak nitelendirilemeyeceğinden) gerekçeli kararda yer vermek de gereksizdir<sup>78</sup>. Delillerin ispat yeteneği açısından en önemli özelliği uyuşmazlık konusu ile mantıki bir bütünlük arz etmesi, yani olayın esası ile çelişmemesidir. Maddi olayın gerçekleştiğini ispata tek başına yeterli olamasa da, bir delilin en azından ispatı destekleyici bir değerinin olması, olayın mantık yapısına ve dokusuna uygun<sup>79</sup> olması zorunludur. Örneğin, bu özellik Vergi Usul Kanunu'nda “vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgi” olarak betimlenmiştir.

Yargılamada ispatın konusunu öncelikle vakıalar ve mahkemenin uygulayacağı hukuk normuna ait maddi unsur ortaya koyan veya onun belirlenmesine imkan veren iddialar oluşturur<sup>80</sup>. İspatın konusu oluşturan ikinci husus tecrübe kurallarıdır. Tecrübe kuralları, davadaki somut maddi olaydan bağımsız, elde edildiği geçmişteki örnek olaydan soyutlanmış ve gelecekteki yeni olaylar için de geçerli olacak olan hayat tecrübelerine ve özel bir meslek ya da konuya, olaya ait bilgilerdir<sup>81</sup>.

İspatı gereken olaylar, hukuki sonuç bakımından önemli, çekişmeli hususu aydınlatıcı nitelikte ve yargıcın vereceği kararı etkileme özelliği bulunan olaylardır<sup>82</sup>. Ancak yargılama hukuku açısından ispattan kastedilen, davaya esas olan maddi olayların ve bu olayların gerçekleşmesine ilişkin durumları ve şartları açıklıkla göstermek ve buna dair yargıçta tam ve kesin bir kanaat oluşturmak değil<sup>83</sup>, bu olayların gerçekleşmesine ilişkin çok kuvvetli bir olasılığın mevcut olduğuna inandırmaktır<sup>84</sup>.

Nitekim, Danıştay'ın konuya ilişkin bir bozma kararında “*Vergi Mahkemesi kararında, her ne kadar, gümrük müfettişince tespit edilen hususların çelişkili olması*

<sup>77</sup> Yurtcan, **a.g.e.**, s. 178.

<sup>78</sup> Kunter, **a.g.e.**, s. 324.

<sup>79</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 13.

<sup>80</sup> M. Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, (Delillerin Değerlendirilmesi) Kazancı Hukuk Yayınları, No 84, İstanbul, 1999, s. 114.

<sup>81</sup> Yıldırım, **a.e.**, s. 115.

<sup>82</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 643; Alangoya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 306.

<sup>83</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 44.

<sup>84</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 44



nedeniyle itibar edilemeyeceği; Alman Gümrük İdaresi çıkışlı, dosyada mevcut belgelerin somut bilgi içermemesi ve bir takım çelişkiler taşımasına karşın, davacı tarafından ibraz edilen belgelerin ispat kabiliyetinin daha yüksek olduğu belirtilmekte ise de; davacı tarafından ibraz olunan faturanın beyannamenin tescilinden daha sonraki 14.2.1995 tarihini taşıması, T.C. Münih Başkonsolosluğu Ticaret Ataşeliğinin 29.7.1998 gün ve 889 sayılı dosyada mevcut yazısında, Alman Vergi Usul Mevzuatına göre, faturada imza, kaşe veya seri numarası bulunması zorunluluğu bulunmadığının ve katma değer vergisi iadesinde beyan esasına göre işlem yapıldığının, ancak lüzumu halinde kontrole başvurulduğunun belirtilmesi karşısında, davacı tarafından ibraz olunan belgeler de çelişkili bulunduğundan mahkemenin anılan gerekçeleri yerinde görülmemiştir.”<sup>85</sup> şeklindeki hüküm ile davalı idarece sunulan delillerin daha az çelişkili bulunduğu yönünde bir kanaate varıldığı görülmektedir.

## 6. Vergisel Olay ve İşleme İlgili Olması

Delillerin kabul edilebilmesi için uyumsuzluğa konu maddi olaya ilişkin olması ve bu olayı temsil gücünün bulunması gereklidir<sup>86</sup>. Delilin maddi olayı temsil edebilme gücünü sağlayacak olan bir diğer husus ise elde edilmesinin imkansız olmamasıdır<sup>87</sup>. Vergi yargılama hukukunda tanık delilinde aranılan bu özellik Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenerek bir usul kuralı haline getirilmiştir. 213 sayılı Yasanın 3’üncü maddesinin B bendinin 2’nci fıkrasındaki “... vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz” şeklindeki hukuk kuralı vergi yargılamasında her türlü tanık beyanının değil, olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin beyanlarının delil olabileceğini düzenleyen bir normdür<sup>88</sup>.

<sup>85</sup> Danıştay Yedinci Dairesi’nin 14.6.2000 tarih ve E. 1999/69, K.2000/1970 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15Kasım 2014)

<sup>86</sup> Biyan, **a.g.e.**, s. 18.

<sup>87</sup> Kunter, **a.g.e.**, s. 324.; Yurtcan, **a.g.e.**, s.178.

<sup>88</sup> P.O.S. cihazı ile yapmış olduğu satışlarından kaynaklanan hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle yapılan tarhiyata karşı açılan davada Danıştay Üçüncü Dairesi’nin 24.4.2014 tarih ve E.2013/3035, K.2014/1761 sayılı kararında “Davacının kredi kartı çekimlerinin, finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla yapıldığı yolundaki iddiasının ...213 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin (B) işaretli bendinin kuralına yukarıda yer verilen, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı hükmü karşısında, davacının kredi kartını kullandığı ve dosyaya beyanlarını eklediği şahısların, vergiyi doğuran olayla olan ilgilerinin tabii ve açık olduğu sonucuna varılamayacağından davanın, bu şahısların beyanları dikkate alınarak sonuçlandırılması yargılama hukuku ilkelerine uygun

Konuya ilişkin Danıştay kararında “*olayda davacı tarafından noter tasdiki olmayan, Maliye ve Gümrük Bakanlığı amblemini taşımayan 22.12.1987 gün ve 24 sayılı satış faturası düzenlendiği ve kayıt harici kaldığının saptanması üzerine bu numaraya kadar olan faturaların da kayıt dışı bırakıldıkları kabul edilerek matrah farkı hesaplandığının anlaşıldığı, ihtilaf konusu faturanın aslının Mahkemelerince idareden istenildiği, idarenin 24.8.1992 gün ve 2/1333 sayılı yazı ile verdiği cevapta, söz konusu fatura aslına kayıtlarında rastlanmadığının bildirildiği, bu nedenle fatura üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılma imkanının da bulunmadığı, davacı nezdinde yapılan inceleme sırasında ortaya çıkarılmayan ve ne şekilde ele geçirildiği hakkında bir açıklama yapılmayan asıl mı, suret mi, yoksa fotokopi mi olduğu inceleme raporunda belirtilmeyen söz konusu faturanın, **maddi olayı ve resen tarh sebebinin varlığını kesin ve inandırıcı bir biçimde ortaya koyan, ispat kabiliyeti olan hukuken geçerli ve yeterli maddi delil olarak kabulünün mümkün olamayacağı,** bu durumda eksik incelemeye dayanılarak resen yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ile dahili tevkifatı terkin eden”<sup>89</sup> ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.*

### C. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

Teorik anlamda delillerin sınıflandırılmasının temel nedeni kabul edilebilirlik açısından delillerin daha kolay incelenmesini ve maddi olayı aydınlatma gücüne göre bir hiyerarşi içinde ele alınabilmesine imkan sağlamasıdır. Bu anlamda delillerin sınıflandırması yapılırken kullanılan nitelendirmenin bir sıfat olduğu ve referans

---

*düşmemiştir.*” şeklinde hüküm kurulmuştur. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Kasım 2015).

Konuya ilişkin İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 29.11.2011 tarih ve E.2011/1260, K.2011/4389 sayılı kararındaki “...*Olayda, adı geçen yabancı uyruklu şahsın işyerinde çalıştırıldığı halde işveren tarafından verilen muhtasar beyannamede bu şahsa ilişkin beyanda bulunulmadığı hususu bir örneği dava dosyasında bulunan ve davacı (işveren) tarafından imzalanan 8.3.2010 tarihli ifade tutanağında kabul edildiği açık olduğundan bu tanık ifadesine dayanarak davacı adına yapılan resen tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.*” şeklinde gerekçe de olayla ilgisi açık ve tabii bulunan şahit ifadesi delil olarak kabul edilmiştir. Bu karar itiraz üzerine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin 29.3.2013 tarih ve E.2012/6277, K.2012/11719 sayılı kararıyla onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Kasım 2013).

<sup>89</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 1.3.1994 tarih ve E.1993/529, K.1994/1198 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Kasım 2014).

alınan nitelendirmenin birden fazla sıfatı da içerebileceği<sup>90</sup> göz önünde bulundurulduğunda, delillerin sınıflandırılmasının kesin bir şekilde belirlenmesinin mümkün olmayacağı açıktır.

Medeni yargılama hukukunda delil türleri, yasal deliller (kesin) ve takdiri deliller olarak ikiye ayrılmakta ise de vergi yargılama hukuku açısından bu şekilde ikili bir ayırım bulunmamaktadır. Bununla beraber doktrinde bazı yazarlarca kesin delil-takdiri delil, yasal delil-akdi delil, bağlı delil-serbest delil, doğrudan delil-dolaylı delil, kişisel delil-objektif delil, yasak delil-yasak olmayan delil şeklinde sınıflandırmalar yapılmıştır<sup>91</sup>. Vergi yargılama hukukunda delillerin teorik anlamda net bir ayırımı söz konusu bulunmadığından, bazı yazarlar idari yargılamada delillerin sınıflandırılması konusunda medeni yargılamada olduğu gibi, yasal deliller- takdiri deliller ayırımının varlığını kabul ederek, yasada maddi olayları aydınlatmaya elverişli delillerin ve niteliklerinin düzenlendiği hallerde yasal delillerin uygulanması gerektiğini, böyle bir düzenlemenin mevcut olmadığı hallerde takdiri delillere başvurulabileceğini savunmuşlardır<sup>92</sup>.

Vergi yargılama hukukunda maddi olayı nitelendirilmesinde kullanılan deliller genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.

- Kesin Delil- Takdiri Delil
- Yasal Delil- Akdi Delil
- Doğrudan Delil-Dolaylı Delil

## 1. Kesin Delil- Takdiri Delil

Yargılama hukukunun çeşitli dallarında deliller sınıflandırılırken kullanılan en yaygın ayırım kesin delil-takdiri delil ayırımıdır<sup>93</sup>. Öğretide bazı yazarlarca kesin

---

<sup>90</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s.14.

<sup>91</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.199; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 15-21.

<sup>92</sup> Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C II, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 1093; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınevi, İstanbul, 2003, s. 328.

<sup>93</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.366-443; Ercan, **a.g.e.**, s. 284-321; Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 462; Oktar, **a.g.e.**, s. 404; Karakoç, **Delil Sistemi**, s.16; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 274.

delil yerine yasal (kanuni) delil terimi de kullanılır<sup>94</sup>. Ancak her yasal delilin uyuşmazlığı sonlandıracak kesin delil olma<sup>95</sup> özelliği bulunmayabilir<sup>96</sup>. Kesin delil olarak nitelendirilen ve koşulları ve hükümleri yasanın belirlediği<sup>97</sup> delillerin en temel özelliği yargıçlar için bağlayıcı olmalarıdır<sup>98</sup>. Bu nedenle bu tür kesin delillerin mevcut olduğu durumlarda delillerin değerlendirilmesi aşamasında takdir yetkisi bulunmayan<sup>99</sup> yargıç, maddi olayın doğru<sup>100</sup> ve ispat edilmiş olduğunu kabul etmek zorundadır.

Medeni yargılama hukukunda, ikrar (HMK, md. 188), yemin (HMK, md. 225), düzenleme şeklindeki noter senetleri ile mahkeme huzurunda ikrar olunan veya mahkemece inkâr edenden sadır olduğu kabul edilen adi senetler (HMK, md.199-204/1), kesinleşmiş mahkeme kararları (HMK, md.303), aksi ispat edilmedikçe kesin delil sayılırlar. Aynı şekilde usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler de senet hükmündedir (HMK, md. 205). Medeni yargılamada kullanılan bu delillerin yanı sıra, vergi hukukunda da bir kısım deliller kesin delil olarak nitelendirilmektedir. Örneğin, Türk Medeni Kanunu'nun 7'inci maddesine göre resmi sicil ve senetlerin belgeledikleri olayların doğruluğuna ilişkin kesin delil niteliği taşıdığı kabul edilmektedir.

Danıştay Yedinci Dairesi'ne göre VUK hükümlerine göre, tutulması ve düzenlenmesi ve belirli bir süre muhafazası zorunlu olan defter ve belgeler kesin delil niteliğindedir<sup>101</sup>. Yedinci Daire içtihatlarına göre gümrük çıkış beyannameleri de

<sup>94</sup> Alangoya, Yıldırım, Deren- Yıldırım, **a.g.e**, s. 379; Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Bası, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 636.

<sup>95</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s.16.

<sup>96</sup> Bununla beraber kesin deliller ancak yasayla belirlenebilir.

<sup>97</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s.274

<sup>98</sup> Bkz.: Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e**, s. 365; Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, s. 561.

<sup>99</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e**, s. 365.

<sup>100</sup> Ekin Hacıbekiroğlu, **Milletlerarası Tahkim Hukukunda Deliller ve Delillerin Değerlendirilmesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 17.

<sup>101</sup> 213 sayılı VUK hükümlerine göre tutulması ve düzenlenmesi ve belirli bir süre muhafazası zorunlu olan, kesin delil niteliğindeki defter ve belgelerin, Mahkemelerce, teslim alındıktan sonra, muhtemel zayi ve gayubet risklerine karşı, öncelikle korunması ve gerekli ihtimamın gösterilmesi gerekli olduğu hususu izahtan varestedir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 7.6.2004 tarih ve E.2003/2670, K.2004/1570 sayılı kararı da bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Kasım 2014).

kesin delil niteliğindedir<sup>102</sup>. Dairenin bu görüşü, bir inceleme sonucunda yasal defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına, yani içerdiği hususları gerçek durumu yansıtmadığına dair bir delil bulunmadığı müddetçe doğru olduğu kabulüne dayanmaktadır. Ancak doktrinde, tutulması zorunlu defter ve belgelerin içeriğinin gerçek mahiyete uygun olduğu yönündeki “ilk görünüş karinesi” çürütülebilir bir karine olduğu için, yükümlü lehine delil olma özelliğini kaybedebileceği için kesin delil olarak kabul edilmemesi gerektiği savunulmaktadır<sup>103</sup>. Ancak, yükümlü defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığı yönünde bir tespit yapılmadığı müddetçe içerdiği hususların doğru olduğu kabul edileceğinden, bu delillerin somut uyuşmalıklardaki durumuna göre değerlendirilmesi gerekir. Buna göre bu tür deliller duruma göre hem kesin delil hem de takdiri delil olarak tanımlanabilirler.

Yargıcı bağlayıcı niteliği olmayan, değerlendirilmesi yargıca bırakılan delillere takdiri deliller denilmektedir. Vergi yargılaması ile ceza yargılaması gibi resen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda yargıç, serbestçe delil araştırması yapabileceğinden medeni yargılamadaki kesin delillere bağlı kalmak zorunda değildir<sup>104</sup>.

Vergi yargılama hukukunda delillerin sayısında kural olarak bir sınırlandırma bulunmadığı, her bir delilin maddi olayın özelliğine göre üstünlük kazanabileceğinden eşit nitelikte olduğu kabul edilmektedir. Medeni yargılamada tanık (HMK, md.240), bilirkişi (HMK, md.266), keşif (HMK, md.288) ve özel hüküm sebepleri<sup>105</sup> gibi deliller takdiri deliller<sup>106</sup> arasında sayılmıştır. Ayrıca vergi yargısında, Türk Ticaret Kanunu'nun 82/7. maddesine göre<sup>107</sup> vergi yükümlülerince

---

<sup>102</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 17.6.2010 tarih ve E.2008/4796, K.2010/3202 sayılı onama kararı “*ihraç edilen emtiaya ilişkin gümrük çıkış belgelerinin mevcut olduğu, söz konusu belgelerin malın yurtdışına gittiğini gösteren kesin delil niteliği taşıdığı*” hakkındadır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Temmuz 2014).

<sup>103</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 268-269.

<sup>104</sup> Ercan, **a.g.e.**, s. 284.

<sup>105</sup> Yasalarda düzenlenen delil türleri dışında, maddi olayın ispatı için yargıcın takdirine sunabilecekleri ispat araçlarına özel hüküm nedenleri denilmektedir. Daha geniş bilgi için Ercan, **a.g.e.**, s. 321.

<sup>106</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 464; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 274.

<sup>107</sup> “*Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme*

delil olarak sunulan zayi belgelerinin de takdiri delil niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.

Nitekim Konya Vergi Mahkemesi'nce verilen ve "zayi kararları hasımsız olarak verildiğinden çekişmesiz yargıda verilen bu kararların maddi anlamda kesin hüküm gücüne sahip olmadığı, vergi idaresi zayi belgesi istemine ilişkin yargılamada taraf olmadığından, zayi kararları vergi dairesi yönünden kesin delil niteliği taşımadığı gibi çekişmesiz yargıda karşı taraf bulunmadığından, istemde bulunanın lehine karar verilmesi durumunda, bu kararların temyiz yoluyla bozulması hukuken mümkün olmadığından, zayi kararlarının kesin delil değil, takdiri delil niteliği taşıdığı..." şeklindeki değerlendirmelerin yer aldığı ısrar kararı temyiz aşamasında, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun gerekçeli kararıyla onanarak kesinleşmiştir<sup>108</sup>. Anılan onama kararında, adli yargı mercilerince verilen zayi belgesinin takdiri delil niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

## 2. Yasal Delil- Akdi Delil

Yargısal uyumsuzluklarda maddi olayın aydınlatılmasına ilişkin olarak hangi delillere başvurulacağı bizzat ilgili yasalar tarafından belirleniyorsa bu durumda yasal delilin varlığından söz edilir. Bu durumda yasada öngörülenlerin dışında başka bir delille olayın aydınlatılması mümkün değildir<sup>109</sup>. Vergi yargılamasında kullanılan yasal delile örnek olarak, yükümlülerin tutmak zorunda olduğu yasal defter ve belgeler verilebilir. KDV açısından yükümlünün yüklendiği KDV için indirim hakkını kullanabilmesi, indirim konusu yapmak istediği KDV'yi gösteren faturanın

---

*gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir."* (TTK, Md. 82/7); TTK ile tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgelerin ziya uğrama sebeplerine "**hırsızlık**" durumu da eklenmiştir. Ayrıca, eski yasanın 68/4 maddesinin sonundaki "*Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.*" hükmüne de TTK'da yer verilmemiştir.

<sup>108</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.4.2009 tarih ve E.2008/710, K.2009/194 sayılı kararı "*Adli yargı mercilerince verilen zayi kararları, çekişmesiz yargı kararları olup, bir durumu, yargı yeri aracılığıyla ve tespit isteyence tespiti istenen şekliyle saptamaktadır. Çekişmeli yargıda tespit isteyen tarafından kanıt olarak sunulması halinde, yargı yerlerinin; tespiti ve dayanaklarını; incelenen davaya etkisi yönünden diğer tarafın iddialarını da gözeterek değerlendirmesine açık olan takdiri delillerdendir. Bu nedenle, davacı tarafından ibraz edilen zayi kararı ve dayanakları değerlendirilerek verilen kararda bu konuda ulaşılan yargıda usule ve hukuka aykırılık görülmediği gibi dosyada bulunan ve ara kararları uyarınca sunulan, kapsamı yukarıda açıklanan kanıtlar karşısında davacı tarafından ileri sürülen temyiz nedenleri, ısrar kararının bozulmasını gerektirecek durumda bulunmamıştır.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Temmuz 2014).

<sup>109</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 17.

yasal defterlere, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kaydedilmiş olmasına bağlanmıştır<sup>110</sup>.

Bir sözleşmeye dayalı olarak belirlenen delillere akdi deliller denilmektedir<sup>111</sup>. “Akdi delil”den kasıt, taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü için kullanılabilir ispat araçlarını, yani delilleri bizzat davanın taraflarının karşılıklı olarak kararlaştırabilmeleridir. Taraflar, yasalarda belirli delillerle ispatı öngörülen olguların başka delillerle ispatını kararlaştırabilecekleri gibi yasada herhangi bir belirlemenin olmadığı durumlarda da yalnızca belli delillerle ispatını öngörebilirler<sup>112</sup>.

Bazı yazarlarca, vergi yargılama hukukunda, akdi delil olarak nitelendirilebilecek bir delilin mevcut olmadığı öne sürülmekte<sup>113</sup> ise de bu görüşe katılmak mümkün değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşmaya ilişkin hükümlerin yer aldığı ek 7. maddenin 3'üncü fıkrasında<sup>114</sup> uzlaşmanın vaki olması durumunda artık vergi davası açılmayacağı belirtilmiştir. Gerek tarhiyat sonrası vergi uzlaşma tutanakları, gerekse de 5811 ve 6111 sayılı yasalarla getirilen vergi affi niteliğindeki düzenlemelerden karşılıklı anlaşma suretiyle yararlanılarak yeniden yapılandırılan vergi borçlarını gösteren belge ve tutanaklar, uyuşmazlıkları sona erdiren akdi delillerdir.

### 3. Doğrudan Delil - Dolaylı Delil

Uyuşmazlığın temelini oluşturan maddi olayla doğrudan doğruya ilgili olan ve herhangi bir tevil ve yoruma ihtiyaç bırakmaksızın ilk bakışta kurulabilecek kadar

<sup>110</sup> “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir” (KDVK, md. 29/3). Yükümlüler istenildiğinde ispat amacıyla bu belgeleri de ibraz etmek zorundadırlar. Aksi halde indirim hakkını kaybederler.

<sup>111</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 17; Ercan, **a.g.e.**, s. 322.

<sup>112</sup> Ercan, **a.g.e.**, s. 322.

<sup>113</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 18; Karakoç, akdi delilin yasalarda belirtilmesini bir önkoşul olarak kabul ederek, vergi yargılama hukukunda akdi delile yer verilmediğini belirtmesine rağmen, bu ifadenin geçtiği aynı paragrafta yükümlü ile vergi idaresinin ortak iradesiyle varılan uzlaşma sonucu düzenlenen vergi uzlaşma tutanağının bir akdi delil olabileceğini kabul etmektedir.

<sup>114</sup> “Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.” (Ek md.7/3).

açık bir ilişkiye sahip olan asli nitelikteki deliller doğrudan delillerdir<sup>115</sup>. Uyuşmazlık konusu vergiyi doğuran maddi olayla ilgisi ilk anda kurulamayacak ve bir başka ilişkinin-olayın öznesi olan tali nitelikteki deliller ise dolaylı delillerdir. Bir başka ifadeyle bilinen bir duruma dayanarak bilinmeyen bir durum hakkında hüküm çıkarmaya yarayan karine ya da emare olarak nitelendirilen delil türlerine dolaylı delil denilmektedir<sup>116</sup>.

Vergi yargılamasında yükümlünün tutmak zorunda olduğu yasal defter ve belgeler, yıllık bilanço ve beyannameler<sup>117</sup>, vergi inceleme tutanak ve raporları doğrudan deliller olarak kabul edilir<sup>118</sup>.

#### **D. KARİNELER**

Karine, varlığı bilinen bir olumlu ya da olumsuz durumdan varlığı bilinmeyen bir başka olumlu ya da olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu durumunun çıkarılmasına imkan sağlayan olay ve durumlardır<sup>119</sup>. Yargılama hukukunda karine, dolaylı deliller vasıtasıyla ispat edilen bir olayın elverişli delillerle ispat edilemeyen sonucu olarak tanımlanmaktadır<sup>120</sup>. Karineler, bir hukuki durumun aydınlanması, bir hukuki görüşe güvenin korunması için ispat zorunluluğunun kaldırılmasına hizmet eder<sup>121</sup>. Bir karineye dayanan taraf, karinenin sonucunu olmasa da, karinenin temelini ispat etmek durumundadır<sup>122</sup>.

<sup>115</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s.19.

<sup>116</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s.587; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 20.

<sup>117</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s.19; Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 22. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2013. s. 59.

<sup>118</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s.173, Karakoç, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>119</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 165; Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 358, Sema Taşpınar, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 45, S. 1 – 4, s. 534.; Gökçen Topuz, **Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat**, Ankara, 2012, s. 50.; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 631.; Taşpınar, **a.g.m.**, s. 534.; Özdiler-Küçük, **Karineler**, s. 38-39.; Başözen, **a.g.e.**, s. 65; Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler Ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 62 (3) 2013, s. 729.

<sup>120</sup> Necmeddin M. Berkin, **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s. 737’ten aktaran, Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 219. Benzer tanımlar için bkz.: Kızılot, **a.g.e.**, s.742, Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat” (Aksini İspat), **Danıştay Dergisi**, S. 82-83, s.6.

<sup>121</sup> Taşpınar, **a.g.m.**, s. 534.

<sup>122</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 631.



## 1. Genel Hukuk Karineleri

Genel hukuk karineleri kaynağına göre fiili karineler ve yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılır<sup>123</sup>. Yaşam deneyi kuralları da denen fiili karineler, tarafların maddi olaya ilişkin iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilirlik derecesi hakkında yargıcın kanaat edinmesini sağlayan, yaşam deneyimlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan değer hükümleridir<sup>124</sup>.

Yasal karineler ise “*belli bir hukuksal sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu veya olumsuz bir olayın gerçekleşmiş olduğunun, var olduğu anlaşılan fakat bir hukuksal sonuçla ilgisi olmayan başka bir olaydan çıkartılmasına olanak veren bir yasa kuralı*<sup>125</sup>” olarak tanımlanır. Bir başka ifadeyle, ispat yükünün gerçek bir istisnasını oluşturan yasal karineler belli bir olaydan belli olmayan bir olay için yasa hükümlerinden çıkarılan sonuçlardır<sup>126</sup>. Yasal karineye dayanan taraf, ispat külfetinden kurtulur ve bu suretle ispat yükü tersine çevrilir<sup>127</sup>. Yasal karineler kendi içinde ispat gücü açısından kesin ve adi karine, olmak üzere ikiye ayrılır.

Fiili karinenin lehine sonuçlar doğurduğu taraf açısından, karineyle doğrulanan maddi olay ispat etmiş sayılır<sup>128</sup>. Yargıcın delilleri serbestçe değerlendirmesine imkan veren hukuksal durumlarda başvurabileceği karineler<sup>129</sup>

<sup>123</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 358.; Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 164.; Candan, **İYUK**, s. 810.; Korkut, **a.g.m.**, s. 1085.

<sup>124</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 166.

<sup>125</sup> Leo Rosenberg, Karl Heinz Schwab, **Zivilprozessrecht**, 12. Bası, München 1965, s. 203’ten aktaran, Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 166-167.

<sup>126</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 358-359.

<sup>127</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 632

<sup>128</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 358. Örneğin kaydi envanter sonuçlarının birbiriyle uyumsuz olması ticari defter ve kayıtların VUK açısından ihticaca salih olmadığına bir karinedir. Danıştay Üçüncü Dairesi’nin, 26.1.2011 tarih ve E.2009/3795, K.2011/130 sayılı kararına ilişkin tetkik hakiminin düşüncesi: “...*Yargılama usulünde kural olarak bir vakıadan (olgudan) lehine haklar çıkararak kimsenin o vakıayı ispat etmekle mükellef olduğu kabul edilmektedir. Ancak, iddia edilen vakıanın varlığı konusunda kanuni veya fiili karine varsa; diğer bir deyişle iddia edilen vakıa bir yasa hükmüyle önceden kabul edilmiş veya somut bazı durumlar o vakıanın varlığı konusunda ön kabul oluşturabiliyorsa, bu takdirde iddia edilen vakıanın aksinin karşı taraf tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. Muamelelerinde belge kayıt düzenine uyan bir mükellefin, aksine kanıt bulunmadıkça defter, belge ve kayıtlarına itibar edilir. Ancak sahte fatura kullanmak suretiyle yanıltıcı beyanlarda bulunan mükellefler yönünden, defter, belge ve kayıtlarının güvenilirliği zedelenir. Bu gibi durumlarda, defter, belge ve kayıtlarının doğru olduğunun mükellef tarafından ispatlanması gerekir.*” şeklindedir. Daire kararı da aynı yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Temmuz 2015).

<sup>129</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 166.

başkaca bir delil olmasa dahi bir olay iddiasının doğruluğunu kabul edebilmesini sağlayabilir. Bu kabul durumunda aksinin ispatı yükümlülüğü karşı tarafa geçer<sup>130</sup>.

## 2. Vergi Hukukuna Özgü Yasal Karineler

Vergi hukukunda karine, “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınması*<sup>131</sup>” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi yargılama hukukunda kullanılan karinelerin büyük çoğunluğu adi karine niteliğinde olduğundan aksi ispatlanarak her zaman çürütülebilir<sup>132</sup>. Vergi yargılamasında temel olarak biri bizzat yasa ile düzenlenen yasal karine, diğeri de yargı içtihatlarınca geliştirilen içtihadi karine olmak üzere iki tür karine kullanılmaktadır.

Yasal karineler<sup>133</sup>, belli bir hukuksal sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu veya olumsuz olayın gerçekleşmiş olduğunun, bir başka somut olaydan hareketle ortaya konulmasına olanak veren yasa kuralları olduğu belirtilmiştir<sup>134</sup>. İspat yükü kuralları biçiminde de tanımlanan<sup>135</sup> bir yasal karinenin mevcudiyeti durumunda ispat yükü, karineye dayanan tarafın lehine kalktığı söylenebilir de aslında değişen şey ispat yükü değil, ispatın konusudur<sup>136</sup>. Yasal bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü altındadır. Yasada öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, yasal karinenin aksini ispat edebilir<sup>137</sup>. İspat yükünün bir istisnasını oluşturan<sup>138</sup> bu sonucun, hayat

<sup>130</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 166.

<sup>131</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 404.; Candan, **İYUK**, s. 813.

<sup>132</sup> Saban, “**Aksini İspat**”. 7.; M. Kamil Mutluer, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1975, s. 431.

<sup>133</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 167-180.;

<sup>134</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 167; Başözen, **İlk Görünüş**, s. 67; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 632.

<sup>135</sup> Başözen, **a.g.e.**, s. 67.

<sup>136</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 659. Yazarlara göre ispat yükü bu durumda karşıya geçmez, ancak uyumsuzluğa uygulanacak hukuk normunun koşul vakıaları yerine, karine temelini oluşturan vakıalar, yine asıl ispat yükünü taşıyan tarafça ispat edilecektir. Karine, karine temeli ve karine sonucundan müteşekkil iki parçadan oluşur. Karine temeli ispat edilmelidir (HMK md.190/2). Temeli ispatlandığında belli olmayan karine sonucunun da gerçek olduğu kabul edilir.

<sup>137</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 15.10.2013 tarih ve E.2000/7901, K.2003/4294 sayılı kararında “...Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan biçiminde ise, kaçakçılık suçu yükümlü veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış; kastin varlığını ispat külfetinin iddia edene ait olduğu belirtilerek, vergi yasalarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter veya belgeleri yok

tecrübelerine, akıl ve mantık kurallarına göre herkes tarafından kabul edilmesi nedeniyle, bu karineye dayanan veya bu sonuçtan lehine yarar sağlayan tarafın karineyi ispat etme yükümlülüğü bulunmadığı ileri sürülmektedir<sup>139</sup>.

Yasal karineler de ispat edilebilirliği<sup>140</sup> yönünden kendi içinde ikiye ayrılır ki bunlar, kesin yasal karineler ve adi yasal karinelerdir<sup>141</sup>. Bir karinenin kesin karine mi, adi karine mi olduğunu anlamak için yasanın lafzına bakmak gerekir. Kesin karinelerin aksi ispat edilemez<sup>142</sup>. Yasa, söz konusu karinenin aksi ispat edilemeyecek şekilde kesin olduğunu açıkça ifade etmelidir<sup>143</sup>.

Vergi yasalarında düzenlenmiş bulunan belli bir olay ya da hukuki durumun vergi idaresince kanıtlanmış sayılabilmesi için karine yöntemine başvurulduğu sıkça görülmektedir<sup>144</sup>. Vergi hukukunda kesin yasal karinelere VUK'un 154'üncü maddesinde sayılan "Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri"<sup>145</sup> ile 155'inci maddesinde sayılan "Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri"<sup>146</sup> nin düzenlendiği yasa maddeleri örnek olarak verilebilir.<sup>147</sup> Ayrıca, yürürlükten

---

*etmek veya gizlemenin (varlıkları noter onayı kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizlemek demektir) kastın varlığını kabul için yeterli olduğu hükme bağlanmıştır. Sözü edilen maddede yer verilen kanuni karine karşısında, 31.1.1994 tarihinde belge basım izni ile bastırılan faturaların incelemeye ibraz edilmemeleri, gizleme suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halini oluşturduğundan; olayda, kaçakçılık cezası uygulanmasında da hukuka aykırılık yoktur."* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2014).

<sup>138</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 742.

<sup>139</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 219; Ancak yukarıdaki dipnotta aktarılan Pekcantez, Atalay, Özkes'in açıklamaları karşısında Karakoç'un bu yargısının yanlış olduğunu belirtmek gerekir.

<sup>140</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 636.

<sup>141</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 359

<sup>142</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 359. Örneğin, "Kimse tapu sicilinde kayıtlı olan bir durumun kendisince bilinmediği yolunda bir iddia ileri sürülemez (TMK m. 1020,II)

<sup>143</sup> Özdiler-Küçük, **Karineler**, s. 63.

<sup>144</sup> Candan, **İYUK**, s. 813; Saban, **Karine**, s. 6.

<sup>145</sup> Tüccarlar için aşağıdaki hallerden her hangi birinin bulunması durumunda, işe başlanıldığı kabul edilmektedir: "1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez); 2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekkülle kaydolunmak; 3. Kazançları basit usulde tesbit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak." (VUK 154)

<sup>146</sup> "1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak, 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak; 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak. Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar." (VUK 155)

<sup>147</sup> Candan, **İYUK**, s. 813.

kaldırılan ortalama kar haddi ve asgari gayrisafî hasılat, gider esaslı ve servet beyanı gibi vergi güvenlik önlemleri ile yürürlükte bulunan emsal kira bedeli uygulaması sonucu yapılan tespitler de yasal karineler olarak tanımlanabilir.

Yasal karinelere, aksinin ispatının mümkün olduğu karine türüne adi yasal karineler denir<sup>148</sup>. Yasada açıklık bulunmayan bütün durumlarda, karinenin bir kesin karine değil, adi karine olduğu kabul edilmelidir<sup>149</sup>. Örneğin yasal idare ilkesi uyarınca idari işlemlerin tümü “doğruluk karinesi”nden yararlanırsa da bunun aksinin ispatı her zaman mümkündür<sup>150</sup>. Vergi yargısında adi karineye örnek olarak; emsal kira bedeli (GVK md. 73), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı<sup>151</sup> (KVK md. 12-13), değerlendirme ölçüleri (VUK md.261), amortismanlar (VUK md. 313) verilebilir<sup>152</sup>.

Vergi hukukunda yasal karinelere biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, *“kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”* Örtülü kazanç dağıtımının olayda mevcut olduğuna hükmedebilmek için, mal veya hizmet alım satımlarında ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde hareket edildiğinin saptanması gerekir. Burada ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde baz alınacak emsalin belirlenmesi her zaman kolaylıkla tespit

<sup>148</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 359; Kızılot, **a.g.e.**, s. 742-743; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 632.

<sup>149</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 173.

<sup>150</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 743.

<sup>151</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen ilişkili kişilerle ödünç para alınması verilmesi her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği şeklindeki kanuni karineye dayanılarak, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 15.4.2014 tarih ve E.2013/8275, K.2014/3383 sayılı kararında *“...ilişkili olmayan şirketlere yapmış olduğu vadeli akaryakıt satışlarına ilişkin vade sürelerinin de en fazla 41 gün olduğunun tespit edilmesi karşısında, davacı adına ilişkili kurumlara vadeli akaryakıt satışlarından kaynaklı alacaklarına vade farkı uygulamamak ve uzun süre bu alacaklarını tahsil etmemek suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığından bahisle yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.”* şeklinde hüküm kurulmuştur. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Nisan 2015).

<sup>152</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 632.

edilemeyeceğinden<sup>153</sup>, böyle bir işlemde varlığı ön sürülen emsallere uygunluk aksi ispatlanabilir bir karinedir<sup>154</sup>.

Ticari yaşamda kendiliğinden gelişen teamüller bulunmaktadır. Bu teamüllere göre ortaklarla yapılan işlemlerde belirlenen fiyatın, piyasa fiyatından makul ölçüde düşük olarak belirlenebileceği savunulmaktadır<sup>155</sup>. Vergi incelemelerinde ticari kazancın ortaklara örtülü olarak aktarıldığının öne sürüldüğü durumlarda, mal ve hizmet alım-satımına ilişkin ortaklarla yapılan sözleşme bedelinin piyasa fiyatından<sup>156</sup> makulü aşan oranda ortak lehine tespit edilmiş olduğunun objektif bir şekilde ispatlanması gerekmektedir.

### 3. Vergi Hukukuna Özgü İçtihadı (Fiili) Karineler

Fiili karineler<sup>157</sup> olarak da adlandırılan içtihadı karineler “*bilinen vakıalardan bilinmeyenler hakkında kanunen değil aksine hakim tarafından çıkarılan sonuçlardır*”<sup>158</sup>. Bu sonuçlar, tarafların olaya ilişkin iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilirlik derecesi hakkında, yargıcın kanaat edinmesine yarayan, yaşam

<sup>153</sup> Özdiler-Küçük, **Karineler**, s. 64.

<sup>154</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 12.11. 2013 tarih ve E.2013/5220, K.2013/7812 sayılı kararındaki “...inceleme sonucu şirketin ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu firmalardan ilaç yapımında kullanılmak üzere satın aldığı etken maddelere emsallerine göre yüksek bedel ödediği, aynı emtianın piyasadadan çok daha ucuz fiyattan alınabileceği, CAS kayıt sistemi içinde yer alan her etken maddenin bir numaraya sahip olduğu bu numaranın sadece bir maddeyi tanımlaması nedeniyle tüm piyasadadan aynı kalitede ve standartta temin edilebileceği, davacının ihtiyacı olan hammaddeleri yüksek fiyattan alarak örtülü kazanç dağıttığı hususlarına yer verilerek dava konusu tarhiyat yapılmıştır. (...) CAS kayıt sistemi içinde aynı şekilde numaralandırılan ancak farklı üreticilerden temin edilen etken maddeler arasında üretim tekniğinden ve fiziksel şartlardan kaynaklı **fiyat farklılıkları olabileceği anlaşıldığından** bu hususlar dikkate alınmadan diğer firmalardan alınan etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilip daha düşük fiyatla alım yapılabileceği ileri sürülerek eksik inceleme sonucu yapılan tarhiyatta hukuka uyarlılık bulunmamaktadır.” hükmüyle, diğer firmalardan alınan ürünlerin tüm özelliklerinin aynı olamayabileceğini belirterek öne sürülen bu çürütülebilir adi karineyle ispat yükünün yükümlüye geçmeyeceğini belirtilip, olayın ispatı yapılmadığından tarhiyatın eksik incelemeye dayalı olduğuna hükmetmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Nisan 2014).

<sup>155</sup> Erdem Ateşoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 158.

<sup>156</sup> Ateşoğlu, **a.g.e.**, s. 158.

<sup>157</sup> “Fiili karine” yerine “beşeri karine”, “tecrübe kuralları”, “doğal karine”, “yargısal karine”, “tecrübe karinesi”, “yaşam karinesi”, “gerçek olmayan karine” gibi kavramlar kullanılmaktadır. Bkz.: Taşpınar, **a.g.e.**, s. 536.

<sup>158</sup> Umar, Yılmaz, **İspat Yükü**, s. 165-167.; Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 661; Taşpınar, **a.g.m.**, s. 536.; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 633.

deneylerinin ortaya koyduğu değer hükümleridir<sup>159</sup>. Doktrinde, yargısal içtihatlarla geliştirilen fiili karinelerin delillerin değerlendirilmesi ilkesi ile ilişkili olduğu ve ispatın kolaylaştırılması gibi bir fonksiyonu olduğu, dolayısıyla yargıcın kanaatinin temellendirilmesine katkıda bulunduğu kabul edilmektedir<sup>160</sup>.

Uyuşmazlığın çözümünde fiili karinenin kullanılabilmesi için, somut olayın tüm unsurlarının ortaya çıkarılmasının gereksizliğine dair bir kanaat vermesi, karinenin yasal unsurlara uygunluğuna dair sonuçları ortaya çıkararak temellendirmesi ve son olarak “aksinin ispatı” yoluyla yani tam ispatla çürütülebilir olması gerekmektedir<sup>161</sup>. Söz konusu unsurların içtihadi karinenin unsurlarını oluşturduğu söylenebilir.

Türk vergi yargılama hukukunda karinelerin büyük bir kısmı Vergi Usul Kanunu’nda olmak üzere çeşitli vergi yasalarında yer almaktadır<sup>162</sup>. Vergi yargısında ilk görünüş karinesi dışında ekonomik yaklaşımdan hareketle yargı içtihatlarıyla oluşturulan<sup>163</sup> başka karineler de geliştirilmiştir<sup>164</sup>. Örneğin, idari işlemlerin aksi mahkeme kararı ile sabit oluncaya kadar hukuka uygun kabul edilmesini ifade eden<sup>165</sup> hukuka uygunluk karinesi<sup>166</sup> bu tür karinelere biridir. Yasallık (kanunilik) karinesi olarak da anılan bu karine, idari işlemlerin hem yasal bir dayanağı olduğu, hem de hukuka uygun bulunduğu varsayımını<sup>167</sup> ifade etmek için kullanılan bir terimdir<sup>168</sup>. Hukuka uygunluk karinesinin dört önemli sonucu vardır<sup>169</sup>. Bunlar,

---

<sup>159</sup> Umar, Yılmaz, **İspat Yükü**, s. 165-166.

<sup>160</sup> Başözen, **a.g.e.**, s. 77-78. Yazar, fiili karinelerin maddi hukuk temeline dayalı, yasada düzenlenmemiş, yargıcın boşlukları doldurmak suretiyle hukuk yaratma faaliyeti çerçevesinde elde edilen bir ispat yükü normu olduğunu savunmaktadır. Başözen, **a.g.e.**, s. 84.

<sup>161</sup> Başözen, **a.g.e.**, s. 82.

<sup>162</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 635.

<sup>163</sup> Eda Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Karinelerin Sınıflandırılması” (Karinenin Sınıflandırılması), **Yaklaşım Dergisi**, S. 223, 2011, s. 262, www.yaklasim.com, 10.3.2015.

<sup>164</sup> Örneğin, ticari faaliyette bulunan bir yükümlünün kar elde etmek amacıyla hareket edeceği varsayılır. Yükümlünün uzun süre zararına satış yapmak suretiyle bu varsayıma aykırı hareket etmesi durumu vergi kaçırma iradesiyle hareket edildiğine karine teşkil eder. Ekonomik yaklaşıma göre bu durumlarda yükümlünün gerçek iradesini araştırılır.

<sup>165</sup> Ahmet Emrah Akyazan, “Maddî Açından İdari İşlemler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 85, 2009, s. 225.

<sup>166</sup> Erdoğan Bülbül, **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 2.

<sup>167</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 319.

<sup>168</sup> Bülbül, **a.g.e.**, s. 2.; Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl, 2012, S. 103, s. 268.

<sup>169</sup> Akyazan, **a.g.m.**, s. 225.

hukuki sonuçlarını, hâkim kararına ihtiyaç olmaksızın derhal ve kendiliğinden doğurması, davayı idarenin değil, işlemde etkilenen kişinin açması, ispat yükünün idareye değil, bu işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia eden davacıya ait olması ve son olarak idari işleme karşı dava açılması halinde vergi tarhiyatına karşı açılan davalar dışında yürürlüğün kendiliğinden durmamasıdır<sup>170</sup>. Vergi idaresince tesis edilecek olan işlemin hukuka aykırı olduğunun ispatı<sup>171</sup> ancak ilgilisi tarafından yasada öngörülen usullere göre açılacak bir vergi davası ile mümkün olur.

## II. DELİL SİSTEMLERİ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yargılama hukuku, bir hukuk uyuşmazlığında ihtilaf konusu maddi olayın yorumlanmasında geçerli hukuk normlarının nasıl ve ne şekilde uygulanacağını gösteren, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözüm yöntemlerini belirleyen kurallar bütünüdür. Hukuk, ceza, idare ve vergi yargılama hukuku için de geçerli olan bu tür usul hükümlerinin geliştirilmesinin sebebi, bireylere sahip oldukları hak arama özgürlüğünü etkili şekilde kullanmanın yolunu göstermek suretiyle hak arama olanaklarına erişebilmeyi kolaylaştırmak ve bu hakkın kullanımına elverişli ortamı oluşturmaktır<sup>172</sup>.

Delil sistemleri, yargılama hukukunun gelişmesine bağlı olarak uyuşmazlık konusu bir olayın hangi tür delillerle ispatlanacağını ele alan ve maddi olayın aydınlatılmasında yargıcın hangi tür yöntemleri kullanacağını gösteren bir sınıflandırmadır<sup>173</sup>. Tarihsel perspektiften, günümüz delil sistemleri; yasal, serbest (taksiri), ilmi ve akli delil sistemi olarak dört başlık altında sınıflandırılıyor olsa da<sup>174</sup> bunlardan özellikle medeni ve idari yargılama hukuku doktrinlerinde üzerinde durulan kesin (yasal) ve taksiri delil sistemleri daha kapsamlı olarak incelenecektir.

---

<sup>170</sup> Akyazan, **a.g.e.**, s. 225-226.

<sup>171</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 319.

<sup>172</sup> Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1997, s. 1.

<sup>173</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 78-79.; Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 712; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 26-29.

<sup>174</sup> Alkan Görkem, **Delil**, s. 27.

## A. DELİL SİSTEMLERİ

### 1. Delil Sistemlerinin Tarihçesi

Klasik öncesi dönemde geçerli olan Legis Actio (Basit Yargılama) usulünde yeminli taraf sorgulaması, yeminli şahit ifadesi ya da tanrısal alametler gibi deliller kullanılırken, delillerin değerlendirilmesi ve ispat yükü alanında sıkı ispat kuralları uygulanarak hukuku bulmada Tanrısal karara başvuruluyordu<sup>175</sup>. Daha sonraki dönemde Kognitio (yargılama) usulünde, her delilin değerlendirilmesi için belirli kurallar öngörülmüş olup başlangıçta şahadet ile eşdeğer görülen senet giderek daha değerli bir delil olarak kabul edilmiştir<sup>176</sup>.

İspat hukukunun, usul ve delillere dair hükümlerin yasalaştırılması suretiyle pozitifleşirmesi çabalarına girişilmesinde yargıçlara duyulan güvenin azalmaya başlaması, yargıçlığın meslek memurluğu halini alması, yemin ve ikrarın delil olarak tanınması<sup>177</sup>, delillerin şekle tabi kılınması, yazınlık esasının kabul edilmesi gibi nedenler yatmaktaydı<sup>178</sup>. Roma döneminde taraflar iddialarını ispatla yükümlüydüler<sup>179</sup>. Yargılama sürecinde yargıçlar delilleri değerlendirmek bakımından bazı kurallara bağlıydılar<sup>180</sup>. Bir iddianın ispatı için başvuru delillerin en önemlileri tanıklar ve yazılı belgelerdi<sup>181</sup>. Justinyen zamanında vergi suçlarının kanıtlanmasına ilişkin çıkarılan bir yasada, efendileri aleyhine kölelerin tanıklığına başvurulabilmesi ve gerçeğin öğrenilmesi için gerektiğinde işkence dahi yapılabilmesi kabul edilmişti<sup>182</sup>.

<sup>175</sup> Tanrısal ispatın kabul edildiği bu yargılama sürecinde, karara meşruluk kazandıran şey delillerden ziyade toplumdaki tanrısal buyruğa olan inançtı. Yeminin tek başına delil olarak kabul edilmediği bu dönemde ispat yükü, verilen ara kararlar ile tespit ediliyordu. İspat hukukunun tarihçesi hakkında bkz.: Max Kaser, *Das Römische Zivil prozessrecht*, München, 1996, s.139-236'dan aktaran: Yıldırım, *Delillerin Değerlendirilmesi*, s. 3.

<sup>176</sup> Kaser, s. 489'dan aktaran, Yıldırım, *a.g.e.*, s. 4.

<sup>177</sup> Özcan Karadeniz Çelebican, *Roma Hukuku*, 13. Bası, Ankara 2008. s. 318.

<sup>178</sup> Kaser, *a.g.e.*, s. 484'ten aktaran Yıldırım, *Delillerin Değerlendirilmesi*, s. 4.

<sup>179</sup> Çelebican, *a.g.e.*, s. 318.

<sup>180</sup> Çelebican, *a.g.e.*, s. 18.

<sup>181</sup> Çelebican, *a.g.e.*, s. 18. Bir yazılı belgenin ispat yükünü kaldırabilmek için en az 5 tanık gerekiyordu. Bir devlet memurunun görevi gereği düzenlediği resmi bir belgeye itiraz edilemezdi.

<sup>182</sup> Pierre Di Malta, *Droit Fiscal Penal-Fiscalite*, Paris, 1992.s. 12'den aktaran: Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Vergi Kaçakçılığı) Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 42.



Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra dokuzuncu yüzyılda başlayan kilise hukuku döneminde özellikle 13'üncü yüzyıldan itibaren uygulanan "Teamül / içtihat hukuku"na göre ispat, yemin, tanrısal karar ve "davacı davalı döğüşü"ne dayanıyordu<sup>183</sup>. Ancak 15'inci yüzyıldan itibaren ispat hukukunda irrasyonel delillerin terkedilmesi ve yerine senet delilinin kullanılmaya başlanması ile iki tarafın da ispatta rolü olduğunun ve iddialarını ispatlamaları gerektiği anlayışına doğru evrilmeye yol açmıştır<sup>184</sup>. Bu gelişmeler daha sonra delillerin birbiri ile bağdaşabilirliğinin kabulü, aşamalı olarak taraf yemininden senet deliline geçilmesi ve ispat görevinin bir tarafa ait olması ilkesinin terk edilmesi şeklinde üç aşamada şekli ispattan maddi ispata geçilmiştir.

Modern yargılama hukukunun başlangıç dönemleri, yasal delil sisteminin kullanıldığı döneme rastlar. 16'ncı yüzyılın başlarında, Fransa ve Almanya'da dahil olmak üzere Batı Avrupada, Roma Hukuku kaynaklarına dayanan ortak bir hukuk usulünün uygulandığı görülmüştür<sup>185</sup>. Yargıcın, vakia hakkındaki subjektif kanaatinin tam olarak kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın yasayla belirlenmiş ölçüde bir kanaatin vakianın ispatı için yeterli görülmekteydi. Delilin sayısal değerine göre hüküm verildiği bu sistemde tam delil için asgari iki uyuşan şahit ifadesi ve mantıksız sonuçlar içermeyen bir bilirkişi raporu bulunması bir olayın ispatı için yeterli görülüyordu<sup>186</sup>. İkrar, yemin ve karinelerin de eklenmesiyle ortaya çıkan yasal delil sisteminde sıkı şekli muhakemeyi esas alarak yasal ispat kuralları uygulanmıştır. Fransa Kralı 14'üncü Lui zamanında "Yasa Hukuku" ön plana

<sup>183</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 6. Ne ispat amaçlı bir muhakeme, ne de delillerin değerlendirilmesinin söz konusu olmadığı kilise döneminde "İhkakı hak" mahkemenin seçimi ile belirleniyordu

<sup>184</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 6-8. Ortaçağ yargılama usulünde delil ikamesinin doğrudanlığı ilkesi, başlangıçta görülmekle birlikte zamanla yargıcın, inandırıcılığını teyit amacıyla şahitle doğrudan diyaloga geçmesi mümkün hale gelmiş ve önceden sadece tarafın yeminine şahitlik edebilen tanığa artık doğrudan ifade verebilmesi için başvurulabilmesinin önü açılmıştır. Ancak yine de bugünkü anlamıyla delillerin değerlendirilmesi ilkesinden bahsetmek mümkün olmamıştır. Gelişen süreçte kilisenin de etkisiyle siyasi otoriteye olan inanç ve skolastik felsefenin ürünü olan şüphecilik, kanuni ispat kurallarının kullanılmasının yaygınlaştırmasıyla, yargıcın subjektif değerlendirmelerinin önünü almak için geliştirilen "Yasal İspat Teorisi", delillerin değerlendirilmesi ilkesinin yerini almış ve 18 inci yüzyıla kadar uygulanmıştır.

<sup>185</sup> Edward King, Joseph Hawley, "**İngiliz (Common Law)'unun Gelişmesi**, (Çeviren, İlhan Lütem. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1959, Cilt 16, S. 1-4, s. 185.

<sup>186</sup> Örneğin ½ değerindeki yeminin yanında bir karine de var ise yine bir tam delil sayılmakta idi. Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 6-8.

alınarak yargıcın delillerin değerlendirilmesinde yorum yapma ve yargıç hukukunu uygulama imkanı ortadan kaldırılmıştır<sup>187</sup>. Kara Avrupası'nda uygulanagelen yargılama usulüne göre, hukuk sistemi boşluksuz bir bütündür, kavramsal olarak belirgin ve şekli mantık bakımından birbirine bağlıdır. Burada yargıcın görevi hükümleri vakıalara uyarlamak olup, hukukun rasyonel-mantıki işlemler aracılığıyla uygulanmasında yargıçların şahsiyeti dikkate alınmamaktaydı<sup>188</sup>.

Ortaçağ döneminde, İngiliz Anglo-Sakson hukuk sistemi içtihat hukuku olarak gelişen ve bir sosyolojik içtihat, pragmatizm ve hukuk realizmi olarak nitelendirilmekteydi<sup>189</sup>. Bu sistemde yargıç, ihtimalleri dikkate alarak görece üstünlük verdiği delillere dayanarak bir karar vermekte idi. Onyedinci yüzyıldan itibaren mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ilkesi gelişmiş ve yüksek mahkeme kararları emsal olarak daha fazla dikkate alınmaya başlanmıştır<sup>190</sup>. 17 ve 18'inci yüzyıllar boyunca içtihat hukukunun gelişmesi açısından, mahkeme kararları kadar, Lord'lar Kamarası'nın kararları da takip edilecek emsal içtihatlar arasındadır. Ancak yine de bir yargıç, bir içtihadın takibinin doğru veya uygun olmayan neticeler vereceğine inandığı takdirde kendisini eski içtihatla bağlı hissetmemekte idi.<sup>191</sup> Bir diğer ifadeyle, içtihatların bağlayıcılığı konusu yargıcın takdirine bağlıdır.

İngiliz yargıç Lord Mansfeld'in "*Sosyal konularda mutlak kesinlik enderdir, hakimin vakıalar hakkında hakikate dair bir fikre ulaşması isteniyorsa, o, şu veya bu yöndeki ihtimallerden yüksek değerde olanına itibar edebilmelidir*"<sup>192</sup> sözü göreceliliği ifade etmektedir. İhtimal teorilerinin amacı belirli davalarda, kesinliğin olmadığı yerlerde ihtimalden yararlanarak hüküm tesisine imkan sağlamaktır.

---

<sup>187</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 6-8.

<sup>188</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 12.

<sup>189</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 12.

<sup>190</sup> Lütem, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>191</sup> Lütem, **a.g.e.**, s. 191. "*Ancak hâkim önceki kararlar ile bağlı olmaya mecbur değildi, eski görüş (emsal değildir, hukuk kaidelerinin en iyi delilidir, fakat bundan başka birşey değildir ve emsalin ihtiva etmediği düşündüğü hukuk yanlış, gayri mantıki ve şiddetli derecede uygunsuz ise emsal nazarı itibara alınmayabilir) merkezinde idi. Bu davranış takriben son yüzyılın ortasına kadar sürdü, o tarihte yeni bir sertleşme vukubuldu ve mahkemelerimiz emsalin (kesin surette bağlayıcı olduğu) nazariyesini benimsediler.*" (Richard Meredith Jackson, **The Machinery of Justice in England**, Second ed. 1953. Cambridge Univ. Press, s. 13'ten aktaran, Lütem, **a.g.e.**, s. 217-218

<sup>192</sup> Richard Mutsch, **Vom rechtgenügenden Beweis**, Zur Entscheidung von Zivilsachen nach Wahrscheinlichkeit unter besonderer Berücksichtigung der Abstammungsfeststellung, Berlin (Beweis) 1983, s. 56'dan aktaran Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 11.

Gözlemlerle sağlanan sıklık üzerinde duran J. Bernoulli'ye göre vicdani kanaat yüksek derecede ihtimal ile eşdeğerde görülebilir<sup>193</sup>. Buna göre karar için ölçü, sınırları kesin olarak belirlenmiş yüksek derecede bir ihtimal değil, tahammülsüzlüğü önleyecek değişkenliği havi, pragmatik usulde, sosyal hayatta ampirik gözlemlerle belirlenmiş, tecrübeli bir kişiyi (les hommes sages) ölçü alan bir ihtimaldir ve karar verilirken hatalı sonuçlar da dikkate alınmalıdır<sup>194</sup>.

Devrim sonrası Fransız hukuk düzeninde, eski Roma Hukuku'ndaki delillerin değerlendirilmesi ilkesi benimsenmiş ise de, yargılamada sözlülük ve alenilik ilkeleri yeniden önem kazanmış ve yasal ispat kuralına geri dönmüştür<sup>195</sup>. Bu dönemde senedin tekrar yoğun şekilde delil olarak kullanılması kabul görmüş, bunun yanında bir tanığın beyanını yeterli görmeyen nicelik öncelikli yasal ispat kuralı gereğince yargıcın kanaat tesisinde beyana delil değeri atfedilmesi için asgari iki tanığın aynı yönde beyanının mevcut olması şartı aranmıştır<sup>196</sup>.

## 2. Yasal Delil Sistemi

Yasal delil sisteminde bir hukuki uyuşmazlığa ilişkin olarak öne sürülen olaylar ancak yasalarda gösterilen belli delillerle ispat edilebilmektedir<sup>197</sup>. Yasada öngörülenden başka bir delilin ispat aracı olarak kullanılması mümkün olmadığı gibi, yasal bir delilin mevcudiyeti durumunda da başkaca bir delil araştırmasına, inceleme ve delil değerlendirmesine gidilmeksizin uyuşmazlık konusu olayın ispatlanmış sayılacağı kabul edilmektedir<sup>198</sup>. Uyuşmazlığı kesin olarak sona erdirecek kadar yüksek ispat gücüne sahip olan bu tür delillere kesin deliller denilmektedir<sup>199</sup>.

---

<sup>193</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 12.

<sup>194</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 12.

<sup>195</sup> Heinrich Nagel, **Die Grundzüge des Beweisrechts im europäischen Zivilprozess**, Baden-Baden, 1967, s. 193'den aktaran Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 13.

<sup>196</sup> Fakat daha sonraları, Napolyon Meclisi'nin eski ispat kurallarını terk ederek sadece tanık beyanının ve karine delilinin vicdani kanaate göre değerlendirilmesini kabul etmek, diğer konularda yasal ispat kurallarını uygulamak suretiyle her iki sistemi birleştirme yoluna gidilmiştir. Yıldırım, **a.g.e.**, s. 13.

<sup>197</sup> Kunter, **a.g.e.**, s. 323.

<sup>198</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 27.

<sup>199</sup> Bkz.: Belgesay, **a.g.e.**, s. 76; Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 252.

Yasal delil sisteminde, yasada belirtilen deliller dışında başka bir delilin ikame edilmesi kabul edilmez<sup>200</sup>. Eski dönemlerde ispatın ancak yasal delillerle yapılabileceği kabul edildiğinden, herşeyin delil olması mümkün değildi<sup>201</sup>. Örneğin Alman hukukunda da halen geçerli olan bu sisteme göre, bilirkişi, keşif, isticvap, senet ve tanık dışında başkaca bir delilin kabul edilmediği savunulmaktadır<sup>202</sup>.

Yasal delil sisteminin, sözleşmeler gibi taraf menfaatini sağlamaya yönelik delillerin hazırlanmasına olanak sunan şekle bağlı hukuki işlemlerin ağırlıklı olduğu uyuşmazlıkları inceleyen özel hukuk alanında daha fazla geliştiği söylenebilir<sup>203</sup>. Tarihsel süreçte, hukuk güvenliği ve sözleşmeye bağlılık esasları çerçevesinde, şekle bağlı özel hukuk ilişkilerinin ve menfaatlerinin korunması düşüncesi, yasal delillerin belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte haksız fiil gibi önceden, nerede ve ne zaman ve ne şekilde meydana geleceği öngörülemeyen hukuki eylemlerden doğan uyuşmazlıklarda<sup>204</sup>, medeni yargılamanın usul kurallarından uzaklaşmak suretiyle, bir anlamda yasal delil sistemi esnetilerek, olayın aydınlatılmasına etki edebilecek her tür delilin serbestçe sunulmasına olanak tanıyan serbest delil sistemi gelişmiştir.

Sübjektif haklarda güvenin sağlanması düşüncesiyle yasanın, maddi olaya ilişkin bazı iddiaların sadece kesin delillerle ispatlanmasını kabul etmesinin yalan tanıklığı önlemesi, davanın daha kısa sürede sonuçlanabilmesi ve yargıcın işini kolaylaştırması gibi bir kısım yararları olduğu ileri sürülmektedir<sup>205</sup>. Bununla birlikte kesin delil sistemi, diğer delillerin kullanılmasını ve yeni delillerin araştırılmasını sınırlandırdığından, bazı hallerde mahkemenin gerçeğe aykırı karar vermesi sonucunu da doğurabilmektedir. Taraflarca hazırlanma ilkesinin uygulandığı diğer

---

<sup>200</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 712.

<sup>201</sup> Yurtcan, **a.g.e.**, s. 272.

<sup>202</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 712.

<sup>203</sup> "...*Hukuk usulü muhakemesinde kanuni deliller kabul edilmesinin sebebi, bazı hal ve vaziyetlerde iki taraf arasında münazaalı olan olayın sabit farzedilmesinde toplumsal zorunluluklar görülmesidir. Ceza usulü muhakemesinde ise bilakis, gerçekte suçlu olmayan, masumiyet şüphesi bulunan kimsenin mahkum edilmemesini gerektirdiğinden iddianın ispat vasıtaları tahdit edilmediği gibi, hakimi sınırlandıran maddi gerçeği araştırmaya engel olan kanuni deliller de kabul edilmemelidir.*" Belgesay, **a.g.e.**, s. 14.

<sup>204</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 27.

<sup>205</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 27; Memduh Aslan, Akın Gencer Şentürk, **Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği**, İzmir, 2008, (Çevrimiçi) <http://www.turkvergi.org/yazlar/59-yazlar/memduh-aslan/57-vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteliği.html>, 7.2.2015.

davalarda yargıcı bağlayıcı nitelikteki kesin deliller, yargıcın bu delilleri değerlendirmesini engeller. Buna karşılık, resen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda yemin, senet gibi deliller hâkim için bağlayıcı değildir<sup>206</sup>.

Özellikle maddi hukukta birçok hukuki işlemin bir şekil kuralına tabi olmadığı düşünülürse, kesin delil sistemi, birçok halde haklı tarafın aleyhine ve gerçeği yansıtmayan kararlar verilmesine yol açabilmektedir<sup>207</sup>. Ayrıca, teknik yönü ağır basan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yeterli donanım ve tecrübeye sahip olmayan yükümlülerin, ispat araçlarının tümünü bilmeleri mümkün olmayabilir. Söz konusu ispat araçları, yükümlülerce yasaların öngördüğü şekli kurallara tam bir uygunluk içinde düzenlenmeyebilir. Bu durum onları, iddialarını ispat edememe sonucuyla karşı karşıya bırakır<sup>208</sup>. Örnek olarak KDV iade taleplerinde yükümlü, emtia ya da hizmet alımı karşılığında kendisine verilen ve kesin delil niteliğindeki faturanın sahte çıkması durumunda, bu ticari işlemin gerçekliğini başkaca takdiri delillere müracaat ederek yargıcı iknaya çalışacak, aksi halde mükerrer vergilendirmeye muhatap olabilecektir.

### 3. Serbest Delil Sisteminin Gelişimi

Kıta Avrupası'nda delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesine ilk kez 1844 tarihli Prusya "Devlet Memurlarına Karşı İşlenen Disiplin Suçları Muhakemesi Kanunu"nda yer verilmiştir<sup>209</sup>. Bu yasaya göre, delil ikamesi alanında özellikle tanığın ifadesi ve yemini ile ilgili hükümlerde önemli bir değişiklik yapılmaksızın belirli bir delile atfedilen ispat gücüne ilişkin hükümlerin uygulanmayacağına dair hükümler getirildi. Buna göre, yargıç tüm delilleri, dava ve savunma açısından serbestçe değerlendirebilecek ve muhakeme içeriğinden elde edeceği kanaate göre sanığın suçlu veya suçsuz olduğuna karar verebilecektir<sup>210</sup>.

<sup>206</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 419-420.

<sup>207</sup> Aslan, Şentürk, **a.g.m.**

<sup>208</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 28.

<sup>209</sup> Patemann, Christian, **Die entwicklung des Prinzips der freien Beweiswürdigung im ordentlichen deutschen Zivilprozess**, in Gesetzgebung und Lehre, Bonn 1970, s. 80'den aktaran Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 18.

<sup>210</sup> Gerhard Walter, **Freie Beweiswürdigung, Eine Untersuchung zu Bedeutung, Bedingungen und Grenzen der freien richterlichen Überzeugung**, Tübingen 1979, s. 74'den aktaran: Yıldırım, **a.g.e.**, s. 18.

Doktrinde, medeni usul hukukunda “delillerin değerlendirilmesi ilkesi”nin aynı olaya ilişkin ceza muhakemesindeki sonuçlardan daha farklı sonuçlar çıkarılmasının engellenmesi için uygulandığı belirtilmektedir<sup>211</sup>. “Şekli gerçek” teorisini esas alan medeni yargılamada vakıaların taraflarca getirilmesi ilkesi çerçevesinde maddi gerçeğe ulaşma amacının olmamasını tartışmaya açarak, ceza yargılamasında olduğu gibi medeni usul hukukunda da maddi gerçeğin ortaya çıkarılması gerekliliği üzerinde durulmuştur<sup>212</sup>. Bu hususa ilişkin olarak, 19’uncu yüzyıl Almanyası’nda, yargılama sırasında taraflarca dosyaya sunulan deliller kadar, bu delilleri sunan tarafın davranışları da yargıç tarafından dikkate alınmakta, delilin sıhhatine ilişkin taraf sorgulanabilmekte ve elde edilen tüm veriler hükme esas teşkil edebilmekte idi. Yine bu dönem Alman medeni yargılama hukukunda İngilizlerin “*hakkaniyet mahkemesi*” (Courts of Equity) örneğinden esinlenilerek, maddi gerçekliğe ulaşma amacıyla yemine dayalı taraf ifadesinin bir delil olarak değerlendirilmesi kabul edilmiştir<sup>213</sup>.

Tarihsel açıdan delillerin değerlendirilmesi konusunda Alman hukukçuların önemli çalışmaları vardır<sup>214</sup>. Özetle belirtmek gerekirse, doktrinde objektif gerçeğe ulaşmanın imkansız olduğu, bu nedenle olay tespitinde ölçü olamayacağı, kanaat tesisinin ihtimali bir sonuçtan başka birşey olmadığı, tecrübe kurallarına göre bir vakıanın mevcudiyeti iddia edilebiliyorsa artık onun hakkında bir kanaat tesis edilebileceği, ulaşılamayan mutlak gerçeklik yerine makul karşılanabilir tüm şüpheleri ortadan kaldıracak derecede kesinlik arz eden bir muhtemel gerçekliğin ikame edilebileceği ifade edilmiştir<sup>215</sup>.

---

<sup>211</sup> Patermann, **a.g.e.**, s. 109’den aktaran: Yıldırım, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>212</sup> Medeni hukukta delillerin değerlendirilmesi ilkesinin görece daha geç çıkmasının sebebi kamu yararının farklı değerlendirilmesi, sözlülük ve alenilik ilkelerinin yeterli görülmesi, dava malzemelerinin taraflarca getirilmesi ilkesinin delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ile bağdaşmamasıdır. Yıldırım, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>213</sup> Paul Oberhammer, T. Domej, “Germany, Switzerland, Austria” (ca. 1800-2005)’ in, **European Traditions in Civil Procedure**, C.H. Van Rhee (ed.), Antwerp-Oxford, 2005, s. 256.

<sup>214</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 22-24. Delillerin değerlendirilmesi ilkesini savunanların, yargıcın yasal ispat kurallarından kurtarılması amacıyla olay tespitinde yegane ölçütünün, iddiaları yargıcın şahsen gerçek sayması olduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda yargıcın yapacağı subjektif değerlendirmede emin olma, şüphesizlik ve kanaat kavramları kullanılmıştır.

<sup>215</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 22-24.

#### 4. Serbest Delil Sistemi

Serbest (takdiri) delil sisteminde maddi olayı aydınlatıcı nitelikteki herşey delil olarak öne sürülebilir<sup>216</sup>. Serbest delil sistemi, delillerin kabulünde yargıca iki temel konuda serbesti sunar. Birincisi, yargıcın dosyaya sunulan her delili irdelemek zorunda olmamasıdır<sup>217</sup>. Yargıç bu sistemde tanık beyanlarını serbestçe değerlendirebilir, yeminsiz dinlediği tanık beyanına itibar edebilir<sup>218</sup>. Bununla birlikte taraflarca dosyaya sunulan ancak maddi uyuşmazlıkla ilgili olmayan delilleri yargıç tartışmak zorunda değildir. Bunun doğal bir sonucu olarak yargıç takdiri delil niteliğini haiz hiçbir delili kabul etmek zorunda değildir<sup>219</sup>. Yargıç, aynı zamanda bilirkişi raporunun da, başka türdeki belgelerin de delil değerini serbestçe takdir eder<sup>220</sup>.

Bu sistemde yargıca sunulan ikinci serbestiye göre her türlü ispat aracı, takdiri bir delil olarak uyuşmazlığın çözümünde kullanılabilir. Karşı tarafça aksi ispat edilmedikçe, davanın taraflarının doğruluğu teyit edilebilir, hayatın olağan akışına uygun ve mutad olan durumlara mutabık beyanları, delil olarak kabul edilebilir<sup>221</sup>. Yargıcın, bilim ve tekniğin kabul ettiği doneleri, aksinden emin olmadıkça gerçek olarak kabul etmesi gerekir. Bununla beraber, bilimin bulgu ve doneleri ile çelişen bir durumu/delili dikkate almaya mecbur olmasa bile, bunu ilk bakışta reddetmesi de doğru olmaz<sup>222</sup>. Bu durumda, serbest delil sistemine ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, ülkemizde gerek medeni yargılama gerekse vergi yargılama hukukunda, delillerin kabul edilebilirliği açısından serbest delil sisteminin benimsendiği söylenebilir.

---

<sup>216</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 82. Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 28. HMK md. 192 de “*Kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, Kanun’da düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabilir.*” hükmü medeni yargılama hukukunda serbest delil sisteminin benimsendiğini göstermektedir.

<sup>217</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 80.

<sup>218</sup> Yurtcan, **a.g.e.**, s. 272.

<sup>219</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 83.

<sup>220</sup> Yurtcan, **a.g.e.**, s. 272.

<sup>221</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 81.

<sup>222</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 84. Belgesay’a göre, geçmişte kesin olarak kabul edilen bir bilgi daha sonra yanlışlanmasına sıklıkla karşılaşılr. Bunun yanı sıra, yargıçlar, bilim adamlarının da duygu ve düşüncelerini kişisel menfaatlerine göre değiştirebilme ihtimallerinin bulunduğunu da hesaba katmak durumundadır.

## 5. Modern Yargılama Hukukunda Serbest Delil Sistemi

Delil sistemlerinin gelişimine bakıldığında, öncelikle yasal delil sisteminin kullanıldığı, akabinde delil serbestisi sistemine yani vicdani delil sistemine ve nihayet bilimsel delil sistemine geçiş yapılmıştır<sup>223</sup>. Delil değerlendirme yetkisinin keyfi kullanımını engelleyici niteliği bulunan usul hukukunun evrensel kabul görmüş bazı temel normları vardır ki bunlar; yargılamanın doğrudanlığı ilkesi, vakıa hakkında taraflara beyan imkanı verilmesi ilkesi, delillerin sınırlandırılmaması ilkesi ve gerekçe gösterme zorunluluğudur. Bu ilkeler çerçevesinde gelişen ispat hukukunda, vakıaların taraflarca sunulması ilkesinden, yargıçların resen araştırma ilkesine doğru bir geçişin olduğu, günümüzde ise her iki ilkenin birlikte uygulandığı, yargıcın da taraflarla işbirliği içinde dava konusu olayı aydınlatması usulünün benimsendiği kabul edilmektedir<sup>224</sup>.

Günümüzde, davanın hazırlanması sürecinde yargıcın haber ve bilgi imkanlarını yerinde kullanması, yasal olmayan yollarla elde edilen bulguların kullanımının engellenmesi, tarafın zorunlu olmadığı halde bazı ilave delillerin resen araştırma yetkisi ile elde etmesini yargıçtan isteyebilmesi<sup>225</sup> gibi hususlar davanın serbestçe hazırlanmasını ve maddi olayın hukuka uygunluk çerçevesine bağlı kalınarak gerçeğe en yakın haliyle aydınlatılmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla hukuki ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan yeni bilimsel olanaklar sayesinde yargılamaya konu olaylar geçmişe göre çok daha isabetli bir şekilde ispatlanabilmektedir.

Çağdaş dönem yargıçları, Carnelutti'nin ifade ettiği “mağaraya girip sırtını kapıya vererek mağaraya giren bir başkasını onun karşı duvara akseden gölgesinden tanımaya çalışmak<sup>226</sup>” zorunda olmayan, bir anlamda yargılamanın pasif bir süjesi değil, genlerden, parmak izlerinden, kamera kayıtlarından<sup>227</sup>, internet arama motorlarından ve elektronik verilerin transfer edildiği veri tabanlarından

<sup>223</sup> Öztekin Tosun, **Ceza ve Medeni Muhakeme Usulü Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, Yenilik Basımevi, İstanbul, 1976, s. 4-7.

<sup>224</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 28.

<sup>225</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 28

<sup>226</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 600.

<sup>227</sup> Mahir Topaloğlu, “Ceza Yargılamasında İspatta Diyalektik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt. 88, S. 3, Yıl. 2014, s. 90.



faydalanarak gerçeğe ulaşma imkânına sahip olan aktif, araştırmacı yargıçlardır. Bu yönüyle düşünüldüğünde resen araştırma yetkisini yerli yerinde kullanabilen bir yargıcın, taraf sunumuyla sınırlandırılan içtihat hukukundaki yargıçtan farklı olarak, maddi gerçeğin keşfi konusunda olanaklarının daha geniş olduğu muhakkaktır. Bu olanakların genişliği ve teknolojinin sunduğu yeni imkanlar serbest delil sistemini zorunlu hale getirdiği gibi onun bir adım daha ötesinde, serbest delil sistemini zayıflatacak ve zamanla onun yerini alacak olan yeni bir delil sistemini yani bilimsel delil sistemini ortaya çıkarmıştır<sup>228</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu'ndaki anılan hükümden Türk vergi hukukunda serbest delil sisteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Burada serbest delil sisteminin sadece iki istisnasının bulunduğunu belirtmek gerekir. Buna göre yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık ifadesinin delil olarak kullanılamayacağı, bu iki sınırlama dışında hukuka uygun bir şekilde elde edilen her türlü delilin kanıtlama aracı olarak kullanılabilmesi mümkündür<sup>229</sup>. Nitekim, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin serbest delil sisteminin gereği olarak verdiği kararlar bulunmaktadır<sup>230</sup>.

<sup>228</sup> Yusuf Başlar, "Ceza Yargılamasında Elektronik Delil" **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2015, s. 37.

<sup>229</sup> Danıştay istikrarlı bir biçimde, Türk Vergi hukukunda serbest delil sisteminin geçerli olduğunu bizzat kararlarında belirtmektedir. Buna ilişkin kararlara örnek olarak; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.6.2014 tarih ve E.2014/397, K.2014/558 sayılı kararı, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 21.1.2014 tarih ve E.2013/2658, K.2014/64 sayılı kararı; Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 26.12.2013 tarih ve E.2011/2996, K.2013/10486 sayılı kararı verilebilir. Danıştay kararlarda sıklıkla kullanılan şablon metin: "...*Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceği kurala bağlanmakla, yasa yapıcı vergilendirmede serbest delil sistemini benimsemiştir. Aynı bentte, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal olmayan ya da yeterince açık bulunmayan tanık anlatımı dışında kalan her türlü delilin ispatlama aracı olacağı da düzenlendiğinden, sadece defter ve belgeler ve bunlardaki kayıtlardan oluşan maddi ve biçimsel kanıtlar dışındaki kanıtlardan da yararlanılması öngörülmüştür.*" şeklindedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 2 Temmuz 2014).

<sup>230</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 2.4.2013 tarih ve E.2013/525, K.2013/1102 sayılı kararı bu yöndedir. "...*belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca; söz konusu biçimsel*

VUK'un 3'üncü maddesinin uygulanmasına ilişkin, çıkarılan 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "maddede öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlandığı" belirtilmiştir<sup>231</sup>.

## 6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi Sistemi

Yargılama sistemlerinde, delillerin değerlendirilmesi açısından kullanılan ve katı delil sistemi olarak nitelendirilen<sup>232</sup> yasal delil sistemi ve delillerin değerlendirilmesinde serbestiyi ifade eden serbest delil sistemi yukarıda incelendi. Vergi yargılama hukukunda da ceza yargılaması hukukunda olduğu gibi gerçeğin ortaya çıkarılması hedeflenir. Bu amacı gerçekleştirmesi için resen araştırma yetkisiyle donatılan vergi yargıcına, belirli bir sınırlandırma olmaksızın uyumsuzluğu delil serbestisi içinde çözüme kavuşturma imkanı verilmiştir. Vicdani delil sistemi olarak da adlandırılan bu sistemde, hem delil serbestisi<sup>233</sup> hem de delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkeleri geçerlidir<sup>234</sup>. **Delillerin nicelik ve nitelik yönüyle sınırlandırılmamasıyla delil serbestisi ilkesi<sup>235</sup>; delillerin her bir uyumsuzlukta,**

---

*işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir. Bir olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk mevcut ise, vergilendirilmede, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılması, anılan yasal düzenlemenin gereğidir. Olayda; davacı şirketin 5.320 kg dökme gazı otogaz olarak sattığının şirket yetkilisinin ifadesiyle, davacı tarafından dökme likit petrol gazı için öngörülen oran üzerinden vergisi ödenerek alındığı ve kayıtlara intikal ettirilmediğinin karşıt inceleme ile sabit olduğu, karşıt inceleme yapılan şirketlere düzenlenen faturalardan hareketle kayıt dışı bırakılan LPG'nin otogaz olarak satılan miktarı tespit edilerek tarhiyat yapıldığı, **davacının alışlarını kayıt dışında tutarak gizlemeye çalıştığı LPG'yi dökme gaz olarak sattığının kabulü ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olması ve davacı tarafından normal ve mutad duruma uygun olmayan alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmaması nedeniyle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, otogaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle davacı adına salınan özel tüketim vergisinde hukuka aykırılık görülmediği...***" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Temmuz 2014).

<sup>231</sup> 14.7.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 143 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin I (B) Başlıklı Bölümü.

<sup>232</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 712.

<sup>233</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 574, Belgesay, **a.g.e.**, s. 79-84; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 28.

<sup>234</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 25; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 28

<sup>235</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 28.

**kendi özgül ağırlığıyla ayrı ayrı ve serbestçe değerlendirilmesiyle de “delillerin serbestçe değerlendirilmesi” ilkesi kastedilmektedir.**

Delillerin serbestçe değerlendirilmesinde, vicdani ispat kavramı oldukça önemlidir. Yargıcın vicdani kanaatinin serbestçe oluşturulmasını öngören bu sistemde, yargılama süresince ortaya konularak tartışılan delilleri yargıç, bilgisi, görgüsü, kültürü ve aklının rehberliğinden faydalanarak ulaşacağı vicdani kanaate göre serbestçe değerlendirerek, delillerin olayı yansıtıp yansıtmadığına karar verecektir<sup>236</sup>. Vicdani ispat sisteminin geçerli olmasının sonucu olarak ispata ne zaman ulaşılmış sayılacağı veya delil araçlarının değerlendirilmesinin ölçüsü önceden yasayla belirlenemez<sup>237</sup>. Ayrıca yargıcın vicdani kanaati, hiçbir suretle mantık ve tecrübe kurallarına ve bilimsel gerçeklere aykırı olmamalıdır<sup>238</sup>. Bu sınırlar aynı zamanda yargıcın delilleri serbestçe değerlendirebilmesi ilkesinin sınırlarını da oluşturmaktadır<sup>239</sup>.

Doktrinsel açıdan medeni yargılama usulündeki kesin delil–taksiri delil ayırımının, vergi yargılamasında da geçerli olup olmadığı tartışmalıdır<sup>240</sup>. Bir kısım yazarlar, medeni yargılama hukukundaki ayırımın idari yargılama hukukunda da geçerli olduğunu savunurlarken<sup>241</sup>, diğerleri söz konusu ayırımın İYUK'ta böyle bir düzenleme ya da açık ya da zımnî bir nitelendirme yapılmadığı için idari yargıda geçerli olmadığını savunmaktadırlar<sup>242</sup>.

Buna göre yargılama hukukunda kabul edilen delil sistemine göre delillerin nasıl değerlendirileceği hususu önem arz eder. Yargıç, delilleri ya serbestçe değerlendirecek ya da yasayla öngörülen belirli sınırlamalara bağlı olarak değerlendirecektir<sup>243</sup>. Özel hukuka ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde medeni

<sup>236</sup> Doğan Soyaslan, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 390-391.

<sup>237</sup> Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.147.

<sup>238</sup> Ali Kemal Yıldız, “Trafik Suçları Bağlamında Bilimsel Delillerin İspat Fonksiyonu”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, S. 2, Yıl. 2006, s. 408.

<sup>239</sup> Kemal Gündem, “CMK m. 138 Çerçevesinde Tesadüfen Elde Edilen Deliller” **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2011, s. 21.

<sup>240</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 16; Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 1093 vd.; Kalabalık, **a.g.e.**, s. 328 vd.

<sup>241</sup> Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 1093 vd; Kalabalık, **a.g.e.**, s. 328 vd.

<sup>242</sup> İl Han Özay, **Gün Işığında Yönetim-Yargısal Koruma**, C.II, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 259; Mürşide Korkut, “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C.I, Ankara, No. 243, Yıl. 2009, s. 1073.

<sup>243</sup> Pekcantez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 712.

yargılama hukukunun, toplumsal düzeni ilgilendiren suçların yargılamaında, ceza yargılama hukukunun geliştirilmesi gibi, vergi yargılama hukuku da, vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek durumun ortaya çıkartılmasında ve uyuşmazlıkların çözümünde kendine özgü biçimde zaman içinde gelişen yargılama sürecine ilişkin kurallar bütünüdür<sup>244</sup>. Resen araştırma yetkisi şeklinde somutlaşan delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, sunulan her delilin dikkate alınabilmesi imkanını veren takdiri delil sisteminin egemen olduğu ceza yargılama hukukunda gelişmiştir<sup>245</sup>. Türk hukukunda ve özelinde vergi hukukunda bazı istisnalar dışında<sup>246</sup> genel olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi sistemi uygulanmaktadır<sup>247</sup>.

Genel olarak vergi yargılama hukuku, medeni yargılama hukukundan daha ziyade, serbest delil sistemini benimseyen ceza yargılama hukukuna benzemekte ise de, yasal delil sisteminden aktarılan bazı usuli kuralların bulunduğunu da belirtmek gerekir. Örneğin, VUK'un mükerrer 257'nci maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı belirli sınırı aşan işlemlerde ödemelerin banka kanalıyla yapılması zorunluluğu getirmiştir<sup>248</sup>. Bunun gibi, vergi hukukuna özgü bir kurum olarak belge düzeni de delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin bir sınırını oluşturmaktadır<sup>249</sup>. Vergi yasalarınca öngörülen usullere uygun bir şekilde tutulmayan defterlerin, düzenlenmeyen belgelerin, belge düzenine uyumsuz olması nedeniyle delil olarak değerlendirmeye alınamayacağı için vergi yargııcı tarafından bu delillerin değerlendirilmesi yapılamayacaktır. Bu durum, delillerin serbestçe değerlendirilmesi açısından bir sınırlama teşkil etmektedir. Dolayısıyla, vergi yargılama hukukunun

<sup>244</sup> Uğur Doğan, **Vergi Hukukunda Delil Sistemi (Yeterlilik Etüd Raporu)**, Maliye Bakanlığı, İstanbul, 2001, s. 1.

<sup>245</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 80.

<sup>246</sup> HMK'da senet delili (md.200), yemin delili (md. 225) ve kesin hüküm (md.303) delillerin serbestçe değerlendirilmesinin istisnalarıdır. Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 712.

<sup>247</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 713.

<sup>248</sup> VUK'un mükerrer 257. maddesinin 1.fikrasının 2. bendinde, Maliye Bakanlığının, yükümlülere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükümlerine yer verilmiş, anılan yetkiye dayanılarak 320 sayılı VUK Genel Tebliği ile 01.05.2004 tarihinden itibaren 8.000-TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerin banka ve özel finans kurumları aracılığı ile yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

<sup>249</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 275 vd. "*Yükümlü defter tutma ve belge düzenleme ödevini yerine getirmeyen ya da yasaya uygun olarak yerine getirmeyen ve bu durum iddiasının doğruluğunun sağlıklı bir vergi incelemesi ile ortaya çıkmasına engel olursa artık yükümlünün, defter ve belgelerin güvenilirliği yönündeki ilk görüşü karinesine dayanma olanağı ortadan kalkar.*"

uygulanmasında hem serbest, hem de yasal her iki delil sistemine benzeşen yönler bulunduğunu, ancak uygulamanın büyük ölçüde serbest delil sistemini yansıttığını söylemek mümkündür<sup>250</sup>.

## B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yargıya intikal etmiş bir uyuşmazlığın konusunu oluşturan maddi olayın ya da hukuki durumun gerçekleşip gerçekleşmediğini ispat için hukuka uygun şekilde elde edilen belge, tanık, bilirkişi, ikrar, yemin, karine gibi deliller<sup>251</sup> ve bu delillerin nitelikleri ve özellikleri, ilgili olduğu hukuk dalına ve içinde bulunulan hukuk sistemine göre farklılık gösterir. Türk hukukunda delil ve ispat konusunda yapılmış olan hemen hemen tüm çalışmalarda bu konu, ispat yükü, delil sistemi, delil çeşitleri, delillerin hasrı ve delillerin değerlendirilmesi başlıkları altında değerlendirildiği, buna karşılık ABD sisteminde olduğu gibi “delillerin mahkemece kabul edilmesi” (admissibility of the evidence) ve “delillerin ağırlığı” (best evidence) gibi konulara önem verilmediği görülmektedir<sup>252</sup>. ABD sisteminde delillerin mahkemece kabul edilmesi sürecindeki (discovery ve disclosure) değerlendirme, kabul edilen delillerin değerlendirilmesi kadar, hatta (özellikle jüri yargılamasında) ondan da önemli bir faaliyet olarak görülmektedir.

Mahkemenin yaptığı yargılama faaliyeti özet olarak, vakıaları tespit ettikten sonra, bu vakıalara uygun hukuk kuralının uygulanmasıdır (altlanması)<sup>253</sup>. Bu işlemin yapılması için gereken araç ise delillerdir. Söz konusu vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti ve ona uygulanan hukuk kuralının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için, delillerin önce mahkemeye sunulması, sonra da değerlendirilmesi gerekir<sup>254</sup>. İşte, delillerin mahkemede kabul edilmesi hukuk ya da yargılama alanına dair bir faaliyet iken, hukukun maddi olaya uygulanması sırasında mahkemece

---

<sup>250</sup> Örneğin, yazılı yargılama hukukunun uygulanmakta olduğu vergi yargılama hukukunda vergiyi doğuran olayın ispatında “tanık ifadesi”nin delil olarak öne sürülmesinin yasada yasaklanması yasal delil sisteminin bir uygulamasıdır. Fakat yine de yargı içtihatlarında doğrudan olmasa bile dolaylı olarak yoklama tutanaklarındaki tanık ifadesinin delil olarak kabul edildiğini bilinmektedir.

<sup>251</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199.

<sup>252</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 134.

<sup>253</sup> Göksu, **a.g.e.**, s. 137.

<sup>254</sup> Göksu, **a.g.e.**, s. 137.

yapılan değerlendirme ise vakıa alanına dair bir faaliyettir<sup>255</sup>. Delil konusu bu anlamda hem yargılama alanında hem de vakıa alanında olmak üzere her iki alanda ayrı yönleriyle incelenmektedir.

Delil değerlendirmesinin ilki delil malzemesi olarak nitelendirilen ispat araçları yani maddi deliller, diğeri de karineler olmak üzere iki konusu vardır<sup>256</sup>. İspat araçlarından karinelerin bir maddi olayda bulunup bulunmadığının ispatında yine delillere müracaat edildiği için, delillerin değerlendirilmesi, hem maddi olayın ispatında kullanılan delillerin, hem de karinelerin mevcudiyetine ilişkin kanaati sağlayacak olan delillerin değerlendirilmesini içermektedir.

Bir vergi uyuşmazlığının çözümünde vergi yargııcı tarafından öncelikle değerlendirilecek olan, dava dosyasına sunulan ve vergi tarhiyatının dayanağı olan vergi inceleme raporu ile yükümlülerin yasal defter ve belgeleri, beyannameler vb. somut delillerdir. Davanın taraflarınca öne sürülen maddi olaya ilişkin iddiaların ispatında başvurulmuş delillerin dışında, bu iddiaların doğruluğu ya da yanlışlığına ilişkin bir kanaat verebilecek nitelikteki karineler de bulunabilir. Delillerin değerlendirilmesi bu anlamda, hem vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesini sağlayacak olan delillerin ispat yeteneğinin ve ispat ölçüsünün tartışılmasını, hemde uyuşmazlığı aydınlatıcı mahiyetteki karinelerin olayda mevcut olup olmadığının irdelenmesini ifade eder.

Yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesi yoluyla hüküm tesis süreci<sup>257</sup>, pozitif hukuk normlarının, kodifiye edilmemiş norm ve değerlerin, maddi olaya ilişkin gerçeklerin bir arada değerlendirildiği bir süreçtir. Bu yönüyle vergi idaresinin maddi gerçeği ortaya çıkarmak için idari aşamada, yükümlülerin sunduğu delilleri ve bu delillerin yanında resen araştırdığı hususları incelerken yaptığı faaliyet de delillerin değerlendirilmesi faaliyetidir<sup>258</sup>.

Yargılama hukukunun konusunu pozitif hukuk normları ve içtihadi teamüllerle, uyuşmazlıkların konusunu teşkil eden maddi olayların ve delillerin nasıl

---

<sup>255</sup> Göksu, **a.g.e.**, s. 137.

<sup>256</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 121.

<sup>257</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 178.

<sup>258</sup> Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat" (İspat), **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s. 263.

değerlendirilmesi gerektiğini gösteren usul kuralları oluşturur. Delillerin değerlendirilmesi sonucunda mahkeme nezdinde ulaşılan kanaat artık bir hükümdür. Yazılı metne dönüştürülen hükmün açıklandığı gerekçeli kararda, hüküm tesis sürecinin içerdiği aşamaların, dosyaya sunulan esasa etkili iddia ve savunmaların ve bu savunmalara ilişkin delil ve karinelerin ve nihayet delillerin nasıl değerlendirildiğinin ortaya konulması gerekmektedir.

Delillerin değerlendirilmesi sürecinde dava dosyasına sunulan deliller ve öne sürülen karineler dışında, değerlendirme sürecini sınırlandırıcı etkileri olan bazı faktörler de bulunmaktadır. Bu faktörlerden birincisi delillerin değerlendirmesini yapan yargıca ilişkindir. Bu faktörler, yargıcın davranış biçimlerini belirleyen insani özellikleriyle mesleki donanımı, gerçek bilgiye ulaşma imkanının sınırlı oluşu, mantık ve tecrübe kurallarına bağlılık, maddi olayın saptanmasındaki zorluklar ve gerekçe gösterme zorunluluğu şeklinde sıralanabilir<sup>259</sup>.

Delillerin değerlendirilmesinde sınırlandırıcı mahiyetteki ikinci faktör, ispat hukukunun kurallarını düzenleyen yargılama hukuku usul kurallarının belirlediği hukuki sınırlamalardır. Bu anlamda delillerin serbestçe değerlendirilmesinin benimsendiği vergi yargı sisteminde usul yasalarındaki kesin delil-takdiri delil ayrımı ile yargıç bağlıdır. Delil değerlendirmesinde her bir delilin kesin ya da takdiri delil olma durumu dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre yargıç kesin delil niteliğindeki yükümlü defter ve belgeleri, beyannameler, ikrar ve kesin hüküm gibi kesin delillerin dışındaki takdiri delilleri serbestçe değerlendirir.

Son olarak, yargıcın kendi özel bilgisini kullanamamasının da delillerin değerlendirilmesini sınırlandırdığını belirtmek gerekir. Yargıcın özel bilgisinin kullanımının yasaklanmış olmasının temel sebebi, yargılamada taraflarca dosyaya sunulmayan bir delile, taraflarca doğruluğu hakkında bir tartışma yapılmayan bir bilgiye dayanılarak bir karar verilmesinin engellenmesini ifade eden beklenmeyen bir karar verme yasağıdır<sup>260</sup>. Ancak doktrinde yargıcın maddi gerçeğe ulaşmada sahip

---

<sup>259</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 177-206.

<sup>260</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 250. *“Bu bağlamda hakimin, bir bakıyı maruf ve meşhur sayması ve hükmünü buna dayandırması, özel bilgi kullanma yasağı ile karşılaşabilir; adi bir vakiyi bu nitelikte görmesi ve durumu taraflara bildirmeksizin tahkikatı tamamlayıp hükmü bu maruf ve meşhur*

olduğu özel bilgiyi kullanabileceğini savunan görüşler de mevcuttur. Yıldırım; yargıcın delil türleri açısından serbest olduğunu ve değerlendirmede sahip olduğu özel bilgisini (doğruluğu hakkında taraflara beyan ya da karşı açıklamada bulunma imkanı tanınması şartıyla) kullanabileceğini, keşif ve bilirkişi incelemesi sonuçlarını yargıcın serbestçe takdir edebileceğini, karinelerin varlığına ilişkin değerlendirmede de yine bu özel bilginin kullanıldığını belirterek, maddi hakikatin arandığı bir yargılamada yargıcın özel bilgisini kullanabileceğini savunmaktadır<sup>261</sup>.

Vergi yargılamasında da gerçek durumun vergilendirilmesi amaçlandığı için, yargıcın sahip olduğu özel bilgiyi Yıldırım'ın belirttiği koşullara bağlı olarak kullanılabilirliği durumların olduğu açıktır. Örneğin, ikinci el araç satışlarında bir yıl içinde kaç tane ikinci el aracın satılması durumunda ticari kazancın devamlılık unsurunun gerçekleşeceğini belirlemede yargıç bir değerlendirme yapmak durumundadır. Günlük yaşamında edindiği tecrübelerle dayanarak yargıç, bunun üç araçla sınırlı olabileceğine kanaat getirerek, bir yıl içinde üç aracın üzerindeki alım satımların artık ticari kazanç elde etmek amacıyla yapıldığına hükmedebilir<sup>262</sup>.

---

*vakaya dayandırmasında öncelikle emrivaki karar verme yasağına dolayısıyla özel bilgi kullanma yasağı çiğnenmiş olur."*

<sup>261</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 254.

<sup>262</sup> Bir diğer varsayımsal örnek; bir vergi incelemesinde, ülkenin yaşadığı ekonomik kriz sonrasında üst üste zarar beyan eden bir beyaz eşya satıcısının (distribütör) düşük fiyattan mallarını zararına satması nedeniyle oluşan zararının ticari icaplara aykırı bulunarak reddedilerek yapılan cezalı tarhiyata ilişkin bir uyuşmazlıkta, kendisi de bizzat yaşadığı büyük bir ekonomik krizden 2-3 yıl sonra evlenen bir yargıcın beyaz eşya alırken yaptığı fiyat araştırmasında, kriz olmasına rağmen distribütörlüğünü kaybetmemek için stoktaki mevcut mallarına rağmen fabrikadan alımlara devam etmek zorunda kaldıklarını, yeni tarihli ürünler yanında satış yapamadığı için elinde kalan eski tarihli ürünleri mecburen düşük fiyattan zararına satıldığını gören ve bu suretle fiyat farklılaştırmasına duyarlı tüketici tercihleri ile distribütörlük antlaşmaları ve kriz sonrası piyasa şartları konusunda özel bilgi sahibi olan bir yargıcın, yükümlünün zararına yol açan faktörler hakkındaki özel bilgisine dayanarak bir kanaate ulaşmasının ve bu gerekçeleri kararında yer vermesi kaydıyla hüküm fıkrasında açıklamasının mümkün olduğunu düşünmekteyiz.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER

#### I. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİL TÜRLERİ

##### A. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNCE SUNULAN DELİLLER

Vergi yükümlüsü deyimiiyle, vergi hukuku ilişkisi içinde kendisine birkısım haklar sunulan ve ödevler yüklenen kişi kastedilir<sup>1</sup>. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde vergi yükümlüsü, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanır.

Vergi ödevleri, her zaman bizzat vergi yükümlüsü tarafından yerine getirilmez<sup>2</sup>. Bir başka kişinin vergi borcu için maddi ve şekli ödevleri yerine getiren kişiye vergi sorumlusu denir<sup>3</sup>. Vergi yükümlülüğü yasadan kaynaklanan bir sorumluluk olduğu için sözleşme ile yasalara aykırı şekilde değiştirilemez, buna dair bir özel hukuk sözleşmesi yapılsa dahi<sup>4</sup>, bu vergi idaresini bağlamaz (VUK md. 8/3).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'inci fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi yargısında kullanılan delil türlerinin ve delillerin ispat yeteneğine ilişkin hükümlerin önemli bir kısmı VUK'ta düzenlenmiştir.

Vergi yükümlülerinin ve sorumlularının en önemli ödevi, başta VUK olmak üzere diğer vergi yasalarıyla üzerine yüklenen yükümlülükleri yine aynı yasalarda öngörülen usullere göre yerine getirmesidir. Bu yükümlülüklerin bir kısmı, tahakkuk eden verginin zamanında ödenmesi gibi maddi yükümlülüklerden<sup>5</sup>, diğer kısmı da

<sup>1</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 71.

<sup>2</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 72.

<sup>3</sup> VUK 8/2: “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”

<sup>4</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 73.

<sup>5</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1997, s. 77.

süresinde beyanname verme, yasal defter ve belgelerin düzenli bir şekilde tutulması, noterde onaylatılması, defter ve belgelerin saklanması, gerektiğinde ibraz edilmesi gibi biçimsel ve usule ilişkin yükümlülüklerden oluşmaktadır<sup>6</sup>. Yasal defter ve belgelerin vergilendirmeye ilişkin olayların gerçek mahiyetine uygun bir şekilde tutulması ve saklanması ödevi, anılan yükümlülüklerin içinde en önemlisidir<sup>7</sup>. Zira bu yükümlülüğün yasalarda öngörülen usullere göre yerine getirilmesi öncelikle vergi yükümlüsü için hukuki güvence sağlar. Genel olarak yükümlüler nezdinde oluşturulan deliller iki grup halinde incelenmektedir. Birinci grupta; beyanname ve bildirimler; ikinci grupta; yasal defter ve belgeler yer almaktadır<sup>8</sup>.

## 1. Beyanname ve Bildirimler

Türk vergi sistemi beyan esasına dayandığından tarh işleminde vergi matrahı, yükümlülerce elde edilen kazançların beyannameler aracılığıyla vergi idaresine bildirilmesiyle hesaplanmaktadır<sup>9</sup>. Bu beyannameler itiraf niteliğinde olup, doğruluğu zamanaşımı süresi içinde vergi idaresince denetlenmektedir<sup>10</sup>. Vergi yükümlülerinin ticari faaliyetleri nedeniyle vermek zorunda oldukları beyannameler ve bildirimler kendi lehlerine ya da aleyhlerine delil olarak kullanılmaktadır<sup>11</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nda da farklı bir durum olmadığı müddetçe gelir vergisinin beyan üzerine tarh olunacağı (GVK, md. 83) düzenlenmiştir. Beyana dayalı vergilendirme ilişkisinde, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki objektif iyiniyet<sup>12</sup> kurallarına dayanan bu sistemin işleyişinde, yakın işbirliği sağlandığı

<sup>6</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 77. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 72.

<sup>7</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 93.

<sup>8</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 738.

<sup>9</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 96.; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 94.

<sup>10</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 96.

<sup>11</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 28.9.2004 tarih ve 2004/213, K.2004/1858 sayılı kararında, geçici vergi alacağını dilekçe vermeden beyanname üzerinden mahsup eden davacı şirket adına kesilen vergi ziyai cezasının, 169 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde mahsup edilecek bir miktarın bulunmasının ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırında gösterilmesinin iade talebi olarak kabul edileceği yönündeki düzenleme uyarınca ayrıca bir bildirimde ya da talepte bulunmasına gerek olmadığından hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2013).

<sup>12</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 21.3.2000 tarih ve 1999/2834, K.2000/1043 sayılı kararında, davacının reklamasyon giderlerinin tevsik edici belgelere dayanmaması nedeniyle gider yazılması kabul edilmeyerek adına ikmalen salınan kurumlar vergisi tarhiyatına karşı açılan davada, mükellefin iyiniyet kurallarına uygun hareket ettiğini belirterek şu şekilde hüküm kurulmuştur. *“Davacı kurum tarafından yapılan gider kaydına esas alınan alıcı firmaların yazıları Vergi*

müddetçe<sup>13</sup> bir sorun olmayacaktır. Vergi idaresince yapılan vergi incelemesi ile davacının beyanlarının yasal defter ve belgeleriyle uyumlu (ihticaca salih VUK md. 30/4) olmadığı delillerle birlikte tespit edilmesi durumunda söz konusu beyannamelerin delil niteliğini kaybettiği kanaatine varılarak, başka tespitler üzerinden yükümlünün ödemesi gereken gerçek vergi yükü hesaplanır.

Beyannamelerin vergi yükümlüsü lehine delil oluşuna, yükümlülerin vergi dairesine verdiği muhtasar beyannameler örnek gösterilebilir. İlgili diğer deliller yanında vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın özellikle çalıştırdıkları işçiler için yükümlülerce vergi dairesine verilen muhtasar beyannamelere büyük önem vermektedir. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesi bir kararında, sahte fatura ticareti yaptığı gerekçesiyle hakkında vergi tekniği raporu (VTR) düzenlenen şirket nezdinde (işyerinde) yapılan yoklamada bir miktar emtia bulunduğu ve sigortalı çalışanların olduğu yönünde beyanların yer aldığı tutanaktaki tespitlerden hareketle, firmanın gerçek bir ticari faaliyet yürüttüğü, firmanın fatura düzenleme tarihinden sonraki dönemlerde de faal olduğu, dolayısıyla sahte fatura komisyoncusu olamayacağı gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. Ancak bozma kararına direnen İstanbul 6'ncı Vergi Mahkemesi, davacıya fatura düzenleyen şirketin vergi borç sorgu dökümlerinden vergi dairesine 2.4 trilyon lira borcu bulunduğu, şirketin ilgili yılda işçi çalıştırmayla ilgili herhangi bir muhtasar beyanname vermediği, 5 işçinin çalıştığı yönündeki bilginin, sadece ilgili yoklama tutanağının düzenlendiği tarihte işyerinde bulunan şahsın verdiği beyana dayandığı, tek başına delil niteliği bulunmayan bu ifadeye dayanarak şirketin faal olduğu

---

*Usul Kanunu'nda belirtilen belge türlerinden olmamakla beraber bu belgelerin içeriğinin gerçeği yansıtmadığı yolunda bir tesbit yapılmamış, sadece belge düzenine uygun olmadığı için kabul edilmemiştir.*

*Ekonomik gelişme halinde olan ülkemizde ihracatın artırabilmesi için ihracatçı firmaların yurtdışında reklam hizmeti, komisyon ve reklamasyon giderleri yapmaları normal ve mutad olup bu ödemelerin her zaman Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen türde belgelerle tevsikin mümkün olmadığı bilinen bir gerçektir. ... Konfeksiyon emtiasının imal, satış ve pazarlamasındaki özellikler dikkate alındığında, reklamasyon bedeli kesintisinin alıcı firmalar tarafından düzenlenen belgeler esas alınarak gider kaydında Kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”(UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2013).*

<sup>13</sup> Öncel, Kumru, Çağan, a.g.e., s. 97.

sonucuna varılamayacağı gerekçesiyle ilk kararının bozulan hüküm fıkrasında ısrar etmiş olup, anılan karar Danıştay VDDK'ca onanmıştır<sup>14</sup>.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesi uyarınca, vergi yükümlülerine elektronik ortamda Ba ve Bs formlarını verme yükümlülüğü getirilmiştir<sup>15</sup>. "Form Ba" mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirimleri ifade ederken, "Form Bs" mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirimler için kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 362 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle bilanço esasına göre defter tutan yükümlülerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*" ile bildirmeleri hususunda zorunluluk getirilmiştir. 381 sayılı VUK Genel Tebliği'nde de bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan yükümlülere, 2008 yılı ve müteakip yıllarda düzenleyecekleri Ba ve Bs bildirim formlarını aylık dönemler halinde elektronik ortamda gönderme hususunda zorunluluk getirilmiştir. Bu zorunluluklara uyulmadığı takdirde özel usulsüzlük cezası kesilebileceği gibi ayrıca bir vergi incelemesi de başlatılabilir.

Vergi yükümlülerinin vergi dairesine sunduğu Ba ve Bs formları ve işe başlama bildirimleri gibi bildirimler, sonradan yapılan vergi incelemelerinde delil olarak kullanılması nedeniyle önem arz etmektedir. Özellikle sahte fatura komisyoncularının tespitine ilişkin VTR'lerde yer verilen Ba ve Bs formlarının dökümlerinin yer aldığı tespitler ve bunların beyanlarla karşılaştırılması sonucu elde edilen bilgiler önemli delillerden biri olarak kabul edilir. Bu açıdan, sahte fatura komisyoncularının faal bir görüntü oluşturmak amacıyla vermiş olduğu bildirim ve

<sup>14</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E.2014/429, K.2014/810 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2015).

<sup>15</sup> VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, Maliye Bakanlığının, bu yasanın 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

beyannameler ile bunlar üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenip ödenmediği hususu da gerçek bir faaliyetin olup olmadığı konusunda yargıçta ciddi bir kanaat uyandırır. Bir diğer örnekte, muhtasar beyanname vermeyen davacı adına takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan re'sen tarhiyata karşı açılan bir davada Danıştay, vergi dairesine 1.2.1996 tarihinden itibaren işçi çalıştırmayacağına dair dilekçe ile bildirimde bulunulmasına rağmen bu dönemde ücret ödediği ya da tahakkuk ettirildiği hususunda hiçbir tespit yapılmadığından stopaja tabi bir ödemenin varlığının açıkça ortaya konulmadığı, dolayısıyla davacının beyanname vermesi gerekmediği gerekçesiyle olayda re'sen takdir nedeninin bulunmadığına hükmetmiştir<sup>16</sup>. Bu kararda Daire, yükümlünün bildirimini aleyhinde hukuken itibar edilebilir bir tespit yapılmadığı gerekçesiyle söz konusu bildirim dayanak olarak karar vermiştir.

## 2. Ticari Defterler

Vergi davalarında olduğu kadar ticari davalarda da kullanılan en önemli ispat araçları tutulması yasal olarak zorunlu kılınan yasal defterler ve belgelerdir<sup>17</sup>. Türk vergi hukukunda, defter tutma yönünden “zorunluluk sistemi” benimsendiğinden<sup>18</sup>, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde sayılan defterlerin tutulması ve gerektiğinde vergi idaresine ibrazı zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nun 182 ve izleyen maddelerinde bilanço esasına tabi ticari işletmeler tarafından tutulacak defterler düzenlenmiştir. Buna göre, yevmiye defteri, envanter defteri, defter-i kebir, damga vergisi defteri en önemli ispat araçları olarak sıralanabilir.

Diğer taraftan, işletme hesabı esasına tabi yükümlüllerce işletme defteri, serbest meslek erbabınca, serbest meslek kazanç defterinin tutulması zorunludur. Bu zorunlu defterlerin yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 200, 204, 207, 209,

<sup>16</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 15.2.2005 tarih ve E.2004/1424, K.2005/217 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 14 Nisan 2013).

<sup>17</sup> Yüce, **Yargılama Hukuku**, s. 589.

<sup>18</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 182.

212 ve 213'üncü maddelerinde sadece belirli işlerle uğraşan birtakım yükümlülerin tutacakları defterler<sup>19</sup> düzenlenmiştir.

Ticari defterlerin, delil olarak kabul edilebilmesi için, yasaya göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır<sup>20</sup>. Belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir<sup>21</sup>.

Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen usullere göre tutulan ve birbirine teyit eden yasal defter ve belgeler sahibi lehine delil olarak kullanılır. Ticari defterlerin delil olması, eski Ticaret Kanunu'nun aksine, Türk Ticaret Kanunu'nda değil, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir (HMK md. 222)<sup>22</sup>. Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen usullere göre düzenlenmiş bulunan ticari defterler, aşağıdaki şartların varlığı halinde, sahibi veya halefleri lehine delil olarak kullanılabilir (HMK md. 222)<sup>23</sup>.

- Uyuşmazlığın kaynağı ticari bir iş olmalıdır.
- Uyuşmazlığın her iki tarafı da tacir olmalıdır
- Tacirin tuttuğu tüm ticari defterler birbirini doğrulamalıdır.
- Ticari defterler yasaya uygun şekilde tutulmuş olmalıdır.

---

<sup>19</sup> "Bitim işleri defteri", "imalat defteri", "banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri", "Damga Resmi defteri", "Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri", "Ambar defteri", "kazanç defteri" ve "Çiftçi işletme defteri"

<sup>20</sup> Yılmaz, **Ticari Defterler**, s. 34.

<sup>21</sup> Yılmaz, **a.e.**, s. 35.

<sup>22</sup> Karahan, Türk Ticaret Kanunu'nda eski TK.82-86 arasında düzenlenen ticari defterlerin ispat kuvvetine ilişkin hükümlere yer verilmemesi suretiyle bunların takdiri delile dönüştürülmek istendiğini (Yasanın Genel Gerekçesine göre bunun sebebi; artık hiçbir ülkenin yasasında yer almayan ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmayan ticari defterlerle ispat usulüne son verilmiş olmasıdır) daha sonra, eski TK'dan alınan hükümler, geniş tek bir hüküm haline getirilerek ve yemin ile ilgili düzenlemeler ayıklanarak, HMK'ya aktarıldığını ve ticari defterlerle ispat müessesesinin korunduğunu ifade etmiştir. Sami Karahan, "Yeni Kanuni Düzenlemelerde Ticari Defterlerin Delil Olması", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2012, s. 238, www.yaklasim.com, 10.3.2015.

<sup>23</sup> Karahan, **a.g.e.**, s. 238.

- Hasım taraf, defter tutma yükümünü hiç veya gereği gibi yerine getirmemiş olmalıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>24</sup> (TTK) ile tutulacak ticari defterler ve belgelerle bunların tasdiki konularında, delil niteliğine ilişkin<sup>25</sup> esaslı değişiklikler yapılmıştır<sup>26</sup>. Bu değişikliklerde delil niteliğine ilişkin olarak HMK md. 222’de yer alan ticari defterlerin kesin delil mi, yoksa takdiri delil mi olduğu konusunda eski TTK’nın 82’nci maddesindeki gibi açıklık bulunmamaktadır<sup>27</sup>. Ayrıca 6102 sayılı yasada tacirin hangi defterleri tutmak zorunda olduğu da açık bir şekilde belirtilmemiştir<sup>28</sup>.

TTK’ya göre defterler, defter tutmakla yükümlü olan her tacirin ticari defterlerinde, ticari işlemleriyle ilgili ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçları, açık bir şekilde ortaya koymak<sup>29</sup> ve bunları ispat aracı olarak kullanabilmek amacıyla (HMK md. 222) tutulmaktadır. Ancak, HMK md. 222 anlamında delil olarak kabul edilecek olan defterlerin, yalnızca onaya tâbi olan defterler olduğunu belirtmek gerekir<sup>30</sup>.

Vergi hukuku açısından da Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş bulunan yasal defter ve belgelerin kesin delil niteliği bulunmaktadır.

<sup>24</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13.01.2011 tarihinde kabul edilerek 14.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>25</sup> Ejder Yılmaz, “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK md.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler, (Ticari Defterler)” **Bankacılar Dergisi**, Özel S. 2013, s. 28.

<sup>26</sup> Yılmaz, **Ticari Defterler**, s. 29. Eski TTK md.82’nin kenar başlığı, “kat’i delil” şeklinde idi. Bu sebeple, şartlarının gerçekleşmesi halinde ticari defterler, ticari davalarda, sahibi lehine veya sahibi aleyhine; (tanık, şahit, bilirkişi, keşif, uzman görüşü gibi) **takdiri delil olarak değil, (ikrar, senet, yemin ve kesin delil gibi)** hâkimi bağlayan ve o delil çerçevesinde karar vermesini gerektiren kesin (kat’i) delil olarak anlaşılmakta idi.

<sup>27</sup> Bilge Umar, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 690 vd; Yılmaz, **Ticari Defterler**, s. 30.

<sup>28</sup> Hasan Dursun, **Yeni Ticaret Kanunu’nun Vergi Hukukuna Etkileri**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 40.

<sup>29</sup> Esra Uygun, “Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK’un Karşılaştırılması”, **Bursa Bilanço**, S. 143, Kasım-Aralık 2012, (Çevrimiçi) <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/143eu.pdf>, 6.3.2015.

<sup>30</sup> Yılmaz, **Ticari Defterler**, s. 32. “*Ticari defterlerinin davacı yararına delil olarak kabul edilebilmesi için, usulüne uygun tasdikin mevcut olması dahi tek başına yeterli değildir; defterlerdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgelerin de mevcut olması ve yine TTK’nun ilgili diğer hükümlerinde aranan öteki koşulların da gerçekleşmiş bulunması şarttır*” *Yargıtay HGK 2.10.2002, 19-753/661*)

Yasada öngörülen şartları taşıyan bir yasal defter vergi yargılaması açısından sahibi açısından en önemli ispat araçlarından biridir. Ancak delil niteliğini haiz olabilmesi için defterlerin bazı özelliklere sahip olması gerekir. Nitekim bu özellikler Danıştay Üçüncü Dairesi'nin bir kararında sıralanmıştır. Söz konusu kararda; vergilendirmede serbest delil sisteminin kabul edildiği belirtildikten sonra, davacının zarar edildiğini ileri sürerek delil olarak da gelir tablosu ile bilançonun birer fotokopisini dava dilekçesine eklemesine yönelik değerlendirmesinde; *“sözü edilen gelir tablosu ve bilançonun hukuken itibar edilebilecek maddi delil niteliğinde sayılabilmesi için, defter ve belgelerin ihticaca salih olması ve defter kayıtlarının, gelir tablosu ve bilançoyu doğrulaması”* durumunda delil olarak kabul edilebileceğini belirtildikten sonra, *“Vergi Mahkemesince, davacı şirketin defterlerinin tasdikli olup olmadığı, belgelerinin anlaşmalı matbaada bastırılıp bastırılmadığı, Vergi Usul Kanununda tutulması öngörülen defterlerin belirtilen kayıt nizamına uygun şekilde tutulup tutulmadığı, düzenlenen belgelerin kanıt niteliğini haiz olup olmadıkları hususları tespit edilerek ve bilanço ve gelir tablosundaki kayıtların defterlerle uyumu yönünden de inceleme yapılmak suretiyle oluşacak sonuca göre karar verilmesi”* gerektiği belirtilerek ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur<sup>31</sup>.

### 3. Belgeler

Vergi hukukunda yükümlülerin belge düzenine ilişkin yükümlülüklerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen türde ve biçimde yerine getirmeleri durumunda bu belgeler kendi lehlerine ispat aracı olarak kullanılabilir. Vergi mevzuatımızda “belge”nin tanımı açık bir şekilde yapılmamışsa da VUK'un 2'nci kitabının 3'üncü kısmı “Vesikalar” başlığında düzenlenmiş ve vesikaların ispat aracı olduğu belirtilmiştir<sup>32</sup>. Vesikadan kasıt belgedir. Yükümlüler, vergiye ilişkin olgu ve olayları şekli koşulları göz ardı ederek, dilediği belgelerle ispatlayamayacağı gibi, yasada öngörülen belgeleri de yine öngörülenin dışında düzenlemesi mümkün değildir<sup>33</sup>. Bu belgelerin delil olarak kullanılabilmesi için biçimsel kurallara uygun

<sup>31</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 27.12.2004 tarih ve E.2004/3410, K.2004/2033 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 30 Nisan 2013).

<sup>32</sup> Onur Özdoğan, "Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin Kaybının Hukuki Sonuçları", **Türk Hukuk Sitesi**, (Çevrimiçi) [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_508.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_508.htm), 10.11.2015.

<sup>33</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 115.



düzenlenmesi tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda içerdiği hususların da gerçek durumu yansıtması gerekir<sup>34</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 227 ila 252'nci maddeleri arasında, yükümlülerin vergiyle ilgili olay ve olguları hangi belgelerle ispatlamaları gerektiği ve bu belgelerin hangi tür biçimsel unsurlar taşıması gerektiği ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Vergi hukukunda belge düzeni tabirinden sadece VUK'taki belgelerin kastedilmediğini, başta VUK'un mükerrer 257'nci maddesi olmak üzere VUK ve diğer vergi yasalarındaki hükümlerle Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden çıkarılan genelge, sirküler ve tebliğlerle<sup>35</sup> istenilen belgelerin tutulmalarının ve saklanmalarının belge düzeni içinde mütalaa edildiğini belirtmek gerekir.

Belge düzeni vergi sisteminin temelini oluşturur. Bu düzene uymayan bir yükümlünün resen vergi tarhiyla ya da usulsüzlük cezalarıyla karşılaşması kaçınılmazdır<sup>36</sup>. Vergilendirme açısından belge düzeni içinde en önemli ispat aracının fatura olduğunu söyleyebiliriz<sup>37</sup>.

### **a. Fatura**

Türk vergi hukukunda belge düzeni içinde kullanılan ve önemine binaen VUK'ta ayrıntılı bir şekilde düzenlenen<sup>38</sup> en önemli ispat aracı, faturadır. VUK'un 229'uncu maddesine göre fatura, bir mal ya da hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan ya da hizmeti sunan tarafından müşteriye verilen ticari belgedir<sup>39</sup>. Beyan üzerine alınan vergilerin gerçek ekonomik işlemlerle bağlantısını kuran<sup>40</sup>, alım-satım işlemleri, maliyet unsurlarını oluşturan

<sup>34</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 111-114.

<sup>35</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 197.

<sup>36</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 116.

<sup>37</sup> Bu çalışmanın kapsam ve sınırları gözetilerek, vergi hukukunda kullanılan her bir belge çeşidini tek tek incelemek yerine, en önemli ispat aracı olarak sadece faturayı incelemekle yetineceğiz.

<sup>38</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 199.

<sup>39</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 242.; Oğuz Kürşat Ünal, "Türk Hukukunda Fatura Kavramı Ve Hukuki Mahiyeti", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Aralık 1997, C.I, s. 41-52.; Biyan, **İspat ve Delil**, s. 199.

<sup>40</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 117.

kalemler ile işletme giderleri ve gelirlerinin ispatı amacıyla düzenlenen bir belge olarak fatura, ticari işlemlerin temelini oluşturur<sup>41</sup>.

Faturanın geçerli bir belge olabilmesi için içermesi gereken bazı zorunlu bilgiler vardır. VUK'un 230'uncu maddesinde sayıldığı üzere, faturada; düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması gerekmektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre fatura ile aynı amaca matuf olarak düzenlenen ancak şekli şartlarını taşımayan belgeler fatura olarak kabul edilmemektedir<sup>42</sup>. VUK'un 227/3 maddesinde düzenlenen, *“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.”* hükmü karşısında zorunlu bilgileri içermeyen bir belgenin fatura olarak nitelendirilmesi mümkün değildir<sup>43</sup>.

Diğer yandan, faturada yazılı tutarın gerçek tutarı yansıtmadığına ilişkin bir delile, örneğin faturanın ikinci suretinde daha yüksek bir tutara rastlanılması durumunda, eğer ilk nüshanın gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin emsal araştırması vb. suretle bir tespit ortaya konulabiliyor ise, yüksek tutardaki belgenin gerçek durumu yansıttığının kabulü gerekir. Nitekim, Danıştay Yedinci Dairesi, serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen ÖTV'ye ilişkin olarak, başkaca bir kıymet araştırmasına gerek duyulmaksızın, idarece yapılan araştırmalar sonucunda

---

<sup>41</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 199.

<sup>42</sup> Örneğin; alıcı firmaların gönderdiği zimmet notları, fatura niteliğinde bulunmadığından muhteviyatları gider olarak kabul edilmez. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 17.04.1973 gün, E.1970/5338, K.1976/315 sayılı kararı (Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 118.), Aynı şekilde yükümlü tarafından fatura yerine tanzim olunan bono da, gider belgesi olarak kabul edilemez. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.06.1973 gün, E.1971/2275, K.1973/3654 sayılı kararı, (Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 118)

<sup>43</sup> Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 268.

elde edilen ikinci (yüksek bedelli) faturadaki kıymetin esas alınması suretiyle yapılan ek tahakkuku hukuka uygun bulmuştur<sup>44</sup>.

TTK ile VUK'un ortak kavramlarından birisi de faturadır<sup>45</sup>. Faturanın alınıp verilmesi, VUK'a göre zorunlu bulunmasına karşılık, TTK'da böyle bir zorunluluk bulunmamakta, bu konuda tercih, alım satıma taraf olanlara bırakılmaktadır<sup>46</sup>. TTK'nın 21'nci maddesine göre *“Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir. Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.”* Buna göre Ticaret Kanunu açısından itiraz edilmeyen bir faturanın temsil ettiği ticaretin gerçekleştiği kabul edilir.

Fatura, bir malın satıldığını ya da bir hizmetin ifa edildiğini gösteren en önemli delildir<sup>47</sup>. Mal ya da hizmet alış faturalarının alındığı firma hakkında başlatılan bir vergi incelemesi neticesinde bu firmanın sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmesi durumunda, vergi yükümlüsünün kendisini iki şekilde savunması gerekmektedir. Birincisi, düzenleyici firmanın gerçek ve faal bir firma olduğunu ve düzenlediği faturaların da gerçek olduğunu ispatlamak, eğer bu konuda ikna edici bir delil sunamaz ya da sunduğu deliller yetersiz kalırsa ikinci yola başvurmak suretiyle, kendisinin faturalarda gösterilen malları gerçekte aldığını, ancak malları veren firmanın fatura olarak kendisine bu belgeleri verdiğini, gerçekleşen emtia teslimi karşılığında muhatabına banka yoluyla ödemeler yaptığını,

<sup>44</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 30.12.2009 tarih ve E. 2008/3923, K.2009/5823 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2015).

<sup>45</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 83.

<sup>46</sup> Leyla Ateş, **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 243.

<sup>47</sup> M.Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 94, Ekim 2000, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com. 10.1.2014.

bunun dışında malın taşınması esnasında irsaliye, teslim fişi, kantar fişi vb. belgelerin alındığını ispatlamak zorundadır. Eğer faturaların alındığı A firması hakkında düzenlenen VTR'deki tespitler bu firmanın sahte belge düzenleyicisi olduğunu ispata yeterli görülür ise, kullanıcı durumunda olan yükümlü B'nin bu faturalarda gösterilen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir. Ancak eğer ikinci yolla bu faturalarda gösterilen malların gerçekte alındığını ispatlayabilirse, bu defa üç kat vergi ziyai cezasından kurtulabilecektir. Nitekim aşağıdaki Danıştay içtihatları da bu doğrultudadır<sup>48</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasının 1'inci bendinde, vergi yasaları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar madde kapsamına alınmış ve aynı Kanununun 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında da, vergi ziyai cezasının 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı kurala bağlanmıştır. DVDDK, üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatına karşı açılan bir dava hakkında verdiği kararlar, davacı şirkete fatura düzenleyen sahte fatura komisyoncusu olan bir şirketin davacı ile aynı ilçede bulunmasını ve dört yıl boyunca düzenli bir şekilde bu şirketten fatura almasını bu sahte faturaların bilerek kullanıldığına delil olarak göreyerek üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatı onayan ilk derece mahkemesinin ısrar kararını onamıştır<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 23.5.2012 tarih ve E. 2011/3214, K.2012/2903 sayılı kararı. *"...Olayda, davacı mükellef tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmının banka aracılığıyla ve çekle ödendiği, nakliye belgelerinin ve faturalarının bulunduğu, inceleme elamanınca fatura içeriği emtiaların gerçekten alındığının kabul edildiğinin görülmesi nedeniyle davacının ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilerek ve isteyerek kullanılmadığı sonuç ve kanaatine varıldığından, vergi ziyai cezası bir kat kesilmesi gerekirken üç kat olarak onayan Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir."* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2015).

<sup>49</sup> Danıştay VDDK'nun 19.6.2009 tarih ve E. 2009/72, K.2009/325 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Aralık 2015).

## b. Diğer Belgeler

Vergi hukukunda fatura dışında kullanılan perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, irsaliye, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu yanında yolcu listesi, günlük müşteri listesi, ambar teslim fişi, adisyon, reçeteler, muhabere evrakı, kıymetli evrak (Bono Poliçe ve Çekler), döviz alım satım belgesi<sup>50</sup> gibi belgeler yasanın öngördüğü anlamda “belge” olarak nitelendirilmektedir.

Yukarıda belirtilenlerin dışındaki yazılı bir belgenin vergi hukukunda delil olarak değerlendirilebilmesi, vergiyi doğuran olayın bir parçası olması ve olayı temsil amacıyla düzenlenmesine<sup>51</sup> bağlıdır. Bu türdeki yazılı belgeler dışında, fotoğraf, resim, kroki, plan gibi belli bir olayı temsil etmek üzere düzenlenen “şekil tespit eden belgeler” ile “ses ve görüntü tespit eden” belgelerin de<sup>52</sup> delil olarak kullanılması mümkündür.

## 4. Elektronik Delil

Teknolojik gelişmeler, ürettiği yeni yaşam-etkileşim formları ile insan davranış ve ilişkileri üzerinde değişimler yaratırken, en çarpıcı etkisini, ekonomik ilişkiler ve ticaret üzerinde göstermektedir. Bilgi hukuku başlığı altında yeni bir hukuk dalının geliştiği<sup>53</sup> günümüz dünyasında, teknolojisinin hızına ve gelişen ölçeğine bağlı olarak hukuk terminolojisine de yeni kavramlar girmektedir. Elektronik ticaret başlığı altında, sanal ticaret, bitcoin<sup>54</sup>, elektronik fatura, e-imza, e-beyanname vb. kavramların hukukun bir parçası haline geldiği söylenebilir. Yeni gelişen bu terminolojinin kullanıldığı e-ticaretin kendine özgü “elektronik hukukunu” geliştirdiği de muhakkaktır.

<sup>50</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 738.

<sup>51</sup> Özgün Öztunç, Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Deliller, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 36.

<sup>52</sup> Başlar, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>53</sup> Atilla Erkal, “Bilgi Hukuku Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. İl Han Özyay’a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt, LXIX, S. 1-2, 2011, s. 465.

<sup>54</sup> Bitcoin, dünyanın herhangi bir yerindeki herhangi bir insana kolayca ödeme yapmayı sağlayan fiziken mevcut olmayan, sanal alemde kullanılan kendisi de sanal bir para birimidir. Onur Elele, “**Sanal Para Bitcoin’in Vergilemesi**”, 26.5.2013, (Çevrimiçi), [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/blog?blogid=1274857](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1274857), 22.2.2015.

Teknolojideki gelişmelere paralel olarak, kâğıt yerine elektronik belgelerin kullanılması, iletişim için elektronik ortamın tercih edilir olması ve günlük işlerde bilişim sistemlerinin hayatın vazgeçilmezi haline gelmesi sonucunda oluşan yeni olay ve durumların hukuka uygunluğu, güvenilirliği ve kuralların belirginliği tüm hukuk sistemini etkileyen sonuçlar doğurmaktadır<sup>55</sup>.

Elektronik delil, yargılamada maddi olayı kısmen veya tamamen açığa çıkartacak nitelikte, bilişim sisteminde saklanan ve ortaya çıkartılması kendine özgü hukuki ve teknik bir süreci gerektiren bir veridir<sup>56</sup>. Elektronik delil kavramı, senet delili tanık ifadesi gibi spesifik bir delil türünü değil, uyuşmazlığın çözümünde başvurulacak olan delilin öz niteliğinin elektronik bir özellik taşımasını ve elektronik ortamda saklanmasını ifade etmektedir<sup>57</sup>. Elektronik delillerin en önemli özelliği, sanal ortamda saklandığı için doğrudan görülemeyen, ancak ekranda görüntülenerek veya kâğıt ortamında çıktısı alınarak gözlenebilen deliller olmasıdır<sup>58</sup>.

Zaman ve mekan sınırının ortadan kalkmasını ve kişilerin aracısız olarak hizmetlere erişimini sağlayan e-devlet uygulamaları, kısa zamanda vergileme alanında kullanılmaya başlanılmış ve elektronik vergi yönetimi olgusunu (ETA-Electronic Tax Administration) ortaya çıkarmıştır<sup>59</sup>. Vergi beyannamelerinin elektronik ortamdan gönderilmesi, vergi ödemelerinin yanısıra vergilendirmeye ilgili haciz, tebliğ, beyannameye ilişkin belgeler, muhasebe işlemlerinin kaydedildiği defterler ve denetim işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştiği bir yapıyı ifade eden elektronik vergi yönetimi e- vergileme olarak da adlandırılmaktadır<sup>60</sup>.

Bilim ve hukuk alanındaki söz konusu değişme ve gelişmeler özü itibariyle insanların birbirleriyle ve kurumlarla gerçekleştirdikleri ilişki formlarının dönüşümünden ibarettir. Vergi hukuku açısından, elektronik formla kaydedilip

---

<sup>55</sup> Başlar, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>56</sup> Başlar, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>57</sup> Göksu, **Elektronik Delil**, s. 28-29.

<sup>58</sup> Mine Erturgut, **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 72.

<sup>59</sup> Tülin Canbay, Özge Önkan, "Elektronik Vergileme Uygulamalarının Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Naci Birol Muter'e Armağan**, Ed. Ramazan Gökbnar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar vd., Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Manisa, 2014, s. 246.

<sup>60</sup> Canbay, Önkan, **a.g.e.**, s. 246.

iletilen bilgi ve belgelerin, geçmişte yükümlülerin manuel ortamda ilettikleri beyanname ve bildirimlerden, düzenledikleri fatura ve defterlerden bir farkı yoktur. Olay, gerçek bir ticareti faaliyeti belgelendirmek amacıyla geçmişte kağıda yazılan bilgilerin artık elektronik ortama kaydedilmesidir. Burada çalışmamız açısından elektronik ticaret ve elektronik belge düzenine ilişkin yapılacak değerlendirmede, vergisel sonuç doğuran maddi olayı yansıtan elektronik ortamdaki bilgi ve belgelerin ispat yeteneğinin ve delil olma özelliğinin tartışılıp anlaşılmasıdır<sup>61</sup>.

Geleneksel ticaret kurallarına göre şekillendirilmiş olan Türk vergi mevzuatına, elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve vergiyi doğuran olayı ispata elverişli elektronik deliller konusunda yasal alt yapının uzunca bir süre oluşturulamadığı konusunda eleştiriler yöneltilmekte idi<sup>62</sup>. Ancak son yıllarda e-ticarette ilgili konulardan kaynaklı vergisel uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak deliller konusunda, vergi yasalarının<sup>63</sup> güncellendiğini söylemek mümkündür<sup>64</sup>. Bununla birlikte her an yeni bir formla karşılaşma ihtimali olan gelişen elektronik teknolojisi ortamında, yasal değişikliklerin bu gelişmeleri yakalamasını beklemek gerçekçi olmayacaktır. Bu nedenle elektronik ortamda tutulan kayıtların delil niteliğinin belirlenmesinde pozitif vergi hukuku normlarının yorumu daha da önemli hale gelmektedir. Örneğin vergi yükümlüsünün işyerinde yapılan aramada işyerindeki şirket bilgisayarında bulunan bir kısım muhasebe kayıtlarının delil niteliğinin bu bağlamda değerlendirilmesi gerekir.

Türk vergi hukukunda elektronik işlemlere ilişkin en önemli yasal düzenleme 15.01.2004 Tarih ve 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'dur. Yasanın 5'inci

<sup>61</sup> Vergilemede kıyas yasağının, yorumun sınırını oluşturduğunu da belirtmek gerekecektir.

<sup>62</sup> Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003, s. 102.

<sup>63</sup> Mehmet Yıldırım, "Defter, Kayıt ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması Ve Düzenlenmesi" (Kayıt ve Belgeler), **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 30, Eylül, 2006, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015. Türk Vergi Sisteminde, bilgisayar programları aracılığıyla muhasebe kayıtlarının takip edilmesine yönelik ilk düzenleme 4108 Sayılı yasanın 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci maddesine eklenen fıkra hükmünde yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen yükümlüler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

<sup>64</sup> Kerametdin Tezcan, Sinan Çukurçayır, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme", **Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan Kitap**, ES Yayınları, İstanbul, 2011, s. 258.

maddesinde “Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bir diğer düzenleme HMK’nın 205/2 ve 3’üncü maddelerindeki düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemelere göre “Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler, senet hükmindedir (205/2). Hâkim, mahkemeye delil olarak sunulan elektronik imzalı belgenin, güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş olup olmadığını resen inceler (205/3). Yasadaki hükümden, Türk hukukunda güvenli elektronik imza ile imzalanmış belgelerin senet olarak kabul edildiği görülmektedir<sup>65</sup>. Elektronik defter ve belgeler yargılama safhasında delil olarak Mahkemeye sunulmak istendiğinde, bu belgelerin çıktısı alınarak ve talep edildiğinde incelemeye elverişli şekilde elektronik ortama kaydedilerek mahkemeye ibraz edilir<sup>66</sup>.

Mahkemece, elektronik imzalı belgelerin delil olarak takdir edilmesi, uygun teknik yazılım ve donanımı gerekli kıldığı için, ancak uygun yazılım ve donanım sayesinde elektronik imzalı belgeler, görülebilir, algılanabilir ve kontrol edilebilir<sup>67</sup>. Elektronik imzalı belgeler, imza kontrolünden sonra gerçekliği, doğruluğu ve imzalı belgenin değiştirilmediği saptandıktan sonra gizli imza anahtarı sahibinden kaynaklandığı ispatlanmış sayılacağından bu aşamadan sonra bu belgenin delil değeri, yargıç tarafından serbestçe takdir edilecektir<sup>68</sup>.

### **a. Elektronik Ortamda Verilen Beyanname ve Bildirimler**

Maliye Bakanlığı, vergi beyannameleri ile bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi

<sup>65</sup> Erturgut, **a.g.e.**, s. 21. HMK’nın 205’inci maddesi ile HMUK’un 295/A’da getirilen hükümler korunmuştur.

<sup>66</sup> M. Serhat Sarısözen, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Medeni Usul Hukukumuzda Getirdiği Yeni Düzenlemeler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 96, 2011, s. 368.

<sup>67</sup> Hakan Albayrak, "**Elektronik Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**", 2008, (Çevrimiçi), <http://hakanalbayrak.blogspot.com.tr/2008/05/elektronik-belgelerin-delil-olarak.html>, 2.1.2016.

<sup>68</sup> Albayrak, **a.g.e.**



hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır<sup>69</sup>.

VUK'un anılan hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca; vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar, 340, 346, 351, 357, 367, 368, 373, 376 ve 386 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. 376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi yükümlüleri ile kurumlar vergisi yükümlülerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiş olup; beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilen yükümlülerin, elektronik ortamda gönderilecek beyannamelerini, 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslar doğrultusunda gönderecekleri belirtilmiştir.

VUK'un 148, 149 ve Mükerrer 257'nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 362 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan yükümlülerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiştir<sup>70</sup>. Söz konusu bildirim formları Elektronik ortamdaki bildirim formları, kullanıcı kodu, parola ve şifre almış yükümlülerce yerine getiriliyor ise, formu düzenleyen kısmına, yükümlüye ilişkin bilgiler, formdaki yeminli mali müşavir kısmına ise, varsa yeminli mali müşavirlere ilişkin bilgiler yazılarak gönderilmektedir. Yükümlülerce yapılan tüm bildirimler uyuşmazlık durumunda lehlerine ya da aleyhlerine delil olarak kullanılmaktadır. Bu

<sup>69</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının 5228 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen (4) numaralı bendi.

<sup>70</sup> Ba-Bs Bildirim Formlarının 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden tespit edilmiştir. Daha sonra yayımlanan 418 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de 396 Sıra Nolu Tebliğde değişiklikler yapılmıştır. Buna göre 2010 yılından itibaren, yükümlülerin bir aylık dönemde bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile Maliye Bakanlığı'na bildirilecektir.

verilen form ve bildirimler vergi risk analiz sistemlerinde depolandıktan sonra analiz edilerek şüpheli görülen durumlarda ilgili hesaplar incelemeye tabi tutulmaktadır.

## **b. Elektronik Defter ve Belgelerin Delil Niteliği**

VUK'ta elektronik belge düzenine ilişkin bazı tanımlamalar yapılmıştır. Bu düzenlemelerin başında VUK'un mükerrer 242'inci maddesi gelmektedir. Anılan maddede yapılan tanımlamayla elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtların bütünü<sup>71</sup> ifade etmektedir (VUK md. 242/2-1).

Elektronik kayıt ise elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder (VUK, md. 242/2-3)<sup>72</sup>. VUK'un mükerrer 242/2'nci maddesiyle<sup>73</sup> Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, çıkarılan "Elektronik Defter Genel Tebliği"nde, elektronik defter, belge ve kayıtlara, bu kayıtların oluşturulmasına, muhafazası ve ibrazına ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Elektronik kayıtların tutulacağı e-defterler açısından en önemli sorun uygulamada söz konusu defterlerin hukuki açıdan delil olarak kabul edilebilmesini sağlayacak şekilde belirli bir onay makamının kontrolü ve gözetimine olan gereksinimdir<sup>74</sup>.

Bu bağlamda anılan gereksinim doğrultusunda çıkarılan, 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4'üncü bölümünde; elektronik defter ve belge sisteminin; elektronik defter ve belgelerin değiştirilememesi, bozulamaması, silinememesi, okunamaz hale getirilememesi, erişilememesi konularında önlemler içeren kontrol mekanizmalarının bulunması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca 421

<sup>71</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242 inci maddesi (4731 sayılı yasanın 4/E maddesiyle eklenen fıkra)

<sup>72</sup> "Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir" (VUK, md. 242/2-4).

<sup>73</sup> 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Elektronik Defter Genel Tebliği"

<sup>74</sup> Biyan, **İspat ve Delil**, s. 231.

seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>75</sup> ile bir kısım yükümlü gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu yükümlülerin tıpkı normal belge düzenindeki yükümlüler gibi, elektronik ortamdaki defter, belge ve sair kayıtlarını incelenmek üzere ibraz etme yükümlülükleri bulunmaktadır.

397 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ise, faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeler içermekte olup, Tebliğde; e-fatura, mali mühür vb. konularda cezai müeyyide ve diğer yükümlülüklerle ilişkin hususlar açıklanmıştır<sup>76</sup>. Tebliğde geçen e-fatura'nın, yeni bir belge türü olmadığı, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğuna ilişkin ifade, yukarıda belirttiğimiz elektronik belge ve kayıtların manuel ortamdaki belge ve kayıtların bir başka formu olduğu yönündeki açıklamamızı doğrulamaktadır.

Diğer yandan 1 Nisan 2016<sup>77</sup> tarihinden itibaren uygulamaya geçmesi kararlaştırılan E-Tebliğat uygulaması ile de tebliğ işlemleri elektronik ortama taşınması ve bu suretle vergi uyumsuzluklarının önemli bir kısmını oluşturan hatalı tebliğ işlemlerinin sayısının azaltılması amaçlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, E-Tebliğat sistemi ile yükümlülerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesi fiziki ortamda yapılan tebliğat ile aynı sonucu doğurmaktadır.

Elektronik ortamda yapılan işlemlerin vergisel açıdan takibinde karşılaşılabilecek zorluklara değinecek olursak, öncelikle belirtmek gerekir ki söz konusu ortamlarda

<sup>75</sup> 421 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>76</sup> Anılan tebliğe göre, elektronik fatura uygulamasından yararlanan yükümlüler, sistemlerini kesintisiz fatura ve ilgili mesajları alabilir ve gönderebilir halde açık tutmak durumundadırlar. Mücbir sebepler dışında bu zorunluluğa uymayan yükümlülerin entegrasyon izinleri iptal edileceği, elektronik fatura uygulamasını sadece portal yöntemiyle kullanabilecekleri belirtilmiştir. Bilgi işlem sistemlerinin entegrasyonu yöntemiyle elektronik fatura uygulamasından yararlanan yükümlüler, sistemleri üzerinde yapacakları bakım, onarım, gözden geçirme vb. işlemler nedeniyle sistemlerine erişim kesintiye uğrayacak ise bu kesintiden önceki üç işgünü içerisinde hangi tarihte ve ne kadar süreyle sistemlerinin kesintiye uğrayacağını Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmekle yükümlüdürler.

<sup>77</sup> 29.12.2015 tarihli ve 29577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 467 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile söz konusu tarih değiştirilmiştir.

sadece maddi değil, aynı zamanda dijital işlemlerin de yapılması, matrahın belirlenmesini oldukça zorlaştırmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesinde ülkelerin karşılaştığı sorunların başında, bu yeni ekonomik çevrenin ve bu çevrede ortaya çıkan gelir ve kârların mevcut vergi yasaları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağına veya yeni sistemin nasıl oluşturulacağına<sup>78</sup> ve belge düzeninin nasıl sağlanacağına tam olarak öngörülememesi gelmektedir. E-ticarette yerelsellik ilkesinin uygulanmasına bağlı olarak vergisel uyumsuzluklar, ticarete konu malların teslim yerine ve ifasına ilişkin kuralların uygulanmasında ortaya çıkar. Ülke sınırından geçirilen maddi eşyanın siparişin ve faturalandırmanın çevrimiçi bir şekilde tamamlandığı hallerde bunların mal mı yoksa hizmet mi olarak değerlendirileceği konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır<sup>79</sup>.

E-ticaretten elde edilen kazancın tespitinde karşılaşılan sorunlar genellikle elde edilen gelirin nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, e-ticaretten elde edilen gelirin “ticari kazanç” (business profit) olarak mı, yoksa gayrimaddi hak bedeli “telif” (royalty) olarak mı vergilendirileceğinin belirlenmesinde tartışma konusudur<sup>80</sup>. Bu konunun çözümlenmesinde maddi malların satışından elde edilen gelirin ticari kazanç; gayrimaddi, yazılım danışmanlık vb. mal ve hizmet sunumlarından elde edilen gelirin ise gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmek suretiyle<sup>81</sup> bir çözüm bulunmuştur.

E-ticaretin vergilendirilmesi açısından, mevcut vergi yasalarının uygulanması aşamasında ortaya çıkan sorunların önemli bir kısmı, dijital ürün satışı, sanal şirketler gibi pür e-ticaret kapsamında değerlendirilen ticaret yöntemlerinden kaynaklanmaktadır<sup>82</sup>. Dayanağını Anayasa'nın 73'üncü maddesinden alan “verginin yasallığı ilkesi” ile vergi hukukunda da geçerli olan “kıyas yasağı” birbirini

<sup>78</sup> Yunus Ceran, Recep Çiçek, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.14, S. 1, Yıl 2007, s. 292.

<sup>79</sup> Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, (Elektronik Vergilendirme) Der Yayınları, İstanbul, 2003, s. 215.

<sup>80</sup> Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 44.

<sup>81</sup> Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>82</sup> Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 14 S. 1, s. 155.

tamamlayan iki ilke olarak yasalarda açıklıkla öngörülmeven durumların vergilendirilmesinde olduğu gibi, pür e-ticaretin mevcut vergi yasaları ile vergilendirilmesinde de çeşitli hukuki sorunlar oluşturduğu ifade edilmektedir<sup>83</sup>.

## 5. Uzman Görüşü

Teknik anlamda bir delil olmamakla beraber uzman görüşü, tarafların, dilekçelerindeki maddi ve hukuki değerlendirmelerini güçlendirme amacıyla<sup>84</sup> uyuşmazlık konusu alandaki uzmanlardan alarak dosyaya sunduğu bilimsel görüşlerdir. Anglo-Amerikan hukuklarındaki “taraf bilirkişisi” ya da “uzman-tanık” deliline benzer bir kurum olan uzman görüşü ile taraflar, kendi istedikleri uzmandan bilimsel görüş alabilirler. Medeni yargılamadaki yargıç ta gerekli gördüğu takdirde dosyaya görüş sunan uzmanın duruşmada bizzat dinlenilmesine karar verebilir<sup>85</sup>. Hukuki mütalaa veren kişi, var olan bütün hukuki savunmaları ve delilleri ortaya koymak ve taraf lehine birtakım sonuçlar çıkarmak yönünden avukata, mütalaa verdiği konuda yaptığı hukuki değerlendirmeler yönünden de bilirkişiye benzetilmektedir<sup>86</sup>.

Mülga Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu’nda yer almayan ve Anglo-Sakson kökenli bir hukuk kurumu olan “taraf bilirkişisi” veya “uzman tanık” kurumundan esinlenerek<sup>87</sup> HMK’da düzenlenen “uzman görüşü” yargıcın serbestçe değerlendirebileceği takdiri delillerdendir(md. 293).

*“Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez. Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir. Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir övzü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz (HMK md. 293)”*.

Uzman görüşü ile bilirkişilik kurumu, uygulanan usuli prosedür açısından farklılık gösterir. Mahkemece resen ya da tarafların isteği üzerine zorunlu hallerde

<sup>83</sup> Coşkun, a.g.m., s. 155.

<sup>84</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 621.

<sup>85</sup> Mustafa Göksu, **Hukuk Yargılamasında Elektronik Delil**, (Hukuk Yargılaması) Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 89.

<sup>86</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 59, Yıl. 2005, s. 67.

<sup>87</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 621.

bilirkişi incelemesi yaptırılırken, uzman görüşünden tarafların isteği üzerine yine onların seçtiği kişilerden hukuki ya da teknik görüş almak suretiyle yararlanılır. Yine bilirkişiden farklı olarak, yargılama süresini etkilemeksizin ve yemin verdirilmeksizin, ücreti, talep eden tarafça karşılanmak üzere taraflar hukuki görüş dahil dilediği her konuda uzman görüşünden yararlanabilir<sup>88</sup>.

Uzman görüşüne ilişkin hükümlerin düzenlendiği HMK'nın 293'üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki "*Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir*" hükmü ile üçüncü fıkrasındaki "*çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özürlü olmadan gelmezse hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz.*" şeklindeki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, son fıkra hükmüyle ihtiyari olarak taraflarca sunulan uzman görüşüne gereksiz bir değerlendirme yasağı getirildiği görülmektedir. Yasal düzenlemede yargıca, açıklama yapmak üzere uzmanı çağırma takdir hakkı tanındığı için (HMK md.293/2), duruşmaya katılmayan uzman için yeniden bir davetiye çıkarıp çıkartmamakta yargıç serbest bırakılmıştır. Sorun, mücbir bir sebep olmaksızın bir ya da birkaç duruşmaya katılmayan uzman kişinin tanık sıfatı olmadığından duruşmaya zorla getirilememesi ve sırf duruşmaya katılmadığı için de sunduğu mütalaasının adeta yasak delilmiş gibi tümünden değerlendirme dışı bırakılmasındadır. Davanın taraflarınca ihtiyari olarak sunulan uzman görüşüne getirilen değerlendirme yasağının delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır. Kanımızca, teknik bir açıklamaya ihtiyaç duyduğunda, bir bilirkişiye resen başvurabilme imkanının tanındığı yargıç, tarafların ihtiyari olarak dosyaya sunduğu bir uzman görüşünü değerlendirmeye almak istiyorsa -müellifini duruşmaya getirmese bile- alabilmelidir.

Vergi yargılaması açısından, yasakoyucu tarafından uzman görüşü için İYUK'un 31'inci maddesiyle HMK'ya bir atıf henüz yapılmadığı için uzman görüşü kurumunun nasıl işletileceği belirsizdir. Normatif bir bakışla vergi yargısında uzman görüşünün dikkate alınması, kararda bir tarafın sunduğu uzman görüşüne atıfta

---

<sup>88</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 622.

bulunulması mümkün değildir. Ancak delil serbestisi sisteminin geçerli olduğu vergi yargılamasında, düşünce açıklaması şeklinde de olsa dava dosyasına giren bir uzman görüşünün, yargıç tarafından benimsenerek değerlendirmeye alınmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Kanımızca, yargıçlar değerlendirmeye aldığı uzman görüşüne, bilirkişi raporundan farklı olarak mahkeme kararında atıf yapıp yapmamakta serbesttir. Mahkemece, delillerin değerlendirilmesi sürecinde dosyaya sunulan uzman görüşünden yararlanılması ve mahkemenin gerekçeli kararına bu uzman görüşten esinlenerek bir cümlenin ya da fikrin aktarılması durumunda, görüş sahibine atıf yapılmasının etik açıdan zorunluluk bulunduğu şüphe yoktur. Böyle bir atfın, görüşün rastgele bir düşünceye dayanmadığını bilakis, muteber bir bilimsel kaynaktan geldiği konusunda taraflara ve temyiz merciine de bir fikir verecektir.

## **B. VERGİ İDARESİNCE SUNULAN DELİLLER**

İdarenin yaptığı her işlemin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, onun, hukuka uygun şekilde hareket ettiğini belgelendirme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır<sup>89</sup>. Vergi idaresince öne sürülen başlıca deliller, yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanak ve raporlar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir<sup>90</sup>. Bu bağlamda vergi idaresince ön tarhiyat işlemleri denilen hazırlayıcı işlemler, vergi inceleme raporları ya da denetim amaçlı tutulan inceleme tutanakları, yoklama tutanakları, arama tutanakları, takdir komisyonu tutanakları, vergi istihbarat arşivleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yasal yetkisi çerçevesinde yükümlülerden ve ilgili kurum ve kuruluşlardan istediği bilgi

---

<sup>89</sup> Nitekim, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 27.12.2013 tarih ve E.2011/5045, K.2013/6166 sayılı bozma kararında, "yasa hükmünde borçlunun kendisinin ve ailesinin kullandığı haline münasip evinin haczedilemeyeceği, evin haline münasip bir yerden daha fazla değere sahip olması durumunda ise maddede düzenlenen koşullar dahilinde haczedilebileceği öngörülmüş olup, bu düzenlemeye göre borçlunun evinin haline münasip ya da haline münasip bir yerden daha fazla değere sahip olduğunun alacaklı amme idaresince tespit edilmesi gerektiği, ...Olayda ise amme alacaklısı olan davalı idarece bu yönde bir tespit yapılmamış olup, hacze konu olan evin davacının haline münasip olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulmadan uygulanan hacze karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında yasaya uygunluk bulunmamaktadır" şeklinde hüküm kurularak, idareyi, tesis ettiği işlemin hukuka uygun olduğunu ispatla yükümlü tutmuştur. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>90</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 205.

formları<sup>91</sup>, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları vergi uyumsuzluklarında idarece sunulan delillerden başlıcalarıdır.

## 1. Bilgi Toplama Araçlarıyla Elde Edilen Deliller

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinde vergi incelemesinde kullanmak üzere kamu idare ve müesseselerine, yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilere, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri verme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu zorunluluk sadece vergi yükümlüsünü değil onlarla işlem yapan üçüncü kişileri de kapsamaktadır (VUK md.148/1). Örneğin ticari kazancın gerçek miktarını araştırılan bir müteahhidin daire sattığı kişilerden, gerçek satış bedelleri sorularak bilgi istenebileceği gibi<sup>92</sup>, satın alanların kullandıkları konut kredisinin miktarı bankalardan sorularak da (üçüncü kişilerden) bilgi toplanabilir<sup>93</sup>.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur (VUK md.148/2). Sözlü ifadenin delil olabilmesi için ifade edilen hususların söylendiği şekliyle tutanak altına alınması gerekir. İfade veren şahsın, tutanağa yazılan ifadelerin kendisine ait olduğunun saptanması için tutanağın altına imza atması gerekir<sup>94</sup>.

Yasa metnine göre, bilgi verilmesi için yükümlülere uygun bir süre verilmesi gerekmektedir. Vergisel işlemlerde süreler yasa ile belli edilir. Yasa'da açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan

<sup>91</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 630.

<sup>92</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 101.

<sup>93</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 29.4.2009 tarih ve E.2007/5985, K.2009/2379 sayılı kararında, "...olayda, inceleme elemanınca menkul sermaye iradı elde ettiği halde beyan etmeyen mükelleflerin tespitinin istenilmesi üzerine Sultanahmet Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından davacının da içinde bulunduğu ve bankalardan temin edilen bir liste oluşturulduğu ve listenin davalı idareye gönderildiği, davalı idare tarafından da davacının hesabının bulunduğu Pamukbank Sirkeci Şubesi nezdinde elde ettiği faiz geliri esas alınarak tarhiyat yapıldığı, Sultanahmet Vergi Dairesi Müdürlüğü yazısı ve banka hesapları haricinde resen takdire dayanak oluşturan takdir komisyonu kararı veya inceleme raporu bulunmadığı, bu bilgilere dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir. ...temyiz isteminin reddine, İstanbul 3.Vergi Mahkemesi... kararının onanmasına" karar verilmiştir (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>94</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 203-204.



idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder (VUK md. 14). VUK'un 148'inci maddesinde bilgi verme ile ilgili açık bir süre belirtilmediği için vergi incelemesine yetkili olanlar yükümlü ya da üçüncü kişilere 15 günden az olmamak üzere süre vermek zorundadırlar.

Üçüncü kişilerden bilgi istenmesi durumlarında bilgi istenen bu şahıslar bir anlamda maddi olayın tanığı olarak değerlendirilirler. Bilgisine başvuru tanığın vereceği ifadelerin delil niteliğini haiz olabilmesi için mutlaka vergiyi doğuran olayla ilişkili olması gerekir<sup>95</sup>.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel yasalarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak, haberleşmenin gizliliği ilkesinin bir gereği olarak<sup>96</sup> Posta, Telgraf ve Telefon İdaresi, muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu belgeleri; meslek sırrı dolayısıyla hekimler, diş hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurları, hastaların hastalıklarının nevine dair bilgileri; avukatlar kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususlara dair bilgileri vermektan kaçınabilir. Bununla birlikte avukatlar vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık dışındaki sıfatları dolayısıyla elde ettikleri hususlara dair bilgi vermektan kaçınamazlar (VUK md.151).

VUK'ta yükümlülerin yanı sıra birtakım kurum ve kuruluşlara da sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar (VUK md.149). Bunların dışında sulh yargıcı, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslar, muhtarlar, banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere de ölüm olaylarını ve intikalleri belli sürelerde vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirmektedir (VUK md. 150). VUK'un 148'inci

---

<sup>95</sup> Karakoç, a.g.e., s. 203.

<sup>96</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 102.

maddenin son fıkrasında memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurlarının bilgi verme zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmiştir<sup>97</sup>.

Diğer taraftan Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez<sup>98</sup>. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka dayanarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına (dair) bilgiler istenebilir (VUK md. 151). VUK'un 151'inci maddesinde, bilgi verme zorunluluğu olanların özel yasalarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, istenen bilgileri vermekten imtina edemeyecekleri belirtilerek bilgi verme zorunluluğu teyit edilmiştir. Yukarıda anılan bilgi verme yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarının (ilgili bendine göre) kesilmesi Şeklinde yaptırım getirilmiştir<sup>99</sup>.

Yasa koyucu, VUK'un 148'inci ve 149'uncu maddesi kapsamında istenecek bilginin mahiyeti konusunda ayrıntıya yer vermediği gibi, bu konunun ayrıntılarının bir alt norm tarafından düzenleneceğine dair hükmü de öngörmemiŐtir. Oldukça genel ve soyut nitelikteki yasa hükmünde yükümlülerden istenecek olan bilginin kapsamı belirtilmemiŐse de, bu istemde Anayasal sınırlarla belirlenen alanın dışına çıkılamayacağı açıktır. Örneğin bu istemin geniş tutularak vergisel olayla ilgili bulunmayan, bireyin Şahsi, mesleki ve ailevi özelliklerini gösteren, o bireyi diğer bireylerden ayırmaya ve niteliklerini ortaya koymaya elverişli her türlü bilgiyi ifade eden "kişisel veriler"<sup>100</sup>in istenememesi gerekir<sup>101</sup>.

<sup>97</sup> İdris Hakan Furtun, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları", Ed. Bahri ztrk, Funda Başaran Yavaşlar: **Vergi Hukuku rneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Kitabı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 310.

<sup>98</sup> 5237 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun "İçeriği Devlet Sırrı Niteliğindeki Belgelerin Mahkemece İncelenmesi" başlıklı 125'inci maddesine göre "*Bir suç olgusuna ilişkin bilgileri içeren belgeler, Devlet sırrı olarak mahkemeye karşı gizli tutulamaz. Devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler, ancak mahkeme hkmi veya heyeti tarafından incelenebilir. Bu belgelerde yer alan ve sadece yüklenen suçu açıklığa kavuŐturabilecek nitelikte olan bilgiler, hâkim veya mahkeme başkanı tarafından tutanağa kaydettirilir*" (CMK md.125).

<sup>99</sup> Furtun, **Denetleme Araçları**, s. 312.

<sup>100</sup> Henüz yasama meclisinden geçerek yasalaaŐmamıŐ bulunan "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı"nda md.3/1-'de, belirli veya kimliği belirlenebilir gerçek ve tüzel kişilere ilişkin tüm bilgiler kişisel veri olarak tanımlanmıştır. <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>. Kişisel veri konusunda Şen'e göre, bireyin yaşadığı sağlık sorunları, hekimi ile arasındaki münasebetleri, hastalığının ne olduğu, kullandığı ilaç, kendisine uygulanan tedavi, vücut özellikleri, tahlil ve sair

## 2. Vergi İstihbarat Arşivlerinden (Risk Analiz Sistemi) Elde Edilen Deliller

Vergi idaresince Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve 151'inci maddelerinde verilen yetkiye dayanılarak toplanan bilgi ve belgeler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanılacağına, Maliye Bakanlığı'nca tespit olunacağı belirtilmiştir (VUK md.152).

Vergi incelemelerinde kullanılmak üzere vergi idaresince toplanan bilgilerin tasnifi ve arşivlenmesi işlemleri 1951 yılından 2006 yılına kadar yürürlükte bulunan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği hükümlerine göre yapılmakta idi<sup>102</sup>. 2006 yılından itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde benzer amaçlarla kurulan birimlerde ya da VEDOP (I, II ve III)<sup>103</sup> vb. elektronik sistemler aracılığıyla bu analiz ve arşivleme çalışmaları yürütülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2009 ve 2010 yıllarında geliştirilen risk analiz sistemi ile 4 farklı vergi denetim birimince incelenecek yükümlülerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan yükümlülerin ve/veya sektörlerin belirlenmesinden sonra incelemeler başlatılmaktadır. Risk Analiz Merkezi'nde her bir proje ekibi, hedef yükümlü grupları içinde riskli yükümlüleri

---

tetiklerin sonuçları "kişisel veri" kapsamına girer. Tasarımın geniş tanımına göre; kişi ile ilgili her türlü bilgi, bu kapsamda kişinin telefon numarası, parmak izi, avuç içi taraması, biyometrik kimliği, ev veya iş adresi, T.C. kimlik numarası, hastane, banka, nüfus ve adli sicil kayıtları, alışveriş yaptığı yerler ve tercihleri, siyasi görüşü, dini inancı, siyasi parti ve sivil toplum örgütlerine üyeliği, sosyal faaliyetleri, aile yapısı, cinsel hayatı kişisel veri sayılmalıdır. Geniş bilgi için bkz.: Ersan Şen, "**Vergi Usulünde Kişisel Veri Aktarılması**" (Kişisel Veri), (Çevrimiçi) <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1568725-vergi-usulunde-kisisel-veri-aktarilmasi> 17.11.2015.

<sup>101</sup> Şen, VUK'un 148'inci maddesinin, Anayasa'nın 11'inci maddesindeki hüküm nedeniyle normlar hiyerarşisinin tepesinde olan Anayasa md.13 ve 20/3 hükümleriyle bağdaşmadığını, özel hayatın gizliliği ve korunması hakkının önemli bir unsuru olan kişisel verilere kamu otoritesinin aşırı veya keyfi müdahalesine izin verildiği, hatta kişisel verilerin elde edilebileceğine dair bir zorunluluğun da tanımlanmadığını savunmaktadır. Şen, **a.g.e.**

<sup>102</sup> 5.10.2006 tarih ve 26310 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2006/10933 sayılı "Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair" Bakanlar Kurulu Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Daha fazla bilgi için bkz.: Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 204-205.

<sup>103</sup> Vergi Daireleri Otomasyon Projesi; "*VEDOP, bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulmasını amaçlayan bir projedir*". Engin Hepaksaz, Betül Hayrullahoğlu, "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt. 3, No. 2, 2011, (Çevrimiçi) [http://www.sosbilko.net/dergi\\_SBD/arsiv/2011\\_2/engin\\_hepaksaz.pdf](http://www.sosbilko.net/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepaksaz.pdf), 10.1.2015.

tespit etmeye çalışmaktadır<sup>104</sup>. Analizlerin sonucunda Gelir İdaresi'nin ilgili birimlerinde oluşturulan "Risk Analiz Projeleri"<sup>105</sup> sayesinde, yapılacak vergi incelemelerinde teknolojinin imkanlarından da yararlanmak suretiyle daha etkin bir denetim stratejisi geliştirilmesinin amaçlandığı görülmektedir.

Diğer yandan, vergi denetiminde çok başlılığın önlenmesi ve etkin bir denetim mekanizması oluşturulması amacıyla 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakanlık makamına bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Aynı KHK'nın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile 178 sayılı KHK'nın 20'inci maddesi yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemede "her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek" ifadelerine yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme ile Gelir İdaresi tarafından inceleme ve denetim için risk analizine dayalı oluşturulan yükümlü seçim yöntemlerine ait proje ve çalışmalarının Vergi Denetim Kurulu tarafından yürütüleceği belirtilmiştir<sup>106</sup>. Risk analiz sürecinde yükümlüler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, yükümlüyle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır<sup>107</sup>.

<sup>104</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2009**, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No.112, Ankara, 2010, s. 81. (Çevrimiçi) [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf), 18.02.2015.

<sup>105</sup> *Risk Analiz Projeleri kapsamında, "Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projeleri", "Tapu Bilgilerinin Analizi Projeleri", "Konut Kredileri-Müteahhit Beyanları Karşılaştırılması Projesi", "Kredi Kartı İle Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi Katma Değer Vergisi (KDV) İadesi Risk Analizi Projesi", "Sahte Belge Risk Analizi Programı"* gibi programlar geliştirilmiştir. Daha detaylı bilgi için bkz.: Gelir İdaresi Başkanlığı, **a.g.e.**, s. 81-87.

<sup>106</sup> Vergi Denetim Kurulu, **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu (2013)**, Vergi Denetim Kurulu, Ankara, 2013, s. 4, (Çevrimiçi) [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf), 10.1.2015

<sup>107</sup> Vergi Denetim Kurulu, **a.g.e.**, s. 35. "Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı

Vergi istihbarat arşivlerinde tutulan bilgi ve verilerin yahut yükümlüler dışındaki banka vb. üçüncü kişilerden bilgi toplama amacıyla edinilen bilgi ve verilerin korunması doğrudan vergi mahremiyetiyle ilgilidir. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5'inci maddesine göre yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına (şahsi sırları), muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine (ticari sırları) veya mesleklerine (mesleki sırlar) ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususlar vergi mahremiyetinin konusunu oluşturur<sup>108</sup>.

Vergi idaresince söz konusu vergi istihbarat arşivlerinde tutulan bilgiler çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır. Örneğin, yükümlüler, haklarında mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen şirketlerin sahte fatura düzenleyicisi firmaların kaydedildiği kod listelerinde yer alması gibi olumsuz tespitler nedeniyle özel esaslara tabi yükümlüler listesine alınmakta ve bu yükümlülerin KDV iade talepleri anılan listelerde yer alıp almamasına göre değerlendirilmektedir.

Vergi yargısında müstakar hale gelmiş kararlarla, yükümlülerin bu şekilde kategorize edilebilmelerine olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmaksızın yapılacak sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere de aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle kod listesine alınma işlemleri iptal edilmektedir. Her ne kadar vergi idaresince söz konusu vergi istihbarat arşivlerinde tutulan bu kayıt ve listelerin iade

---

*bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır... Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir....Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz." (VUK md.5/2)*

<sup>108</sup> Saltzman, **a.g.e.**, 202'den aktaran: Saban, **Vergi Hukuku**, s. 209. "ABD Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin (*secret fiscal*) konusunu özel hayatına ait sır (*individual interests in personal privacy*) ve ticari sırlar (*confidentiality of business information and trade secret*) oluşturur."

taleplerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlandırılması amacıyla kullanıldığı<sup>109</sup> ve idarenin iç işlemi olduğu ve bu nedenle uygulamanın idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem sayılamayacağı ileri sürülmekte ise de vergi yargısı bu işlemleri haklı olarak icrai işlemler olarak değerlendirmektedir<sup>110</sup>.

### 3. Vergi İnceleme ve İncelemeye Başlama Tutanakları

VUK'un 141'inci maddesinde inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayların ve hesap durumlarının tutanaklar ile tespit ve tevsik olunacağı öngörülmüştür. Bu tutanaklar vergi inceleme raporlarında resen tarh nedeni olan hususların tamamını içermek durumundadır. Bu tutanaklar yükümlü beyanlarının gerçeğe ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu gösteren bilgi ve delillerin en önemli kısmını oluşturan ve bu konuda gerek idari safhada yapılacak değerlendirme (raporlama) ve idari işlemlere (tarhiyat ve ceza kesme)<sup>111</sup>, gerekse de yargılama safhasındaki değerlendirmelerde esas alınan resmi belgelerdir. İlgililerin itiraz ve mülhazaları varsa bunlar da tutanağa geçirildikten sonra, tutanakların bir nüshasının yükümlüye veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir (VUK md 141/1).

Hakkında vergi incelemesi yürütülen yükümlü adına düzenlenen tutanakları, ilgili şahıslar imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer suç delili olmaması şartıyla her zaman bu tutanakları imzalıyarak defter ve vesikaları geri alabilirler (VUK md. 141/2). Alıkonulan defter ve vesikalar yazı ile yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır<sup>112</sup>.

<sup>109</sup> Vergi idareleri savunmalarında bu işlemlerin dayanağının 84 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine dayanılarak hazırlanan "*Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi Projesi*" olduğunu ileri sürmektedirler.

<sup>110</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 29.12.2014 tarih ve E.2014/9826, K.2014/7175 sayılı onama kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>111</sup> Azmi Demirci, "Vergi İnceleme Tutanakları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 218, 2011, s. 71. (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 17.12.2015.

<sup>112</sup> Bu son husus 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; a) Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan yükümlüye tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel tarhiyat bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce yükümlüye bildirildiğine dair hususlar yer almalıdır (Yön. md. 17/1).

Vergi inceleme raporlarının dayanağı olan ve VUK'un 141'inci maddesi hükmüne göre düzenlenen söz konusu tutanaklarda yazılı hususlar vergi yükümlüleri için bağlayıcıdır. Burada yazılıp, adına vergi inceleme raporu düzenlenip tarhiyat yapıldıktan sonra burada yazılı olan ifadenin gerçeği yansıtmadığına yönelik yükümlü defileri kabul edilmemektedir. Danıştay Yedinci Dairesi, ihtiraz-i kayıt konulmaksızın imzalanan tutanaktaki ifadenin delil olduğuna hükmetmiştir<sup>113</sup>.

Danıştay Üçüncü Dairesi, maddi olayın esasına etki eden temel bulgulara ilişkin ikrar olarak değerlendirilebilecek ifadeye yer verilerek yapılan tarhiyata ilişkin davanın reddedilmesi üzerine, davacının temyiz aşamasında dile getirdiği **“tutanağın baskı altında imzalandığı yönündeki”** iddialarına itibar etmeyerek temyiz istemini reddetmiş ve yerel mahkemenin emsal nitelikteki kararını onamıştır<sup>114</sup>. Bu karardan çıkan sonuca göre, vergi inceleme tutanağında yazılan

<sup>113</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 20.11.2002 tarih ve E.2000/5690, K.2002/3649 sayılı kararı bu yöndedir. *“Emlak komisyonculuğu faaliyetinde bulunan davacının 1996 yılında düzenlediği iddia edilen alım satım anlaşmaları ile ilgili olarak inceleme elemanınca sorulması üzerine, davacı tarafından, bu anlaşmalardaki komisyonculuk işlemlerinin gerçekleştirildiği, elde edilen hasılat için fatura düzenlemediği, bunun yanı sıra alıcı ve satıcıların her birinden katma değer vergisi dahil %2 oranında komisyon ücreti tahsil edildiği ifade edilerek buna ilişkin tutanağın ihtiraz-i kayıt konulmaksızın imzalanmış bulunması, gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirin kayıt ve beyan dışı bırakıldığını gösterdiğinden, dava konusu işlemi eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesi ile iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>114</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 19.11.2013 tarih ve E.2013/7174, K.2013/5127 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Şubat 2014); (Hatay 1. Vergi Mahkemesi Kararı: *“...Uyuşmazlık konusu olayda, davacının pay sahibi olduğu ortaklığın kullandığı iki adet bilgisayarda bulunan excel çalışmalarının, folio adı verilen müşteri hesap dökümleri, günlük müşteri listeleri, günlük oda durumu çizelgeleri, günlük kasa durumu yapraklarının yasal defter ve belgelerden farklı bilgiler içermesi bu kayıt ve belgelerin gerçek*

hususlara dair ihtirazi kayıt konulmadığı durumlarda, bu tutanakta yapılan tespitlerin, tutanağı imzalayan şahsın iradesini sakatlayan bir halin bulunduğu ortaya konulmadıkça doğru olduğu kabul edilir.

Vergi inceleme tutanakları dışında bir de vergi incelemesine başlanıldığında düzenlenen “İncelemeye Başlama Tutanakları” bulunmaktadır. Bu tutanaklar, “*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” uyarınca düzenlenir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlamak zorundadır. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde, durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan inceleme ve denetim birimine bildirilir. İnceleme ve denetim birimi, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir (Yön. md 9/1).

İncelemeye başlama tutanaklarında a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme, vergi türü), c) İncelemeye alınma gerekçesi, ç) İnceleme dönemleri, d) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, e) Tutanağın tanzim yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde yükümlünün imzası bulunmak zorundadır (Yön. md.10). Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yaptıkları yükümlüleri, incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilendirmek ve bu bilgilere erişim yollarını gösterirmek durumundadır (Yön. md.10/2).

---

*işlemlerin gizlenmesi amacıyla tutulduğunu gösterdiği gibi, 213 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin B bendinde yazılı kural gereği, mahkeme kararına istinaden yapılan arama üzerine ele geçirilen hizmet satışlarına ilişkin bilgilerin yer aldığı düzenli olarak tutulan bu kayıtların hukukten itibar edilebilecek nitelikte maddi delil olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bilgisayar kayıtları ile belirlenen ve gerek ortaklık yetkilisinin kayıtların tutulmasının amacının çalışma kapasitesi, hazırlık ve fizibilite çalışması olduğu yönündeki ifadesi, gerekse arama sırasında ele geçirilen diğer belgelere dayanılarak yapılan incelemenin sonuçları, dönem hasılatının bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığını göstermektedir.” )*



#### 4. Vergi İnceleme Raporları

Vergiyle ilgili ödevlerin yükümlülerce vergi mevzuatına uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi, vergi hukukunun ve yargısının en temel konularından birisidir. Vergi incelemeleri, bu bağlamda vergi yükümlüleri ve sorumlularınca tutulan yasal defter, kayıt ve belgelerin doğruluğunun gerek muhasebe tekniği yönünden gerekse de vergi mevzuatına uygunluğu yönünden denetlenmesi<sup>115</sup>, derinlemesine araştırılmasıdır<sup>116</sup>. Beyan esasına dayalı bir vergi sisteminde, doğruluğu konusunda şüphe oluşturmaya yetecek nitelikte bir emarenin mevcut olduğu hallerde, yükümlülerin beyanlarının doğruluğu karinesinin<sup>117</sup> ortadan kalkmasıyla, ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalınmaksızın, ticari işletmenin kendisinden yahut dış unsurlardan delil serbestliği ilkesi uyarınca elde edilen bilgi, belge vb. her türlü delilden yararlanılarak yapılan araştırma ve incelemelerin bütününe vergi incelemesi denilmektedir<sup>118</sup>.

VUK'un 135-141'inci maddelerine göre, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğuna saptamak üzere vergi idaresine sağlanan en önemli hukuksal olanak vergi incelemesidir<sup>119</sup>. Vergi idaresi, vergilendirme sürecinde yükümlülerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini yükümlünün nezdinde, işyerinde, hanesinde ve ilgili yerlerinde başta vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi olmak üzere yoklama, arama, bilgi toplama ve sayım yapma<sup>120</sup> gibi araçlardan yararlanmak suretiyle gerçekleştirmektedir<sup>121</sup>.

VUK'un 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinin amacı vergi yükümlüsünün vergiyle ilgili beyanlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin

<sup>115</sup> Nezh Şeker, “**Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**” Beta Yayınları, İstanbul 1994, s. 35.

<sup>116</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100.

<sup>117</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Yasa İle İlişkisi”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S. 1–2, 2011, s. 1.

<sup>118</sup> Şeker, **a.g.e.**, s. 35.

<sup>119</sup> Yerlikaya, **a.g.m.**, s. 8.; Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61 (4) 2012, s. 1308.

<sup>120</sup> Yerlikaya, **a.g.m.**, s. 8.

<sup>121</sup> Nas, **a.g.m.**, s. 1308-1309.

araştırılması suretiyle denetlenmesidir. Vergi incelemeleri, aramalı inceleme<sup>122</sup>, ihbarlı inceleme<sup>123</sup>, normal inceleme<sup>124</sup> ve karşıt inceleme<sup>125</sup> olarak dört şekilde gerçekleştirilmektedir<sup>126</sup>. Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibariyle ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir (Yön. md.19/1). Vergi dairelerince yapılan resen tarhiyat işlemlerinin dayanağını oluşturan inceleme raporları usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştiren hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Yükümlülerin inceleme esnasında ileri sürüp ilk olarak vergi inceleme tutanağına aktarılan hususlar ve buna ilişkin değerlendirmelere, eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir (Yön. md. 19/3).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 2010 yılında yapılan reform niteliğindeki değişikliklerle<sup>127</sup> vergi denetimi tek bir organizasyon (Vergi Denetim Kurulu) çatısı altında toplanarak, tüm vergi inceleme elemanları (hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri) “vergi müfettişi” olarak adlandırılarak, unvan farklılıkları ortadan kaldırılmıştır<sup>128</sup>. 6009 sayılı yasayla

<sup>122</sup> Alt kısımda “*Vergisel Arama ve Arama Tutanaqları*” başlıklı bölümde detaylıca incelenmiştir.

<sup>123</sup> İhbarların değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

<sup>124</sup> Beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenen yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

<sup>125</sup> Yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla tespit edilen konularda başka yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

<sup>126</sup> Ersan Gündeşli, “Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 167, Kasım 2006, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 10.3.2015.

<sup>127</sup> 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Yasa Ve Yasa Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.08.2010 tarihinde yayımlanmış bazı hükümlerinin 01.01.2011 tarihinde, diğer hükümlerinin de yayım tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasını da içeren hükümlerin yer aldığı bazı yasa ve yasa hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına ilişkin 646 sayılı KHK vergi denetim sistemini önemli ölçüde değiştirmiştir. Değişiklikler hakkında kamuoyunda hiçbir suretle tartışma imkanı sunmadan, mecliste görüşülmeden bir gece yarısı KHK’sı ile yapılması tartışmaları beraberinde getirmiştir. Nitekim bir kısım maddeleri daha sonra Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bkz.: Anayasa Mahkemesi’nin 18.1.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6.6.2014 tarih ve E.2011/79, K.2013/69 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11 Kasım 2014.

<sup>128</sup> Yerlikaya, **a.g.m.**, s. 4. Bu yasal değişikliğe dayanarak daha sonra ilgili mevzuatta da önemli değişiklikler yapılmıştır. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yasa Hükmünde Kararnamenin Ek 29’uncu maddesine dayanılarak hazırlanan ve 31 Ekim 2011 günü Resmi Gazetede yayımlanan “*Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği*”<sup>128</sup> ile Vergi Denetim Kurulu

getirilen düzenlemeler "yükümlü haklarının korunması" açısından da önemli yenilikler getirmiştir. Buna göre söz konusu değişikliklerle, vergi incelemesinin, vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Bu süreçte, vergi incelemeleriyle ilgili 134'üncü maddede bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak incelemede uygulanacak esaslarla ilgili 140'ıncı maddeye ekleme yapılarak, inceleme raporlarının inceleme elemanınca işlem (tarhiyat) yapılmak üzere doğrudan vergi dairelerine gönderilmeden önce Kurul'da oluşturulacak komisyon tarafından okunarak değerlendirilmesi ve bu kurul tarafından onaylandıktan sonra işleme konulması öngörülmüştür (md. 4 / b)<sup>129</sup>. Daha önce de rapor okuma komisyonları bulunmakta idiye de, onay aşaması ile bu komisyonlara hukuki bir nitelik kazandırılmıştır.

Vergi incelemesi yapan vergi müfettişlerinin yaptıkları denetim en başta bir doğruluk denetimidir<sup>130</sup>. VUK'un 134'üncü maddesindeki esaslar doğrultusunda yapılan doğruluk denetimi, tarh zamanaşımı süresi içerisinde yükümlünün geriye ve ileriye dönük işlemlerinin tümünü kapsayan, işlemlerin şekli yönlerini olduğu kadar ekonomik yaklaşım doğrultusunda muvazaalı bir işlemin ya da bir peçemenin var olup olmadığının araştırılmasını da kapsayan komplike bir işlem sürecidir<sup>131</sup>. Somut bir örnekten hareket edecek olursak, vergi incelemelerinde en çok çaba ve dikkat isteyen konuların başında fiili ve kaydi envanter yapmak suretiyle yapılan randıman incelemeleri gelmektedir. Bu yöntemle göre yapılan inceleme sonucu üretim noksanı ya da fazlası bulunması durumunda yükümlü beyanları doğruluk karinesini kaybetmektedir.

---

Başkanlığı'nın görev, yetki ve sorumluluklarına, grup başkanlıklarının görev alanlarına, vergi müfettişlerinin görev, yetki ve sorumluluklarına, mesleğe alınmalarına, yetiştirilmelerine, yeterliklerine, yükselmelerine ve grup başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslarına dair düzenlemeler yapılmıştır.

<sup>129</sup> Ömer Gören, "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl, 2012/3, s. 422.

<sup>130</sup> Yerlikaya, **a.g.m.**, s. 9.

<sup>131</sup> Yerlikaya, **a.g.m.**, s. 9. "*Doğruluk denetiminde vergi müfettişinin amacı olduğundan daha fazla vergi sağlamak değildir. Doğruluk denetiminin amacı tamı tamına ödenmesi gereken vergiyi bulmaktır.*"

Nitekim Danıştay Üçüncü Dairesi bir bozma kararında, randıman yönteminin, imalatçıların üretim miktarının, imalata giren hammadde veya yarımamül madde miktarına göre denetlenmesini sağlayan bir teknik olduğunu belirterek, bu yöntemle göre yapılan inceleme sonucu üretim noksanı bulunmasının verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına delil teşkil edeceği ve bu noksanlıkların yükümlülere hukuken geçerli sebeplerle açıklanamaması nedeniyle hasılatın bir bölümünün gizlendiğinin kabulü gerekeceğini vurgulamıştır<sup>132</sup>.

Vergi idaresinin, vergilendirme işlemlerinin dayanağını oluşturan ve hazırlık işlemi niteliğindeki inceleme raporları ile takdir komisyonu kararları kesin ve icrai bir niteliğe sahip olmadıkları için tarh işleminden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi mümkün değildir<sup>133</sup>. Yükümlüler kimi zaman vergi tarhiyatı yanında inceleme raporlarının da iptalini talep etmektedirler. Bu durumlarda tarhiyata ilişkin esastan hüküm verilirken kesin ve icrai işlem olmadığından mahkemelerce, inceleme raporlarına ilişkin kısmı için davanın incelenmeksizin reddi yönünde kararlar

<sup>132</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 13.11.2014 tarih ve E. 2011/4220, K. 2014/5194 sayılı kararı: "...üretim sevk edilen yaş ve kuru üzüm suması ve etil alkol miktarı ile üretilen rakı miktarı içinde kullanılan suma ve etil alkol miktarı karşılaştırılarak yapılan hesaplama ve ticari emtia yönünden kaydi envanter sonucu dönem matrahının saptanması olanaklıdır. ...davacının kendi defter ve belgeleri üzerinden, beyan edilen firelerin de dikkate alınması suretiyle yapılan hesaplamada üretime sevk edilen yaş ve kuru üzüm suması ve etil alkol miktarı ile üretilen rakı miktarı içinde kullanılan suma ve etil alkol miktarının aynı olması gerektiği halde aralarında ciddi farkların ortaya çıkması, üretilen rakı miktarına göre kullanılan toplam alkol miktarında yer alan etil alkol miktarı % ... iken, üretime sevk edilen miktar içinde yer alan etil alkol oranının % ... çıktığı, bu oranın Türk Gıda Kodeksi Tebliğine aykırı olacağı, davacının 2007 yılı kuru üzüm verimlilik oranının emsal şirketlere göre standartların üstünde ... kg. olmasının da bu durumun bir göstergesi olduğu, inceleme elemanınca yapılan hesaplamalar sonucunda söz konusu verimlilik oranının ...'e indiği, yaş üzümde de yapılan hesaplama sonucunda çıkan ... verimlilik oranının standart veriler dahilinde olduğu görüldüğünden, üretime sevk edilen suma ve etil alkol ile üretildiği belirtilen rakıdan çok daha fazla rakı üretilmesi gerektiği yapılan hesaplamalarla açıkça ortaya konulduğu görülmektedir." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015). Anılan kararda Daire; randıman incelemesinde elde edilen bulguları değerlendirdikten sonra, Mahkemenin kuru üzümün depolanma şartlarına yer verilerek verimlilik oranının düşeceği yönündeki gerekçesini, yapılan inceleme kuru üzüm verimlilik oranı üzerinden değil, bu durum bir veri olarak dikkate alınarak yapılan kaydi envanter ve randıman incelemesine göre yapıldığını, yapılan inceleme sonucunda söz konusu verimlilik oranının yüksekliğinin de teyit edildiğini belirterek isabetli bulmamıştır. Ayrıca, davacının işlemlerinin Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurulu'nca düzenli olarak denetlendiği yönündeki gerekçesini de, ilgili kurumun geçmişe yönelik detaylı ve kapsamlı bir defter belge incelemesi yapmasına, üretime sevk edilen ve üretimden çıkan ürün içinde yer alan suma ve alkol miktarlarını tespit etmesine yönelik kaydi envanter ve randıman çalışması yaparak karşılaştırmasına imkan bulunmadığından inceleme elemanınca yapılan incelemenin isabetli olduğuna ve dolayısıyla davanın kabulüne karar veren mahkeme kararının bozulması gerektiğine hükmetmiştir.

<sup>133</sup> Nas, **a.g.m.**, s. 1312.

verilmektedir<sup>134</sup>. İnceleme raporları, vergi ihbarnamesinin yükümlüye tebliği ile hüküm ifade etmeye başlamaktadır.

Danıştay içtihatlarında, inceleme raporlarının varsayım dayalı olarak düzenlenemeyeceğine yönelik yerleşik içtihatları vardır. “*Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kurallar içermektedir. Vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanılarak vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, gerçek durumun vergilenmeye esas alınacağı ve incelenmenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği kuşkusuzdur*”<sup>135</sup>. Bunun için de raporların ispat yeteneği olan hukuki tespitlere dayalı olarak yazılması gerekir.

Diğer taraftan bazı vergi inceleme raporlarında, raporun düzenlendiği tarih itibariyle bir tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle birlikte yükümlünün ticari hayatını, bir başka deyişle yükümlünün hukukunu ve gelecekteki ekonomik menfaatini etkileyebilir. Yükümlülerin gelecek yıla devreden zararlarını azaltan veya devreden indirilecek KDV’sini azaltan raporları bu konuda örnek verilebilir. İncelenen dönem için yükümlü aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan, ancak onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkileyici nitelikteki vergi inceleme raporları dava konusu edilebilirler. Danıştay’ın, geçmiş yıl zararlarının azaltılması suretiyle yapılan resen tarhiyata ilişkin, inceleme raporundaki delilleri değerlendirdiği kararları da bulunmaktadır<sup>136</sup>.

<sup>134</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 24.10.2013 tarih ve E.2013/804, K. 2013/7020 sayılı onama kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>135</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 24.10.2013 tarih ve E.2013/804, K. 2013/7020 sayılı onama kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>136</sup> “*Tarhiyatın ve işlemin dayanağı olan vergi inceleme raporlarında, kayıt dışı hasılat bulunduğuna dair delil oluşturan Hazine Müsteşarlığınca 05/09/2006 tarihinde iş yerinde yapılan inceleme ve kasa sayımına ilişkin tespitleri içeren tutanak ve ekleri dosyada bulunmadığından, Dairemizce verilen 06/03/2013 gün ve E:2013/804 sayılı ara kararıyla, tutanak ve eki belgelerin onaylı örnekleri istenmiş ..tutanağın, İkinci maddesiyle, işyeri yetkililerince yapılan sayımda; 05/09/2006 günü kasada bulunan "YTL", "USD" ve "EURO" miktarları, Üçüncü maddesiyle bir önceki gün, 4/9/2006 tarihindeki kasa durumunun tespit edildiği, bu tespit dışında kasada bulunması gereken TL ve döviz tutarlarına ilişkin bir tespit de bulunmadığı ...davacının ilgili yıl defter ve belgelerinin istendiğine ve defter ve belgeler üzerinde inceleme yapıldığına dair bir bilgiye ve tespite yer verilmediği, Hazine Müsteşarlığınca düzenlenen 05/09/2006 tarihli tespit tutanağı veri kabul edilerek kayıt dışı hasılatla ulaşıldığı, defter ve belgeler üzerinde alış satışı gerçekleştirilen*

Nitekim bir başka Danıştay kararında “...Davacı hakkında düzenlenen inceleme raporunda 2005 yılından devreden zararın azaltılması gerektiği sonucuna varılarak 2007 yılında ortaya çıkan dönem karı ile devreden yatırım indirimi tutarının düzeltme beyannamesiyle değiştirilmesi gerektiğine ilişkin davalı idare yazısı ile zararın azaltılma işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararında; davacı şirketin 2005 hesap döneminde ... Limited Şirketi ve ...Otomotiv Ticaret Limited Şirketi'nden satın aldığı otomobillerden kiralama ve kullanma amacıyla aktive alınanların aktifleştirmeye esas değerlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen 30.11.2007 günlü ve 1037/180-9 sayılı vergi tekniği raporunun incelenmesinden” denilerek davacıyı düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan işlemin ve vergi tekniği raporunun iptali istemiyle açılan davada VTR’yi inceleyerek esastan karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır<sup>137</sup>.

Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesinde öngörülen bir süre daha önce 213 sayılı yasada bulunmamakta idi. 6009 sayılı yasa öncesinde vergi inceleme elemanları sadece verilmiş görevi zamanaşımına uğratmadan ve hukuki anlamda kusur sorumluluğunu ortaya çıkarmayacak nitelikte ve özende işini yapmakla yükümlüken, 6009 sayılı yasayla getirilen 140/6. madde hükmü ile inceleme sürelerinden kaynaklanan ilave bir sorumluluk durumu daha ortaya çıkmıştır<sup>138</sup>.

2010 yılında yapılan düzenlemeye göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde inceleme elemanınca ek süre talep edilmesi

---

*döviz cinsi itibarıyla dönem başı ve dönem sonu stok ile dönem içi alış ve satışlar dikkate alınmak suretiyle bir inceleme yapılmadığı görülmektedir.*

*Bu durumda, yapılan inceleme ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve gerçeğe en yakın haliyle saptanması ilkesine aykırı olduğundan noksan incelemeye dayanan vergi inceleme raporları esas alınarak ilgili yıl zararının azaltılması işlemi, ... ve zarar azaltımı işlemi ile salınan vergi ve kesilen cezaların kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.10.2013 tarih ve E.2013/804, K. 2013/7020 sayılı onama kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).*

<sup>137</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 25.12.2014 tarih ve E.2014/2674, K.2014/9405 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>138</sup> Ahmet Erol, “Vergi İnceleme Süresini Durduran Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 376, Eylül 2012, s. 48-52, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.gov.tr., 10 Ocak 2016.

durumunda bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılarak bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar (VUK md. 140/6).

İdarenin yürüttüğü vergi incelemesinin süre yönünden sınırını tayin eden vergi inceleme sürelerine uyulmaması halinde, idare tarafından, söz konusu incelemeyi yapan personel hakkında disiplin hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır<sup>139</sup>. Bu yönüyle 6009 sayılı yasa ile vergi inceleme süresine ilişkin getirilen düzenlemenin idareyi hedef aldığı değerlendirilmekte ve yine idarenin görevlisi olan vergi inceleme elemanları tarafından bu sürelerin ihlali durumunda yine aynı idare tarafından disiplin cezasını uygulanabilmesini mümkün hale getirmiştir<sup>140</sup>.

Sonuç olarak, vergi incelemesine ilişkin getirilen sürelere uyulmaması durumunda ortaya çıkabilecek incelemenin hukuki sonuçlarına ilişkin yasal bir belirleme öngörülmemesi, yükümlünün inceleme sırasında ihtiyaç duyduğu anda defter ve belgelerinin fotokopisini inceleme elemanından alabilecek olması nedeniyle 6009 sayılı yasadaki süre düzenlemesinin, “hak düşürücü süre” olarak değil, “düzenleyici süre” olarak dikkate alınması gereğini ortaya koymaktadır<sup>141</sup>. Nitekim Benzeri bir yorumun, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 128’inci maddesinin son fıkrasındaki "*Memurluktan çıkarma cezası için disiplin amirleri tarafından yaptırılan soruşturmaya ait dosya, memurun bağı bulunduğu kurumun yüksek disiplin kuruluna tevdiinden itibaren azami altı ay içinde bu kurulca, karara bağlanır.*" şeklindeki hükmün uygulanmasında, bu cezayı gerektiren bir suçun

<sup>139</sup> Murat Dayanç, “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 371, Temmuz 2012, s. 44, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.gov.tr., 10 Ocak 2016.

<sup>140</sup> Dayanç, **a.g.e.**, s. 44.

<sup>141</sup> Murat Dayanç, “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 372, Ağustos 2012, s. 90, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.gov.tr., 10.1.2016. “...Ancak bu süreler, hukuki nitelik bakımından hak düşürücü süre olmaktan ziyade düzenleyici bir nitelik taşıdığı ve bu nedenle herhangi bir yaptırımının öngörülmediği tespit edilmiştir. Ayrıca bu süreler, hak düşürücü olma vasfını kazandıran kelime veya ibarelerin 6009 sayılı Kanunda yer almadığı, sadece idarenin belli bir sürede incelemeyi tamamlama konusunda mükellefe taahhütte bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.”.

işlenmesi durumunda hazırlanan soruşturma dosyasının tevdiinden itibaren ceza verme yetkisine haiz bulunan yüksek disiplin kurullarınca suçun sübut bulması üzerine verilecek olan ceza kararı 6 aylık süre geçtikten sonra verilmesi durumunda bu süre aşımı ceza verilmesine bir engel olarak görülmemektedir. Böyle bir durumda, yani ceza verme süresinin aşılması durumunda ilgili memur ya da üçüncü kişiler nezdinde somut bir mağduriyet oluşması durumunda yüksek disiplin kurulunun sorumluluğu ortaya çıkacaktır. Bu düzenleme idarenin ya da idarenin ajanlarının sorumluluk sınırını tayin etmektedir. Aynı şekilde vergi incelemesinde uyulacak süreyi tayin eden hüküm, idarenin ve inceleme elemanının sorumluluğunu tayin ve tespit etmek için getirilmiştir. Örneğin vergi incelemesinde belirtilen sürelerin aşılması sonucunda, bu süre aşımına bağlı olarak yükümlünün ya da idarenin bir zarara uğraması durumunda, bu zararın idarece tazmin edileceğinde ve sürenin uzamasına sebebiyet veren inceleme elemanının sorumluluğunun ortaya çıkacağında şüphe bulunmamaktadır.

## 5. Vergi Tekniği Raporları

Vergi inceleme raporlarından farklı olarak vergi tekniği raporları, daha teknik inceleme gerektiren ve birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan incelemeler sonucu yazılan raporlardır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin<sup>142</sup> 57'inci maddesinin 3'üncü bendine göre, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla yükümlüyü veya vergi türünü ya da aynı yükümlünün birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu (VTR) düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur. Vergi tekniği raporlarının tek başına dava konusu edilebilmeleri mümkün değildir<sup>143</sup>.

<sup>142</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>143</sup> Vergi idareleri resen tarhiyata ilişkin yükümlüye vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ ederken bunun dayanağı olan inceleme raporlarını da eklemektedir. Ancak vergi idaresi, yükümlü hakkında düzenlenen ve çoğunda başka firmalar hakkında değerlendirmelerin de yer aldığı vergi tekniği raporlarını vergi mahremiyetini gerekçe göstererek tebliğ edilecek raporlar kapsamında görmemektedir. Ancak Danıştay'ın Dördüncü ve Dokuzuncu dairelerinin son yıllarda verdiği kararlarında vergi tekniği raporlarının adına düzenlendiği yükümlüsüne tebliğ edilmemesini savunma hakkını kısıtlayarak adil yargılanma hakkının ihlaline yol açtığı gerekçesiyle bizatihi



Vergi daireleri savunmalarında, bir taraftan yükümlü adına düzenlenen vergi tekniği raporlarına atıfta bulunarak savunmasını oluştururken, diğer taraftan da vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmesi gereken belgeler arasında olmadığını ve içinde birden çok yükümlü hakkında tespit ve değerlendirmeler yer aldığı için vergi mahremiyetini ihlal edeceğini ileri sürmektedir. Raporların tebliğinin gerekmediği yönündeki savunmasını da VUK'un 34'üncü maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı, 21'inci maddesinde tebliğin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından yükümlüye veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olduğu, 35'inci maddenin son fıkrasında da takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceğini yönündeki düzenlemelere dayandırmaktadır.

Danıştay'ın yeni içtihadına göre, VTR'lerin tebliğ edilmemesi yönündeki uygulamanın gerekçesi olarak vergi mahremiyetinin gösterilmesi savunma hakkının kullanılmasının engellendiği gerçeğini değiştirmemektedir. Zira inceleme raporlarında genellikle raporun dayanağının vergi tekniği raporu olduğu belirtilmektedir. Adına tarhiyat yapılan bir vergi yükümlüsünün önünde ya dava açma ya da uzlaşmaya gitme gibi iki alternatif seçenek bulunmaktadır. Kendisine ihbarname ve inceleme raporları tebliğ edilen yükümlü, söz konusu raporlardaki vergi tekniği raporuna yapılan atıfları gördükten sonra vergi tekniği raporunda daha başka ne gibi aleyhte bilgi ve bulguları içerdiği konusunda bilgi sahibi olamadığından hangi seçeneği tercih edeceği konusunda zorlanacaktır. Bu durumda dava açmadan önce, hakkında düzenlenen VTR'de yapılan tespitlerden habersiz bırakıldığı için yükümlülerin savunma hakkının kısıtlandığında şüphe yoktur. Bu bağlamda, vergi inceleme raporları yanında, vergi tekniği raporlarının da adına düzenlendiği vergi yükümlüsüne mutlaka tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>144</sup>.

---

tarhiyatın kaldırılma nedeni olarak görülmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 16.4.2014 tarih ve E.2013/8738, K.2014/2634 sayılı kararı da bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Kasım 2014).

<sup>144</sup> Bizim de katıldığımız bu içtihadı Danıştay Dördüncü ve Dokuzuncu Dairesi (30.9.2015 tarih ve 2015/6087, K. 2015/10003 sayılı kararı) benimsemiştir. Danıştay Üçüncü (30.10.2014 tarih ve E.

Eğer vergi idaresi bu raporların vergi mahremiyetini ihlal ettiği düşüncesinde ise, savunmalarında söz konusu vergi tekniği raporlarına atıf yapılmaması gerekmektedir. Bununla birlikte yükümlü adına düzenlenen inceleme raporlarında da yine vergi tekniği raporuna atıf yapılmaması gerekir. Bunun için vergi idaresince izlenebilecek yol, yükümlü hakkındaki tüm tespitlerin VTR’lerde değil, ilgili dönem inceleme raporlarına aktarılması ve bu suretle VTR’ye atıf yapma gereksiniminin ortadan kaldırılmasıdır. Bu yönde vergi inceleme raporu yazma tekniklerinin gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır. Aksi halde mevcut uygulamanın sürdürülmesi halinde savunma hakkının kısıtlandığı gerekçesiyle VTR tebliğ edilmeksizin gönderilen ihbarnamelerin vergi yargısında iptal edilmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınacaktır.

Nitekim bu konuda 2014 yılında verilen Danıştay Dördüncü Dairesi’nin bir kararında **vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, VUK’un “Hatalı Tebliğler” başlıklı 108 inci maddesinde belirtilen basit şekil hatalarından<sup>145</sup> biri olarak mütalaa edilmesine olanak bulunmadığı** belirtilerek bu şekil noksanlığının yükümlülerin savunma hakkını kısıtlayıcı mahiyette olduğu ve

---

2014/10000, K. 2014/4796 sayılı karar) ve Yedinci Daireleri (12.6.2015 tarih ve E.2011/7681, K.2015/3984 sayılı karar) VTR’nin tebliğ edilmemesini bir iptal sebebi olarak görmemektedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun** 18.6.2014 tarih ve E.2014/300, K.2014/562 sayılı kararında olduğu gibi “...davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5’inci maddesi kapsamında da değerlendirilmeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen **vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu**”na hükmetmekte idi. Ancak, Danıştay VDDK, 10.2.2016 tarih ve E.2016/91, K.2016/91 sayılı kararı ile böylesi önemli içtihadından dönerek, yargılama safhasında VTR’nin tebliğ edilmesi durumunda savunma hakkının ihlal edilmemiş olduğuna hükmetmiştir. Kurulun üyelerinin değiştirilmesi sonucu böylesi bir konuda 2 yıl kadar içinde içtihat değişikliğine gidilmesinin **öngörülemezlik ilkesine aykırılık ve çelişkili içtihat yasağı nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğuracağı açıktır.** (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>145</sup> “Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.” (VUK md. 108: “Hatalı tebliğler”).

yükümlünün uzlaşma vb. diğer haklarından yararlanmasını engellendiğine hükmedilmiştir<sup>146</sup>.

Danıştay'ın anılan içtihatlarından farklı olarak, Şanlıurfa vergi mahkemesi 2015 tarihli bir kararında, VTR'nin tebliğ edilmemesini, silahların eşitliği ilkesi ile hukuki dinlenilme hakkı ve onun temel bir unsuru olan bilgilenme hakkı açısından değerlendirerek, karşı tarafın bilgi sahibi olmadığı işlemlerle, belge ve bilgilerin yargılamada esas alınamayacağı, davalı idarece savunma yapılırken **yargılama safhası öncesinde davacıya tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunu dayanak olarak sunamayacağından, VTR'ye atıfta bulunularak düzenlenen vergi inceleme raporunun ve dolayısıyla vergi ceza ihbarnamesinin dayanaksız kalacağı** vurgulanarak ihbarnamenin iptaline hükmedilmiştir<sup>147</sup>. Anılan kararda

<sup>146</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 10.12.2014 tarih ve E.2014/8485, K.2014/8356 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>147</sup> Şanlıurfa Vergi Mahkemesi'nin 20.11.2015 tarih ve E. 2015/273, K.2015/170 sayılı kararındaki yukarıda aktarılan hüküm fıkrasındaki gerekçeler şu şekilde temellendirilmiştir. “...Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında; bir suç ile itham edilen herkesin kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek ve savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olması gerektiği yönünde savunma hakkının kullanımına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Hakkaniyete uygun bir yargılanmanın gerçekleşmesini sağlayacak en önemli ilke ise silahların eşitliği ilkesidir. AİHM'nin 6. maddesinin 1.bendinin ilk cümlesinde yer alan silahların eşitliği ilkesi, yine, AİHM'ne göre, mahkeme önünde sahip olunan hak ve vecibeler bakımından taraflar arasında tam bir eşitliğin bulunması ve bu dengenin bütün yargılama boyunca korunmasıdır. Başka bir deyişle, **silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarından birini diğeri karşısında avantajlı bir duruma düşürmeyecek şekilde her iki tarafın deliller de dahil olmak üzere, iddia ve savunmasını ortaya koymak için makul bir olanağa sahip olması, tarafların denge içinde olması demektir.**

... Savunma hakkının yeterince kullanılmadığı bir yargılamanın doğru sonuçlar vermesi beklenemez. Hak arama özgürlüğü ve bunun somut unsurlarından biri olan savunmanın yapılabilmesinin ilk koşulu ise tebligattır. Bir yargılama sırasında taraflar, yargılamaya neden olan dava konusu idari işlemin tebliği dahil, yargılama hakkındaki ilk bilgilere ve bunun sonucunda iddia ve savunma yapabileceği haklarına ancak usulüne uygun tebligatla kavuşabilecek ve bu şekilde savunma yapılabilecektir. Bunun tersi olarak geçerli ve usulüne uygun bir tebligat olmaksızın yargılama yapılması ise, savunma hakkının dolayısıyla, en temel insan haklarından birinin ihlali anlamına gelecektir (M. Ruşen Gültekin, Adil Yargılanma Hakkının Gerçekleşmesini Sağlayan Araçlardan Milletlerarası Tebligat ve İstinabe (Doktora Tezi), Ankara 2006, s. 17 vd.)

Hakkaniyete uygun yargılanmadan söz edilebilmesi için, iki temel hakkın birlikte gerçekleştirilmesi gerekir. Bunların birincisi, hukuki dinlenilme hakkının güvence altına alınmış bulunması, diğeri eşitlik temeline dayalı olarak, kişilerin bu hakkının kullanılmasına olanak veren bir hukuk ortamının mevcudiyetidir. (...) Hukuki dinlenilme hakkı, **davanın taraflarının kendilerine adil yargılanma hakkı kapsamında sunulan hak arama özgürlüğünü ve savunma hakkını en etkili biçimde kullanabilmesini temin etmek amacıyla yargılama ile ilgili her türlü süreçten, aleyhindeki iddiaları içeren ve savunmanın dayanağı olan bilgi ve belgelerden haberdar olunmasını da içermektedir.** Bu bağlamda, adil yargılanmadan bahsedilebilmesi için, sadece hukuki dinlenilme hakkının Anayasa'da ya da ilgili yargılama usulü kanunlarında tanınmış

irdelendiği üzere, bilgilenme hakkı, yargılama sürecindeki hem karşı taraf işlemlerinden haberdar olmayı, hem de yargı organlarının resen gerçekleştirdiği işlemler sonucunda dosya kapsamına girerek yargılamayı etkileyen her türlü şeyi kapsamaktadır<sup>148</sup>.

Mahkemelerin bu yöndeki kararları sonucunda vergi idarelerinin bu kararları üzerine yeni ihbarnameler düzenleyip vergi tekniği raporlarını da ekleyerek yeniden tebliğ yoluna gittiği görülmektedir. Bu husus, hukuk devleti ve adil yargılanma hakkı açısından önemli bir gelişme olarak not edilmesi gerekir.

Son olarak belirtmek durumundayız ki, vergi tekniği raporlarının tüm ekleriyle birlikte tebliği durumunda ortaya çıkabilecek bazı mahzurlarda bulunmaktadır. Örneğin tefecilik (ikrazatçılık) faaliyetinin incelendiği bir olayda, ifadelerine başvuru yapılan tanıkların kimliklerinin ifşa edilmesi, bu şahıslar açısından ciddi sorun oluşturabilecektir. Ayrıca bu tür incelemelerde, yasadışı yollarla

---

*olması yeterli olmaz, ayrıca adil yargılanma ve savunma hakkını etkin bir şekilde kullanabilmesi için taraflara, eşitlik temeline ve hakkaniyete uygun bir biçimde kullanılmasının sağlanması da gereklidir.*

*(...)Hukuki dinlenme hakkının temel üç unsurundan biri de "Bilgilenme Hakkı"dır. Buna göre, hak sahibinin kendisiyle ilgili yargılama ve yargılamanın içeriği hakkında tam bir şekilde bilgi sahibi olması sağlanmalıdır. **Bilgilenme hakkı, gerek karşı taraf gerekse yargı organlarının işlemleri ve dosya kapsamına girip yargılamayı etkileyen her şeyi kapsar. Tarafın bilgi sahibi olmadığı işlemler, belge ve bilgiler yargılamada esas alınamaz.** (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 26.2.2014 tarih ve E. 2013/9-634,K. 2014/143 sayılı kararı)*

*(...) Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesiyle, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.*

*(...) Anayasa Mahkemesi'nin 14/07/1998 tarih ve E:1997/41, K:1998/47 sayılı kararında, savunmanın tam olarak yapılmasında kamu yararı olduğu, savunma hakkının etkin şekilde kullanılmasının, kararın doğru olarak verilmesini mümkün kılacağı ve bu suretle ceza adaletinin hakkıyla gerçekleşeceğini vurgulanmıştır. Avrupa İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin, savunma hakkının önemini ve gereğini vurgulayan 6'ncı maddesinin üçüncü bendinde, yargı önündeki her sanığa tanınan haklar sıralandıktan sonra, yargılama hukukunda temel amacın, gerçeğin araştırılması, insanlık onuruna saygı gösterilmesi ve masumların cezalandırılmasının önlenmesi olduğu belirtilmiştir.*

*Avrupa Konseyi'nin 31 sayılı Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı ile, idari işlemlerin ve idari yaptırımların tesis sürecinde takip edilecek olan idari usulün kapsamına ilişkin ilkelerin; tesis edilen işlemde haberdar edilme, kararın oluşum aşamasında görüşlerini açıklama ve savunma yapabilme, hukuki yardım alma, gerekçenin öğrenilmesi ile karara karşı başvuru yollarının ve başvuru süresinin gösterilmesini isteme hakkı olarak belirlendiği görülmektedir" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 19 Aralık 2015).*

<sup>148</sup> Demirbaş Aksüt, a.g.m., s. 300.

ikrazatçılık faaliyetini yürütenlerin kolaylıkla başvurabileceği tehdit, baskı vb. yollarla olayla ilgili olan kişileri tanıklık etmekten vazgeçirebileceği açıktır. Vergisel olayı ispata yönelik, yegane delil kaynağı olan kişilerin ve yürütülen incelemenin sıhhatinin bu şekilde olumsuz etkilenebileceği öngörülerek, bu tür bir inceleme sonucunda düzenlenecek olan VTR’de ifadesi alınan şahısların kimliklerinin saklanması, bu ifadelerin geçtiği bölümlerin rapordan çıkarılarak tebliğ edilmesi gibi çözüm yollarının da geliştirilmesi gereklidir. Böylesi durumlarda, bir yanda tanığın korunması diğer yandan da gerekli delillerin toplanması suretiyle incelemelerin hukuka uygun bir şekilde yürütülmesi için idarenin ya da yargı merciinin, savunma hakkının kullanımına bir sınır getirmesi de kabul edilmelidir. Aksi halde, bu tür incelemelerde korumasız kalacağını düşünen tanıkların ifade verme ihtimalleri ve dolayısıyla vergi suçunun takip ve tespit olasılığı da ortadan kalkacaktır.

## **6. Takdir Komisyonu Kararları**

Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır (VUK m.30/1). Vergi Usul Kanunu’na göre vergi dairelerince belli bir matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacak olan vergi tarh işlemi için matrahın belirlenmesi işlemini gerçekleştirmeye takdir komisyonları veya inceleme elemanları yetkilidir.

Bu yönüyle takdir komisyonları yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini ve vergi yasalarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir ederler. Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken olayda takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur (md. 74/2).

Takdir komisyonunun geniş bir inceleme yetkisi bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 75’inci maddesi ile sınırlı konularda takdir komisyonlarına gerek duydukları hallerde ilgililerden açıklama ve bilgi isteyebilecekleri gibi bilirkişiye

başvurma yetkisi de verilmiştir<sup>149</sup>. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında “*takdir komisyonuna sevk fişi ekinde davacının 1994/12'nci ayı muhtasar beyannamesinin yer aldığı ve takdir komisyonunca 1995 yılı kira bedelinin takdirinde bir önceki yıl kira bedelinin dikkate alındığı dosyanın incelenmesinden anlaşılmıştır. Takdir edilen bu miktarın gerçek kira bedeline uygunluğunun tespiti amacıyla mahkemece, Milli Eğitim Vakfı ile davacı arasındaki sözleşmenin bir örneğinin istenilerek buna göre değerlendirme yapılması mümkünken, takdir komisyonunca matrahın genel ifadelerle belirlendiği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesinde isabet görülmemiştir.*”<sup>150</sup> şeklinde hüküm kurarak, resen inceleme yetkisini kullanarak yapacağı ilave araştırmalar ile karar vermesi gerektiğini belirterek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Bu olayda takdir komisyonu matrah takdirinden önce kira sözleşmesini temin etmiş olsa idi büyük olasılıkla mahkemece takdir işleminin dayanaksız olduğuna hükmedilmeyecekti.

Takdir komisyonlarının oluşum biçimine göre, idareden üç, yükümlü kesiminden de iki temsilci katıldığı için tam bir idari organ olarak nitelendirilmez<sup>151</sup>. Takdir komisyonu kararları organik bakımdan ne idari işlem, ne de bir yargısal nitelikli bir işlem olduğundan bu kararlara karşı doğrudan uyuşmazlık çıkarılamaz<sup>152</sup>. Uyuşmazlıklar ancak, komisyonca saptanan matrah üzerinden vergi dairesince tarh işlemi yapılarak düzenlenen vergi-ceza ihbarnamesinin yükümlüsüne tebliği üzerine, bu tarh işlemini belgelendiren ihbarnameye karşı açılabilir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun takdir komisyonlarının inceleme yetkisi bulunduğunu belirten kararları mevcuttur<sup>153</sup>.

<sup>149</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 102.; Alkan Görkem, **a.g.e.**, s. 157.

<sup>150</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 4.11.1999 tarih ve E.1999/1172, K.1999/3775/ sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>151</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 102.

<sup>152</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 102. Ancak yerleşik hale gelmiş vergi yargısı içtihatlarına göre resen tarhiyata dayanak olarak matrah takdiri amacıyla alınan takdir komisyonu kararları tek başına kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı, ancak komisyon kararına dayanılarak yapılan tarh işlemine dava açılacağını belirtmek gerekmektedir.

<sup>153</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E.2008/61, K.2009/345 sayılı kararı. “*Re'sen vergilendirmenin hangi yöntemle yapılacağı, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir. Kurala göre tarh matrahının, ya takdir komisyonları tarafından takdir edilmesi, ya da matrahın, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılmış inceleme raporlarıyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir komisyonlarına başvurulduğunda ayrıca vergi incelemesi de yapılmasına, değinilen düzenlemeden dolayı gerek bulunmamaktadır. Kaldı ki,*

Ancak anılan karardan daha sonra Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce verilen farklı yöndeki bir kararda ise, takdir komisyonlarının görevinin yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi yasalarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek olduğu belirildikten sonra "3065 sayılı Yasada öngörülen indirim mekanizması ise, vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı bir müessese olup mükelleflerin; gerek sahte fatura kullanmaları gerekse defter ve belgelerini ibraz etmemeleri gibi durumlarda, matrah takdirini gerektiren bir husus bulunmaması nedeniyle, bu tür fiillerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. Maddelerinde düzenlenen, indirim mekanizması içinde değerlendirilmesi suretiyle, katma değer vergisi indirimleri yönünden yapılacak vergi incelemesi ile bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, bu gibi hallerde, mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir." şeklinde kurulan hükümlerle, sahte fatura kullanıldığının tespit edildiği durumlarda KDV indirimlerinin reddedilmesi konusunda takdir komisyonlarının yetkisinin bulunmadığı, bunun için mutlaka vergi inceleme elemanınca bir vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerektiği karara bağlanmıştır<sup>154</sup>. Kanımızca Danıştay'ın bu içtihadı isabetlidir. Takdir komisyonlarının, oluşum biçimi, mevcut uygulama ve çalışma usulleri göz önünde bulundurulduğunda, KDV indirimlerini reddetme yetkisinin bulunmadığı açıktır. Zira komisyonların fiilen vergi incelemesinden umulan maksada uygun bir denetim yapma imkan ve ihtimali bulunmamaktadır. Uygulamada, sahte faturaların yükümlü tarafından yasal defterlere gider olarak intikal ettirilip ettirilmediğini tespiti yönelik ilgilinin defterleriyle karşılaştırma yapmak suretiyle bir inceleme yapılmadığı bilinmektedir.

---

*görevleri arasında Vergi Usul Kanunu'nun 74'üncü maddesinin (a-1) işaretli bendinde düzenlendiği üzere yetkili makamlardan istenen matrah ve servet takdirlerini yapmak da bulunan takdir komisyonlarının, aynı Yasanın 75'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki kuraldan dolayı bu takdirleri yaparken vergi inceleme yetkisini haiz oldukları da bilinmektedir...Yukarıdaki tüm düzenlemeler nedeniyle iş müfettişlerince bağlı oldukları mevzuat gereğince yapılan saptamaların kanıt kabulünde ve ikramiyelerin muhtasar beyannamelere dahil edilmemesi nedeniyle dönem matrahının takdiri için olayın takdir komisyonuna sevkini ile takdir komisyonu kararına göre vergilendirme yapılmasında yöntem bakımından hukuka aykırılık yoktur."* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Mayıs 2015).

<sup>154</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin, 4.12.2014 tarih ve E.2014/12575, K.2014/8802 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

Takdir komisyonlarının önemli bir görevi de arsa ve araziler için yaptığı vergi değerini tespit işlemleridir. Buna göre komisyonlar “*Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre*” takdirde bulunur<sup>155</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/b maddesindeki emlak vergisi yükümlülerinin takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarını kısıtlayan düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararıyla iptal edilmeden önce daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmekteydi<sup>156</sup>. Söz konusu düzenlemenin iptal edilmesi ile birlikte verginin mükellefi olan bireylerin menfaatlerinin ihlal edilmesi halinde verginin tarh ve tahakkukuna dayanak olan

<sup>155</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 49'uncu maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı, kesinleşmesi ve takdir komisyonları kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma haklarının bulunmasına rağmen emlak vergisini ödeyecek olan yükümlülerin dava açma hakkı bulunmamakta idi. Somut norm denetimi üzerine Anayasa Mahkemesi, 13 Ekim 2012 tarih ve 28440 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 31.5.2012 tarih ve E.2011/38, K. 2012/89 sayılı kararı ile vergi yükümlüleri yönünden getirilen sınırlandırıcı yasa hükmünü “*Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarrufla olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.*” gerekçesiyle iptal etmiştir. (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 12.10.2014.

<sup>156</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 29.4.1999 tarih ve E.1999/1201, K.1999/1776 sayılı kararı ile “*takdir edilen asgari ölçüde m2 birim değerlerin fahiş olduğu ileri sürülerek değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali ile anılan yerde bulunan taşınmazlar için ihtirazi kayıtlı verilen emlak vergisi beyannamesi üzerine fazla tahakkuk ettirilen ve ödenen emlak vergisinin iadesi istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Kanunun mükerrer 49/b maddesine göre asgari ölçüde arsa m2 birim fiyatlarına karşı sadece ticaret ve ziraat odaları ile mahalle ve köy muhtarlıklarının dava açma hakkının bulunduğu, aksi bir uygulamada davaların içinden çıkılmasının ve zamanında sona erdirilmesinin mümkün olmayacağı gerekçesiyle reddeden*” İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 8.12.1998 tarih ve 1998/1580 sayılı kararı onanmıştır.



asgari arsa m<sup>2</sup> birim değerlerinin belirlenmesine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkının önünde herhangi bir yasal sınırlama bulunmamaktadır<sup>157</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar*" başlıklı 377'inci maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*" hükmü yer almaktadır. Uygulamada alınan takdir komisyonu kararları<sup>158</sup> yalnızca, kendisine takdire sevk işlemi yapan vergi dairelerine tebliğ olunur. Dolayısıyla bu kararlar sadece tebliğ olundukları vergi dairelerinin menfaatini ihlal edebilir.

## 7. Vergi Yoklama Tutanakları

VUK'un 127'inci maddesinde düzenlenen yoklama, yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir<sup>159</sup>. Yoklamaya yetkili memurlara, ayrıca vergi yasalarının uygulanması ile ilgili olarak birtakım yetkiler verilmiştir (md.127). Vergi uygulamasında, yoklamanın en önemli işlevi yükümlülük kaydı olmayanların, kayıt altına alınması suretiyle yükümlü statüsüne sokulmasıdır<sup>160</sup>. Ayrıca yoklama ile ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, belge düzenine göre kayıt tutulup tutulmadığı, faturasız mal bulundurmama, sevk irsaliyesiz mal taşımama

<sup>157</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 27.10.2014 tarih ve E.2014/8569, K.2014/6748 sayılı kararında söz konusu takdir komisyonu kararlarına karşı hangi süre içinde açılacağına işaret etmiştir. "*Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi ile arsa ve arazi metrekare birim değerleri yönünden davanın açılması ve devamı özel olarak düzenlendiğinden, maddede kesinleşen değerlerin ilanından bahsedilerek Yasa Koyucu tarafından verginin tahakkuk ettirildiği yılın başından önce vergi değerinin kesinleşmesi sağlanmak istenildiğinden ve belediyelerce kesinleşen bu değerler esas alınarak tarh ve tahakkuk yapıldığından, mükelleflerin takdir komisyonlarınca dört yılda bir belirlenen arsa ve arazi asgari metrekare birim değerlerinin kesinleşmesinden önce idareye yapılan başvuru sonucu verilen cevaptan ya da herhangi bir şekilde öğrenildiği tarihten itibaren 2577 sayılı Kanunun 7. maddesinde yer alan ve 30 gün olan genel dava açma süresi içerisinde söz konusu işlemin iptali istemiyle dava açmaları gerekmekte olup, sözü edilen değerlerin kesinleşmesinden sonra dava açma imkanı bulunmamaktadır. Emlak vergisi mükellefleri, takdir komisyonlarınca dört yılda bir belirlenen değerlere karşı kesinleştikten sonra veya kesinleşme ile birlikte tarh ve tahakkuktan önceki dönemlerde ya da verginin tarh ve tahakkukundan sonra açtıkları davalarda ilgili takdir komisyonu kararlarının iptalini isteyemeyeceklerdir". (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).*

<sup>158</sup> Emlak Vergisi Kanunu uyarınca, asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin yapılan takdirler hariçtir.

<sup>159</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 99.

<sup>160</sup> Şeker, **a.g.e.**, s. 40.

yükümlülüğüne uyma gibi sair yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği denetlenmektedir<sup>161</sup>.

Vergi dairesi memurlarınca yapılan yoklamaları basit bir idari uygulama ve bu esnada düzenlenen yoklama tutanaklarını da basit bir tespit olarak değerlendirmek son derece yanlıştır. Zira bu tutanaklarda yer alan bilgiler, beyanların kağıda geçirilmesi ve memurların gözlemlerine dayalı tespitler sonradan yapılacak olan vergi incelemelerinde tarhiyatın dayanağını oluşturan en önemli delillerdendir. Vergi idaresinin söz konusu yoklama tutanaklarının ve içerdiği tespitlerin gelecekte üstleneceği delil olma işlevine uygun bir şekilde düzenlenmesi konusunda yoklama elemanlarını yeterince bilgilendirdiğini söylemek mümkün değildir. Bunun nedeni birçok uyuşmazlıkta yoklama tutanaklarında yazılanların bile okunamadığı, tespitlerin çelişkili, eksik ya da yanıltıcı olduğu, memurun gözlemlerinin doğru olarak tutanağa aktarılamadığı, aktarılan hususların yoklama memurunun mu yoksa adreste bulunan işyeri temsilcisinin mi ifadesi olduğunun anlaşılamadığı ve bu nedenlerle tutanaklarını bir kısmının vergi yasasının ifadesiyle ihticaca salih olmadığından delil olma niteliğini yitirdikleri görülmektedir.

Nitekim Danıştay VDDK'nın bir onama kararında<sup>162</sup>, inceleme raporunda atıfta bulunulan işyerinde düzenlenen yoklama tutanağında yer alan, 5 işçinin çalıştığı yönündeki ifadeye dayanarak yükümlünün işyerinin faal olduğunu kabul ederek sahte fatura düzenleyicisi sayılamayacağına hükmeden Daire görüşünün aksine Mahkeme ısrar kararındaki anılan ifadenin yoklama memurunun bizzat kendi gözlemine değil, işyerinde bulunan şahsın ifadesine dayandığını, bu ifadenin de doğru olmadığını, (resen araştırma ilkesince uyarınca davacının muhtasar beyanname kayıtlarını isteyerek bunlar üzerinde karşılaştırma yapmak suretiyle bu beyanların gerçeği yansıtmadığını tespit ederek) anılan yoklama tutanağındaki işçi çalıştırmaya ilişkin beyanın delil olamayacağı yönündeki hükmü onamıştır.

Örnek olayda, bir mahkeme kararının bozulması sonucunu doğurarak yargılamanın uzamasına sebebiyet veren husus, tarhiyatın dayanağı olan inceleme

---

<sup>161</sup> Furtun, **Denetleme Araçları**, s. 306.

<sup>162</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E.2014/429, K. 2014/810 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

raporunda aktarılan, yoklama memurunun tutanakta yer verdiği 5 işçi çalıştırıldığı yönündeki bilginin kendi gözlemine dayanıp dayanmadığını şüpheye mahal bırakmayacak açıklıkla belirtmemesidir<sup>163</sup>.

Yoklamalar ile idarelere ve yoklama memurlarına yasal defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının olduğuna emare bulunan başkaca defter, belge ve diğer delillerin<sup>164</sup> **tespit edilmesi halinde bunları da alma yetkisi tanınmıştır**<sup>165</sup>. VUK'un 127/I-c'deki son cümle arama ve elkoyma yetkisi veren ve doğrudan insan haklarına temas eden bir ceza muhakemesi normu olduğu açıktır<sup>166</sup>. Bu yetkinin kullanılması durumunda yapılan işlem, ceza usul hukukundaki el koymadan başka birşey değildir<sup>167</sup>. Ancak VUK'un 127'inci maddesinde bu yetkinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkili olduğu belirtilmiştir (VUK md.127/2).

Özel yetkili memur statüsünde bulunan yoklama memurlarına elkoyma yetkisi veren bu hükümler, *“Anayasanın; belirli şartların varlığı halinde hakim kararı olmadan, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de daha sonra görevli hakim onayına sunulmak üzere kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, “..... kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.” denen 20. maddesine ve “..... kimsenin konutuna girilemez, arama*

<sup>163</sup> Dava konusu olayda 5 işçi çalıştırıldığına yönelik bir beyan varsa bunun yoklama memurunca *“yoklama tutanağında imzası bulunan X şahsının beyanına göre, işyerinde 5 kişi çalışmaktadır. Ancak bu bilgiyi teyit eder herhangi bir belge sunulmadığı gibi, yoklama anında işyerinde başkaca bir çalışanın bulunmadığı görülmüştür.”* şeklinde yazılsa idi, daha isabetli olacak ve muhtemelen karar daha kısa sürede kesinleşecekti.

<sup>164</sup> Gamze Gümüşkaya, Mülkiyet **Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, (Kişisel Başvuru), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 189.

<sup>165</sup> *“Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,”* (VUK, md. 127/1-c)

<sup>166</sup> Bekir Baykara, “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi** S. 290, Ekim 2005, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr> 8.1.2015.

<sup>167</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 167,

*yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.” denen 21. maddesine de aykırıdır.<sup>168</sup>”*  
Zira söz bir ceza muhakemesi tedbiri olan el koyma işlemine ilişkin VUK/127’deki hükümlerin uygulanmasında usulüne uygun şekilde mahkeme kararı alınması gerektiğinden ya da belirli durumlarda mahkemeden onay alınması gerektiğinden bahseden bir hüküm bulunmamaktadır. Burada Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkinin Anayasaya aykırı olduğu düşüncesine biz de katılmaktayız.

Gerek vergi incelemesi sırasında el konulan defter ve belgeler (VUK md.141/2) gerekse de arama sırasında el konulan delillerin elde edilmiş biçimi açısından el koymadan farkı olmadığı ve bu işlemlerin hiç birinde usulüne uygun şekilde alınmış bir yargıç kararı olmadığı, bu yönüyle Anayasal temel hakların ihlal edildiği savunulmaktadır<sup>169</sup>. Bu nedenle adli yargı mercilerinden usulüne uygun bir şekilde alınmış bir arama kararı olmaksızın salt VUK’un 127’nci maddesi hükmüne dayanarak yapılan yoklamalarda yükümlülerin temel haklarının ihlal edilmemesi gerekmektedir. Aksi durumda elde edilen deliller değerlendirme dışı bırakılabilecektir.

## **8. Vergisel Arama ve Arama Tutanakları**

Arama, özünde bir ceza yargılaması kurumu olarak<sup>170</sup>, vergi incelemelerine dayanak oluşturmak ve verginin gerçek mahiyetine uygunluğunu tespit etmek amacıyla Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olup, bu suretle bir vergi yargılama hukuku kurumu haline getirilmiştir. Arama, gerek ceza yargılamasında gerekse de vergi yargılamasında evrensel hukukla koruma altına alınan temel insan haklarından bazılarını kamu yararı ve kamu düzeni gibi kavramlarla sınırlandıran bir koruma önlemidir<sup>171</sup>. Vergisel arama ise, bir adli arama türü olarak delil elde etmek, vergi uyumsuzluğu açısından maddi gerçeğe ulaşılması ve yargı aşamasında adli yargılamanın gerçekleştirilmesi suretiyle hüküm tesisi amacına yönelik vergi hukukuna özgü bir koruma önlemidir<sup>172</sup>. Aramalı vergi incelemelerini diğer vergi

<sup>168</sup> Baykara, **a.g.e.**

<sup>169</sup> Daha detaylı bilgi için bkz.: Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, (Vergisel Arama) Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 147-167.

<sup>170</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>171</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>172</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 32.

incelemelerinden ayıran en önemli özellik bu incelemelerde bir “arama kararına” ihtiyaç duymasındır<sup>173</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenen arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığına dair haklarında suç şüphesi bulunan kişilerin ya da olayla ilgili kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırma işlemidir<sup>174</sup>. Ceza yargılaması önlemleri içinde yer alan ve ceza usul hukukunun temel kurumlarından biri olan arama konusunda VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanabilmektedir<sup>175</sup>.

Vergi incelemesi açısından arama, yoklamaya göre daha özel amaçlıdır<sup>176</sup>. Vergi idaresinin rutin aralıklarla belirli mükellef grupları ya da sektörler nezdinde yürüttüğü bir delil toplama aracı olarak yoklamada, nezdinde yoklama yapılan kişinin vergi kaçırdığı konusunda bir şüphe ya da belirti söz konusu değilken, aramada bir şüpheli doğuran emarelerin bulunması ve bu şüphenin de makul bir şüphe<sup>177</sup> olması gerekir. Bu bakımdan arama, yoklamaya nazaran yükümlüyü zan altında bırakan<sup>178</sup> bir araştırma uygulamasıdır. Arama için yapılacak yazılı bir talep, aramayı haklı kılacak yeterli, somut fiili bulgulardan yoksun ise kişi hak ve

<sup>173</sup> Emrah Akın, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2006, Sayı:167, ss. 93-97, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr), 10.01.2016.

<sup>174</sup> Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.173, Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100, 101.

<sup>175</sup> “*Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır*” (VUK md.147.) Söz konusu hükümler CMK'nın 116 ila 134'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir.

<sup>176</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 200.

<sup>177</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 112. CMK'nın 116'ncı madde hükmü “*Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir*” şeklindedir. 21.2.2014 tarihli ve 6526 sayılı yasanın 9'uncu maddesiyle bu fıkrada yer alan “*makul*” ibaresi “*somut delillere dayalı kuvvetli*” şeklinde değiştirilmiş iken, siyasal iradenin gelişen ihtiyaçlarına binaen 9 ay 11 gün sonra 2.12.2014 tarihli ve 6572 sayılı yasanın 40'inci maddesiyle bu fıkrada yer alan “*somut delillere dayalı kuvvetli*” ibaresi tekrar “*makul*” şeklinde değiştirilerek son halini almıştır. Makul şüphe kriterinin iptali istemiyle yapılan soyut norm denetimi talepli başvuruyu da 23 Aralık 2015 tarihli oturumunda reddederek, kriterin Anayasaya uygun olduğuna hükmetti. Hurriyet, “Anayasa Mahkemesi'nden makul Şüphenin İptaline Ret”, (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/anayasa-mahkemesinden-makul-suphenin-iptaline-ret-40031049>, 30.12.2015.

<sup>178</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 200.

özgürlüklerine ilişkin evrensel hukuk ilkelerine ve Anayasayla güvence altına alınan hakların ihlali söz konusu olur<sup>179</sup>.

Anayasa'da tanımlanan kişi haklarıyla<sup>180</sup> doğrudan ilintili olan bu konuda, ceza yargılamasında olduğu gibi aramanın yapılabilmesi için yasalarda öngörülen şartların gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların lüzum gördüğü hallerde gerekçeli bir yazı<sup>181</sup> ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza yargıcından bunu istemesi ve sulh ceza yargıcının da istenilen yerlerde ve zamanda arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir (VUK md. 142). Bir yükümlü nezdinde Anayasada belirtilen temel hakların bir ya da bir kaçını sınırlandıran bir önlem olarak adli arama<sup>182</sup> yapılabilmesi için vergi kaçırıldığına dair emarelerin bulunması ve bu emarelerin sulh ceza yargıcına sunulması ve yargıçta bu yönde bir kanaatin oluşması gerekmektedir.

Danıştay Dördüncü Dairesi, arama koruma önlemine ilişkin olarak yargıç kararı olmaksızın gerçekleştirilen arama sonucunda elde edilen bulgulara dayanılarak yapılan tarhiyatın, *aramanın yetkiye ilişkin yasal koşul yönünden*<sup>183</sup> hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması gerektiğine hükmetmiştir<sup>184</sup>.

---

<sup>179</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 115-116.

<sup>180</sup> Burada aramayla ilgili olan anayasal haklar, Anayasanın 20'nci maddesinde belirtilen "Özel hayatın gizliliği" hakkı yanında 21'inci maddesindeki "konut dokunulmazlığı" ve 22'nci maddesindeki "haberleşme hürriyeti"dir. Daha detaylı açıklama için bkz.; Saban, **Vergi Hukuku**, s.196-200.

<sup>181</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 115-118.

<sup>182</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 15. Vergisel arama: "... vergi kaçakçılığı suçları ya da idari vergisel para cezasının gerektiren vergisel aykırılıklar ile ilgili olarak yargıç kararına dayalı uygulanabilecek bir adli aramadır."

<sup>183</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.116.

<sup>184</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 20.10.2006 tarih ve E. 2006/451, K.2006/2009 sayılı kararı "*Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142 inci maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine ...Kaymakamının 28.1.2000 günlü ve B.07.4.DEF.4.39.25.30/618 sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

Vergi incelemesi amacıyla yapılan arama sonucunda el konulan defter, belge ve elektronik kayıtlar delil niteliğini haiz her türlü eşya müsadere edildikten sonra incelemenin üç ay içinde tamamlanması gerekmektedir (md. 145/1). VUK'un 143'üncü maddesinde aramaya ilişkin hususlar ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Buna göre aramada ele geçirilen ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmesi gerekir<sup>185</sup>. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vergisel aramaya ilişkin bir kararındaki; *“bir ihbar üzerine ihbarda adı geçen iş yerlerinde arama yapılmak ve suç teşkil eden bilgi ve belgelere el konulmak üzere ... Cumhuriyet Savcılığından izin istenildiği, bu ihbar dilekçesi ve istem yazısının Başsavcılığın aynı gün ve Hazırlık 1996/646 sayılı dosyasıyla ...Sulh Ceza Mahkemesine gönderilen Müd.Esas No:1996/21 sayılı kararı uyarınca yapılan aramada 213 sayılı Yasanın 143 üncü maddesinde öngörüldüğü şekilde müfredatlı olarak tutanaklar düzenlendiğinin anlaşılmış olması karşısında yapılan aramanın usulüne uygun olduğu sonucuna varıldığı”* gerekçeyle aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur<sup>186</sup>.

Arama tutanaklarının özenli ve detaylı (müfredatlı) bir şekilde düzenlenmesi bu tutanakların delil değeri açısından büyük bir önem taşımaktadır. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin hazırlanması sürecinde VUK'a atıf yapılmamış ise de, *“...diğer ilgili mevzuat”* şeklindeki kapsamı belirtilmeyen diğer adli aramaları da kapsadığı anlamını gösteren hükümlerle vergisel aramanın kastedildiği kabul edilmektedir<sup>187</sup>. VUK'un 143'üncü maddesinde düzenlenen vergisel aramaya ilişkin usule, şekle ve yetkiye ilişkin şartlardaki hukuka aykırılıkların tarhiyat işlemini de

---

<sup>185</sup> *“Arama yapıldığı sırada zaman müsadessizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi gerekir. Bilahare, yükümlü huzurunda kablarda ve yerler açılarak ayrıntılı tutanaklar düzenlenir Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir”* (VUK, md.143/3).

<sup>186</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 12.10.2001 tarih ve E:2001/293, K:2001/344 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

<sup>187</sup> Aziz Taşdelen, Aziz: *“Vergisel Arama”*, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 2003, C. 5, S. 2, s. 159–189, s. 163.

sakatlayacağı<sup>188</sup> göz önünde bulundurularak arama tutanaklarının titizlikle düzenlenmesi ve imza altına alınması gerekmektedir.

Yükümlülerin, aramada veya mühür fekki anında hazır bulunmaktan yahut imzadan imtina etmesi halinde aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte tutanak imzalanır (VUK md.143/4). Düzenlenen bu tutanaklar yargılama safhasında aramanın hukuka uygun şekilde yürütüldüğünü ispat için önem taşımaktadır. Diğer yandan belirtmek gerekir ki, anılan yasada, aramada bulunacak yükümlü dışında aramaya katılacak kişiler ile ilgili açık ve belirgin bir düzenlemeye yer verilmemesi<sup>189</sup> önemli bir eksikliklerdir. Yükümlülerin söz konusu tutanaklarda gerçeğe aykırı bir durum olduğunu ileri sürebilmeleri için bu konuda imzadan imtina ederek şerh koymaları gerekmektedir. Ayrıca hukuka aykırı şekilde arama yapıldığını ya da tutanak düzenlendiğini tespit için suç duyurusunda bulunmaları da bu tutanağın aleyhine hukuki sonuçlar doğurmasını engelleyebilir. Nitekim arama sonucu elde edilen delillerin değerlendirmesinin yapıldığı bir Danıştay kararında; “...yurt dışından dahilde işleme izin belgesi kapsamında vergiden muaf ithal edilen kumaşların yurt içinde yüksek kârla satıldığı, ithalatların hayali ihracatlarla kapatıldığı ve haksız katma değer vergisi iadesi alındığının ihbar edilmesi üzerine Ankara 2 No'lu Devlet Güvenlik Mahkemesinin ...gün ve ... sayılı arama ve zapdetme kararına dayanılarak davacı şirket ile ...Anonim Şirketinin iş yerlerinde yapılan aramada 40 koli, 24 çuval evrak ile bir bilgisayara ayrıntılı döküm yapılmaksızın tutanakla el konulmuş ise de bu durum, **aramanın yasaya aykırı yapıldığı yolunda herhangi bir mercie şikayette bulunulmaması ve vergi incelemesinden sonra belgelerin kendilerine ait olmadığı yönünde ihtirazi kayıt konmaksızın defter ve belgelerin teslim alınması nedeniyle vergilendirmeyi sakatlayacak nitelikte görülmemiştir. Kaldı ki incelemenin sadece ele geçirilen defter ve belgelere dayanmadığı, vergiyi doğuran olay ve muamelelerle ilgisi olan kişiler nezdinde karşıt incelemeler yapıldığı ve bankalardan edinilen belgelere de dayandığı**

<sup>188</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 145.

<sup>189</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 145-146. Kaşıkçı, yasadaki belirsizlikleri gidermek amacıyla yapılan genel tebliğ, genelge, sirküler vb alt derece normların yasal güvence işlevini yerine getirmeyeceğini ifade etmektedir.



saptanmaktadır.<sup>190</sup>” şeklindeki gerekçeyle delillerin hukuka aykırı şekilde elde edildiğinin tespit edilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

VUK’un aramaya ilişkin maddelerinde aramaya muhatap olanların aramanın amacı ile içeriği hakkında Anayasal ve yasal güvenceler doğrultusunda bilgilendirilmesine yönelik hükümler mevcut değildir<sup>191</sup>. Aramaya başlanılmadan, önce bireyin sahip olduğu hakların (Miranda Hakları gibi)<sup>192</sup> kendisine hatırlatılması, kendisine yöneltilen isnatların söylenmesi ve avukat yardımından yararlanabilme hakkını kullanmak isteyip istemediğinin sorulması gibi hususların tıpkı CMK’da yapılan düzenlemelere paralel şekilde düzenlenmesi ve anılan hususlara uygun şekilde aramanın yapıldığının düzenlenen tutanakta belirtilmesi gerekmektedir.

Arama tutanakları, arama sırasında ele geçen özel notlar, el defterleri, mektuplar gibi tutanaklarda tespit edilen içerikleri yönünden delil niteliğini haizdirler<sup>193</sup>. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında arama tutanağında şirket temsilcisinin imzasına dayanılarak tespit edilen kayıt dışı tutulan belgelerin ve bunlara ilişkin ikincil kayıtların yükümlü şirkete ait olduğu saptandıktan sonra bu kayıtların delil niteliğini haiz olduğuna ve bunlara dayanılarak resen vergi tarhiyatı yapılabileceğine hükmedilmiştir<sup>194</sup>.

## 9. İdarenin Düzenleyici İşlemleri Olarak İdari Yorumlar

İdari yorum, yürütme organının genelde idarenin işleyişine ilişkin yasaları kendi anlayış ve uygulama biçimine<sup>195</sup> göre normlar hiyerarşisinde yasalara göre daha alt basamaktaki tüzük, genelge, yönetmelik vb. düzenleyici işlemlerle yaptığı

<sup>190</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.6.2009 tarih ve E. 2009/180, K.2009/301 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

<sup>191</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 159.

<sup>192</sup> Bkz.: Beşinci Bölümde: “*Susma Hakkı (Self-Incrimination & Right to Silence)*”

<sup>193</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 202.

<sup>194</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.2.2014 tarih ve E.2014/49, K.2014/60 sayılı kararı bu yöndedir. “...*Limited Şirketinin çalışanı ...isimli şahsın ikametgahında yapılan aramada 23 adet klasör içinde muhtelif evrakların ele geçirildiği, 1,2 ve 4 numaralı klasörlerin içinde, davacı şirketin muhasebe departmanı sorumlusu ...imzasını içeren, isimleri yazılı acente ve rehberler vasıtasıyla yapılan satışları gösteren, satış tarihi, tutarı ve satılan emtianın cinsi, satış indirimleri ve turneler ile rehber ve acente adının yazılı olduğu tabloların düzenlendiğinin saptandığı, ...ele geçirilen yasal olmayan kayıtların, davacı şirkete ait olduğu anlaşılmış olup, ortada resen tarh nedeni bulunduğu...*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

<sup>195</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 18, Oktar, **a.g.e.**, s. 18, 51.

yorumdur. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken önce vergiyi doğuran olayı, daha sonra da o olaya uygulanacak olan ilgili yasa hükmünü tespit eder. Genelde bakanlıkların kendi iç teşkilatına hitap ederek uygulama birliğini sağlamaya yönelik<sup>196</sup> olarak çıkarılan bu idari düzenlemeler, yasa hükümlerinin idari yorumunu ifade etmektedirler<sup>197</sup>.

Ülkemizde bu anlamda idari yorumun en yoğun olarak yapıldığı idari birimlerin başında gelen Maliye Bakanlığı'nca, vergi yasalarının uygulama biçimini göstermek için çıkarılan genel tebliğ, sirküler ya da özelgeler aracılığıyla idari yorumlar yapılmaktadır. Bir vergi yasası hükmünün, vergi yükümlüsüne özgü koşullar altında, belirli ve somut olgular çerçevesinde, idarece yorumlanmasını ve özel bir dizi olguya uygulanmasını ifade eden izahatlar<sup>198</sup>, özelge ve sirküler şeklinde yayınlanmaktadır.

İdari yorum örneklerinden biri olan özelgeler, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması bakımından tereddüte düştükleri durumlarda Maliye Bakanlığı'na yazılı<sup>199</sup> ya da günümüzde elektronik ortamdaki sordukları sorulara verilen cevaplardır. Yükümlüler VUK'un 413'üncü maddesine dayanarak vergisel konulardaki uygulamalar ve bu uygulamalar karşısındaki durumları açısından, açık olmadığını ya da tereddüt yarattığını düşündükleri konularda vergi idaresinden açıklama talebinde bulunabilirler<sup>200</sup>. Yükümlülerin sorularına karşılık verilen yazılı

---

<sup>196</sup> Billur Yaltı, "Vergisel İzahatlar: Sirküler Ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış" (İzahatlar), (Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap), ES Yayınları, İstanbul, 2011, s. 314. ss. 313-336. "Özelge ve sirküler bakımından kısmen değiştirilen hükümlerin bütününe bakıldığında, bu izahat türlerinin oluşturulmasında "merkezi" bir yapılanmanın tesis edildiği; bunların, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulmasına (VUK, 413) dayalı bir sistem kurulduğu görülmektedir. ...Özelge ve sirkülerin tek elden, merkeze dayalı yapıda oluşturulması, vergi idaresinin kanun hükümlerini yorumlamada yeknesak bir düzene geçiş yapma iradesinde olduğunu gösterir.", s. 314.

<sup>197</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 45.; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 13-17. Maliye bakanlığınca çıkarılan bağlayıcı nitelikte olan ya da olmayan söz konusu idari yorumların tamamı vergi hukuku kitaplarında genel olarak vergi hukukunun kaynakları bölümünde incelenir.

<sup>198</sup> Yaltı, İzahatlar, s. 317.

<sup>199</sup> Oktar, a.g.e., s. 39.

<sup>200</sup> Yükümlüler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

metin şeklindeki özelgeler belirli bir konuya ilişkin idarenin yorumunu yansıttığı için benzer olaylarda yükümlüler açısından kaynak değeri taşımaktadır<sup>201</sup>.

Ayrıca bu özelgelere dayanarak işlem yapan vergi yükümlüsüne vergi ziyai cezası kesilememektedir. VUK'un 369'uncu maddesinde, yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları vergi cezası kesilmeyecek hallerden biri olarak sayılmış, 413'üncü maddesine uygun bir şekilde yaptıkları başvurular üzerine alacakları cevaplara göre hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyeceği gibi gecikme faizi de hesaplanamayacağı belirtilmiştir<sup>202</sup>. Bu yönüyle idari yorumun uygulamacılara pratik yararlar sağladığı açıktır<sup>203</sup>. Nitekim, 6009 sayılı yasa değişikliği ile oluşturulan bu derece merkezileşmiş ve denetime tabi bir özelge sisteminden görüş bekleyen ve lehte bireysel özelge olarak buna uyan vergi mükellefleri için idarenin, takdire dayalı olarak verdiği kendi özelgelerine aykırı şekilde hareket etmesi durumunda yükümlüler, "çelişkili davranma yasağı" (venire contra factum proprium) ve "haklı beklenti ilkesi" (principle of legitimate expectations) çerçevesinde hak arama yollarını kullanabilecektir<sup>204</sup>.

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan idari yorumlar, yargı organları için bağlayıcı olmadığı gibi<sup>205</sup>, yasal idare ilkesi uyarınca yargı denetimine tabidirler<sup>206</sup>. İdare vergilendirmenin dayanağı olarak sunduğu bu yorumları, işlemlerinin hukuka

<sup>201</sup> Kaneti, **Yorum**, s. 24; Oktar, **a.g.e.**, s. 39; Ertunç Şirin, "Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri"(Özelge ve Sirkülerleri), (**Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan Kitap**), ES Yayınları, İstanbul, 2011, s. 231.

<sup>202</sup> "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz"(VUK md. 369).

<sup>203</sup> Şirin, **Özelge ve Sirkülerleri**, s. 236. "Sirkülerler yeni düzende Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacağına göre, aleniyet kazanan bu özelgelerin aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip oldukları da pekala ileri sürülebilecektir. Hatta idare bir özelge yerine sirküler ile cevap vermiş ise bizatihi amaçladığının bu olduğu anlaşılmalıdır." Şirin, **a.g.e.** s. 239. Bu noktada belirtmek gerekir ki, Gelir İdaresi Başkanlığı, 6009 sayılı yasa değişikliği sonrasında kendisinden istenecek açıklamaları bir özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm yükümlüler açısından uygulamaya birliği sağlamak ve yasalarda belirsiz kalan bazı hükümlerine açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilecektir. Sirküler ve (vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla) özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanmaktadır.

<sup>204</sup> Yaltı, **İzahatlar**, s. 334-335.

<sup>205</sup> Yaltı, **a.g.e.**, s. 317-319

<sup>206</sup> Öncel, Kumrulu, Çagan, **a.g.e.**, s. 18.

uygun bir şekilde gerçekleştirdiğinin delili olarak öne sürmektedir. Ancak normlar hiyerarşisi içinde Anayasa ve yasa dışındaki diğer normlar, yani idarenin düzenlemeleri üst normlarla çatışmadığı sürece yargı mercilerince dikkate alınmakta, çeliştiği durumlarda ise bu idari yorumlara itibar edilmemektedir.

İdari yorum, eğer Bakanlar Kurulu genelgesi vb. genel düzenleyicisi işlemlerle yapılmışsa soyut nitelik, idareye yönelik bir talebe ilişkin verilen cevabi nitelikteki bireysel subjektif işlemlerle yapılmışsa bu yorum somut nitelik taşıır<sup>207</sup>. Vergi idaresi gerek soyut gerekse de somut nitelikte yorum yapan idarelerin başında gelmektedir. Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ve vergi yasalarının uygulanma usulünü açıklayıcı nitelikteki genelgeler<sup>208</sup> ile sirkülerler<sup>209</sup> soyut nitelikteki, özelgeler<sup>210</sup> ise

<sup>207</sup> Oktar, a.g.e., s. 18.

<sup>208</sup> “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği” (26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)

<sup>209</sup> 5.4.2007 gün ve KVK 6/2007-1 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinin bazı hükümlerinin iptali istemiyle açılan davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 4.3.2009 günlü ve E:2007/4223, K:2009/1103 sayılı kararının temyiz incelemesinde; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.5.2011 günlü ve E.2009/445, K.2011/204 sayılı kararıyla; “*İdari Yargılama Usulü Kanununun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (d) bendi ile Danıştay Kanununun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (c) bendine göre bir düzenleyici işleme karşı açılacak davanın ilk derecede Danıştay’da görülebilmesi için davaya konu yapılan idari işlemin, yürütülmesi gereken genel düzenleyici idari işlem niteliğini taşıması gerekli olduğu gibi İdare hukuku ilkelerine göre düzenleyici işlemler, kamu gücüne dayanılarak kurulan, kesin ve yürütülmesi zorunlu, yani etkili olan ve düzenleyici olma niteliğini kural koymasından aldığı için normatif değer taşıyan tek yanlı işlemler olduğu, bir hukuk normunun uygulanmasına ilişkin açıklama içeren, idarenin bu norma ilişkin görüşlerini bildiren metinler, düzenleyici işlemlerin yukarıda değinilen ayırıcı özelliklerinden yoksun olmaları nedeniyle iptal davasına konu oluşturmayacağı gibi Danıştay’ın yerleşik içtihatlarının da bu yolda olduğu, idareye, ilgililerin bir hukuk normunun uygulanması konusunda düştükleri duraksamayı gidermek üzere açıklama yetkisi tanıyan bir yasal düzenleme uyarınca, sadece duraksamaya düşenler için değil, tüm ilgililere açıklama yapılması amacıyla hazırlanan metinlerin, genel nitelikte olması, bu metinlere düzenleyici işlem olma niteliği kazandırmayacağından iptal davasına konu edilmelerine olanak bulunmadığı, ... Vergi Usul Kanununun 413’üncü maddesinin 4962 sayılı Kanunun 17’nci maddesi ile değişik ikinci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlandığı, sözü edilen maddede; mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kaldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri ve yetkili makamların izahat isteğini yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olduğunun kurala bağlandığı, Maliye Bakanlığının sirküler yapmak konusunda verilen yetkinin amacının, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından yeterince açık olmayan ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları açıklamaların, yazılı olarak her mükellefe ayrı ayrı yapılması yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere duyurulmasını sağlamak olduğu açık olup, maddenin son fıkrasında, duraksama bulunan konuda idareden alacakları yanıtı göre hareket eden vergi yükümlülerinin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyeceği de kurala bağlanmakla, yasa yapıcının tanıdığı sirküler hazırlama yetkisiyle yapılmış açıklamaların, vergi yükümlülerini bu açıklama ile bağlı kılmadığı, dolayısıyla sirkülerdeki açıklamaların, idari işlemlerin en temel niteliği olan etkili olma özelliğinden yoksun olduğu sonucuna ulaşıldığı, iptal davasına konu yapılarak ilk derecede*

somut nitelikteki idari yorum örnekleridir. Ancak gerek soyut nitelikli, gerekse de somut nitelikli olsun hiç bir idari yorum türünün yargı mercileri için bağlayıcı olmadığını belirtmek gerekir<sup>211</sup>. İdarece yapılan bir yorum ister yönetmelik, ister sirküler isterse de genel tebliğ biçiminde olsun, yargı mercilerince her aşama da bir üst norma ve ilgili yasaya uygun olup olmadığı yönünden değerlendirilebilirler. İcrai niteliği bulunmayan, bir vergisel durumu ya da yasa hükmünü açıklayıcı ve yorumlayıcı mahiyetteki genel tebliğler, vergi dairelerine yönelik birer yazılı emir niteliğinde olduğundan yükümlüleri ve yargı organlarını bağlamazlar<sup>212</sup>.

Örneğin, özel esaslara tabi kod listesinden çıkarılma istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin açılan davalarda Danıştay, bu işlemin tesisi için hiçbir yasal ve Anayasal dayanağın olmadığı gerekçesiyle kod listesine alınma işlemlerini iptal etmektedir<sup>213</sup>. Ancak bu örnekte olduğu vergi idaresi, istikrarlı yargı kararlarına rağmen bu yöndeki uygulamasından çoğunlukla vazgeçmemektedir

---

*Danıştay'da dava açılabilmesi; davaya konu yapılan metinlerin genel düzenleyici işlem niteliği taşımasına bağlı olmasına karşın, 213 sayılı Yasanın 413'üncü maddesine dayanan ve yukarıda değinilen nedenlerle bu niteliği taşımayan KVK 6/2007-1 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerine karşı açılan dava incelenerek verilen kararın hukuka uygun görülmediği," yönündeki kararı sirkülerin icrai işlem niteliğinde olmadığını göstermektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin, 14.3.2013 tarih ve E.2011/8115, K.2013/1313 sayılı kararı da aynı yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).*

<sup>210</sup> 24.03.2014 tarih ve 75497510-135[14-2012-257]-16 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi, "Beyanname verilmesini gerektirecek faaliyetin bulunmadığı dönemler için ÖTV mükellefiyetinin terkininin mümkün olup olmadığı" na dair.

<sup>211</sup> Vergi yasaları ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca çıkarılan **icrai nitelikteki** genel tebliğler, ilgililer için bağlayıcı niteliktedir. Yükümlüler bu genel tebliğ hükümlerine uygun hareket etmek zorundadırlar. Ancak bu hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, yargı mercileri uygulamanın genel tebliğle uyumuna değil, vergi yasalarıyla uyumuna göre bir hüküm verecektir.

<sup>212</sup> Kaneti, **Yorum**, s. 22-23.; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 52; Oktar, **a.g.e.**, s. 38.

<sup>213</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.5.2014 tarih ve E.2015/328, K.2014/501 sayılı kararı bu yöndedir. "... Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışma, çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin, gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

*Davacı gerçeği yansıtmayan fatura düzenlediği yolundaki tespitlerden hareketle "Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı veya Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar Listesi"ne alınmış ise de; gerek davalı İdarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların **mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiç bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir***

Nitekim, bir diğ er uyuşmazlıkta, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğ i”nin 9’ncu maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “...Şu kadar ki, incelemenin sonuçlandı ğı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadı ğı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.”<sup>214</sup> şeklindeki yönetmelik hükmünün, hukuka aykırı oldu ğu, yasayla getirilmeyen bir sınırlandırmanın yönetmelikle getirildi ği iddiasıyla açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi, VUK’un ek 11’inci maddesi uyarınca, vergi incelemesine dayandırılan tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda yükümlülerin verginin tarh edilmesi ya da cezanın kesilmesinden önce; incelemenin başladı ğı tarihten, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendi ği tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunmalarının yasal bir hak oldu ğunu belirttikten sonra yükümlülerin bu haktan yararlanmalarının engellenmesinin yasada öngörülme yen bir sınırlamanın tebliğle yapılması sonucunu doğuracağına, bunun da kuvvetler ayrılı ğı ilkesine ters düşecek nitelikte fonksiyon gasbına yol açtığına hükmederek anılan yönetmelik hükmünü iptal etmiştir<sup>215</sup>.

Genel bir sorunsal olarak belirtmek gerekir ki, idari yorumlarla kendini ba ğlı görmeyen yargı içtihatlarına cevap, yorumla aşılamayan her soruna yasama organında çözüm bulma arayışıyla torba yasaların içine son dakika da önergeler ekleme şeklinde verilmektedir. Bu durum bir yandan vergi yasalarının bütünlüğünü, sistematı ğını ve ilgili diğ er yasalarla olan harmonisini bozmakta, diğ er yandan da uygulayıcıların yorum farklılıklarının artmasına ve içtihatlarda da istikrarsızlıklara neden olmaktadır. Danıştay 9. Dairesi, istisna hükümlerinin uygulanmasına ilişkin

---

***hüküm yer almamaktadır.*** Bu şekilde yasal dayana ğı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yarataca ğı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edecek olup, yasal dayana ğı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde İdarenin kendi içerisinde oluşturdu ğu bir sınıflandırma ile davacının adına sözü edilen listede yer verilmiş olmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

<sup>214</sup> 03/02/1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmişti. Anılan yönetmelik hükmü daha sonra 30/11/2011 tarih 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğ i”nin 22 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>215</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 21.11.2013 tarih ve E.2010/46, K.2013/8523 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Haziran 2014).

idarece yapılan yorumun üst yasa kuralına aykırı olduğu yönündeki ilk derece mahkemesi kararını onamıştır<sup>216</sup>.

### C. MAHKEMECE RESEN ELDE EDİLEN DELİLLER

Vergi yargılama hukukunda, uyuşmazlık konusu maddi olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, uygulanacak olan hukuk normlarını tespit etmek suretiyle hukuki çözüme ulaşmak konusunda mahkeme/yargıç tam bir yetkiye sahiptir<sup>217</sup>. Bunun yanında yargıçlar maddi olayın ne olduğunun ortaya konulması noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yaparak taraflarca ileri sürülen maddi durumun gerçekliğini araştırma konusunda da serbesttirler<sup>218</sup>. Bu bağlamda yargıçlar tarafların hiç dile getirmediği olayları, ileri sürmediği maddi olay ve delilleri araştırıp, gerekiyorsa bilirkişi incelemesi yoluyla aydınlığa kavuşturabilir ki bu yetkiye resen araştırma yetkisi denilmektedir<sup>219</sup>.

Türk vergi yargılama hukukunda, Anglo-sakson sisteminden farklı olarak yargıcın delillerin toplanması konusunda, tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı

<sup>216</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin, 11.10.2006 tarih ve E.2005/3636, K.2006/3836 sayılı onama kararı bu yöndedir. “Davacının kefili olduğu şirketin ödenmeyen kredi borçlarına karşılık icra yolu ile bankaya devredilen taşınmaza ilişkin olarak ikmalen tarh edilen tapu harcının kaldırılması istemiyle açılan davayı; Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 29/6. maddesinde bu yasanın yürürlük tarihinden itibaren Bankalara borçlu durumda olan tam mükellef sermaye şirketleri ve kefillerinin, Kanunun yayın tarihinde, sahip oldukları gayrimenkul ve iştirak hisselerini borca mahsuben bankalara devretmeleri halinde maddede belirtilen istisna hükmünden yararlanacaklarının açıkca kurala bağlandığı, bu yasa maddesinde gayrimenkul ve iştirak hisseleri devrinin, rızaen veya cebri icra yoluyla yapılması konusunda ayırım yapılmadığı, idari yoruma dayalı biçimde istisna hükümlerinin sadece rızai devirlere uygulanacağından hareketle yapılan tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı...” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Ağustos 2013).

<sup>217</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.2.1997 tarih ve E.1995/209, K.1997/124 sayılı kararı da bu yöndedir. “İdari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Kanun'un 2 nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

<sup>218</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 725.

<sup>219</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 725.; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara, 2009, s. 848.

olmadığı kabul edildiğinden aktif bir konumu vardır<sup>220</sup>. Derdest olan uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargıç, uyuşmazlığın ortaya çıkışına neden olan işlem ve eylemin tesis veya gerçekleşme nedeni olan maddi olayın varoluşunu araştırmak ve olayı betimleyerek uygulanması gereken hukuk normunu tespit etmek durumundadır<sup>221</sup>. Dolayısıyla vergi yargı mercileri<sup>222</sup>, maddi gerçeği ortaya çıkarabilmek için her türlü araştırma ve incelemeyi kendiliğinden yaparak bir karar verebilmeleri için gerekli gördükleri her türlü evrak ve bilgiyi taraflardan ya da ilgili üçüncü kişi ve kurumlardan resen isteme hakkına sahiptir<sup>223</sup>.

Danıştay içtihatlarında, vergilendirme ile ilgili olarak üçüncü kişi durumundaki kişi ve kurumlardan uzmanlık alanlarına göre istenen bilgi ve belgelere, delil olarak büyük bir değer verilmektedir<sup>224</sup>. Kamu kurumlarından ve mesleki kuruluşlardan özellikle, üretimde randıman ve fire oranlarının belirlenmesi, karlılık oranlarının belirlenmesi ve sahtelik iddialarıyla ilgili olarak bilgi istenmektedir<sup>225</sup>.

Mahkemeye verilen resen araştırma yetkisi aynı zamanda bir görev olarak da düşünülmelidir. Dosyadaki mevcut delillerin maddi olayı yeterince aydınlatamadığı durumlarda resen araştırma yetkisinin kullanılmaması dosyanın eksik incelendiği kanaatini oluşturduğu için<sup>226</sup> bu durum, bir temyiz nedeni olarak

---

<sup>220</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 726.

<sup>221</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 726.

<sup>222</sup> 18.6.2014 tarihli 6545 sayılı yasanın 17'nci maddesi ile değiştirilen İYUK'un 20'inci maddesine 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 evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir*". İdari yargıda kurulması 2014 yılında kararlaştırılan istinaf mahkemelerinin alt yapısı niteliğindeki değişikliklerden biri olan bu değişikliklerle bölge idare mahkemelerine de resen araştırma yetkisini kullanarak kendiliğinden delil temin edebilmesinin kanuni dayanağı oluşturulmuştur.

<sup>223</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 848.

<sup>224</sup> Halil İbrahim Turhan, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2009, s. 80.

<sup>225</sup> Turgut Candan, "**Vergi yargısında İspat**", 2012, (Çevrimiçi), [http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/#\\_ftn1](http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/#_ftn1), 08 Ekim 2015.

<sup>226</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 726.



değerlendirildiğinden temyiz aşamasında bu kararlar bozulabilmektedir<sup>227</sup>. Bu bakımdan idari yargıç maddi uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği teknik ya da özel bilgiye, almış olduğu hukuk eğitimi ve mesleki deneyimi ile ulaşma olanağına sahip olmadığından<sup>228</sup> yerine göre bilirkişi, keşif incelemesi yaptırarak resen araştırma ve delil toplama yetkisini kullanmak durumundadır.

Vergi yargılamasında, resen araştırma yetkisi uyarınca incelenmekte olan bir dosyadaki mevcut bilgi ve belgelerin olayı aydınlatmaya tam anlamıyla elverişli olmadığı saptandığında, İYUK'un yargıca verdiği yetkilerin kullanılması, her türlü inceleme ve araştırmanın yapılması bir zorunluluktur<sup>229</sup>. Ancak maddi olayın aydınlatılması için yapılan resen araştırmanın İYUK 2'inci maddesinde<sup>230</sup> de yer alan idarenin yerine geçerek yapılan yerindelik denetimi ile karıştırılmaması gerekir<sup>231</sup>. Zira, 2'inci maddedeki idari yargı yetkisinin sınırını gösteren yerindelik denetimi yasağına aykırı şekilde, vergi yargıcının vergi inceleme elemanının davacının defter ve belgelerini incelemeye almasının nedenlerini araştırması mümkün değildir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun resen araştırma yetkisinin sınırını tespit eden emsal nitelikli pek çok kararı bulunmaktadır<sup>232</sup>.

---

<sup>227</sup> Nitekim, Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 15.5.2014 tarih ve E.2014/48, K.2014/2677 sayılı kararı bu yöndedir. “*Olayda, Mahkemece, İdarece yaptırılan tahlil sonucunun kabulü suretiyle karar verilmiş ise de aynı eşya ile ilgili olup, karara esas alınandan farklı sonuç içeren üç ayrı tahlil raporu bulunduğu dikkate alındığında, eşyanın İdarede bulunduğu anlaşılan numunesi getirilerek, eşyanın niteliğinin ve özelliklerinin tespiti amacıyla bilirkişi incelemesi yaptırılmadan, uyuşmazlık hakkında karar verilmesinde Yargılama Hukuku kurallarına uyarlık bulunmamaktadır.* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015).

<sup>228</sup> Candan, İYUK, s. 775.

<sup>229</sup> Kızılot, a.g.e., s. 726.

<sup>230</sup> “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin yasalarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.” (İYUK md.2/2)

<sup>231</sup> Kızılot, a.g.e., s. 727.

<sup>232</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E2014/14, K.2014/217 sayılı onama kararı bu yöndedir. DVDDK 2014 tarihli bu kararıyla İstanbul 8'inci Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararındaki; “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsadığı, yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmayacağı, aynı Kanunun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının resen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmadığı, defter ve belgelerin ibrazının

Gelinen noktada, gerek vergi yükümlüsünce gerekse vergi idaresince dava dosyasına sunulan delillerin yetersiz kaldığı durumlarda vergi mahkemelerince resen araştırma yetkisi kullanılarak elde edilen delillerle davalar çözüme kavuşturulmaktadır. Bu anlamda keşif ve bilirkişi inceleme raporları gibi deliller yanında feragat, kesinleşmiş mahkeme kararları, vergi inceleme raporlarında yer verilen tanık beyanları ve karineler gibi delillerden de yararlanılmaktadır. Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında<sup>233</sup> taşınmaz mal bedelinin tespitinde, mahkemece resen araştırma yetkisini kullanılarak bilirkişi incelemesiyle bir sonuca ulaşması gerektiğine hükmetmiştir.

Bu delillerden bir kısmının taraflarca da dosyaya sunulması mümkün ise özellikle keşif ve bilirkişi inceleme raporları ile feragat niteliğindeki ikrar, ancak mahkeme aşamasında ortaya çıktığı için bu başlık altında incelenecektir.

## 1. Vergi Yargılamasında Keşif

Keşif, kişilerin ve eşyaların durumları ve vasıfları hakkında yargıcın, resmi sıfatla ve yargılama çerçevesinde doğrudan doğruya yaptığı ve bu konuda

---

*istemine ilişkin yazının usulüne uygun şekilde tebliğine rağmen ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle yapılan dava konusu vergilendirmeye karşı açılan işbu davada, defter ve belgelerin mahkemelerince incelenmesi veya bilirkişi marifetiyle incelettirilmesi resen araştırma ilkesi kapsamına girmediği gibi idarenin yerine geçerek idareye tanınan yetki ve görevlerin kullanılması anlamına geleceği ...” yönündeki hükmü onamıştır.(UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Haziran 2015). 2013 yılına kadar mahkeme aşamasında ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi konusunda Danıştay içtihatları tam aksi yönde idi. Örneğin. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.6.1996 günlü ve E:1995/18, K:1996/269 sayılı kararında da vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde mahkemece inceleneceği belirtilmiştir.*

<sup>233</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.9. 2013 tarih ve E.2013/2919, K.2013/6262 sayılı kararında Daire; “...İncelenen bu davanın çözümü; davacının şirkete aynı sermaye olarak koyduğu taşınmazların bedelinin tespitinde değer artışına neden olan hususların, davacının uhdesinde kalan maliyet unsurlarının araştırılması ve sair delillerin toplanması suretiyle açık ve net bir şekilde tespiti sonucu varılacak yargıya bağlıdır. Buna göre, Vergi Mahkemesince, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, söz konusu taşınmazlarda alış ve satış tarihleri itibariyle meydana gelen safi değer artışı kazancının yetkili mesleki kuruluşlardan, konularında uzman kişilerin bulunduğu üç kişiden oluşacak bir bilirkişi heyetinin görevlendirilmesi ve bilirkişi heyetince yapılacak inceleme sonucu doğacak hukuki durum dikkate alınıp gerekli değerlendirmelerle karar verilmesi gerekirken, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin gerekleri yerine getirilmeksizin verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklindeki hükümlerle, bilirkişi incelemesi yaptırılmadan bir karar verilmesini resen araştırma görevinin yerine getirilmemesi olarak değerlendirmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

bilirkişilerden de yardım alarak gözlemin objektif bir şekilde yapıldığına dair tarafsız uzman bilirkişilerin gözlemlerinden yararlanıldığı delil elde etme aracıdır<sup>234</sup>.

İYUK'un 31'inci maddesiyle yollamada bulunulan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 288'inci maddesinde, hâkimin, uyuşmazlık konusu olay hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebileceği belirtilmiştir. Yargıç, keşif kararını sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya resen alır (HMK md. 288). Keşif, davaya bakan mahkemece icra edilir. Keşif konusu, mahkemenin yargı çevresi dışında ise, inceleme istinabe suretiyle yapılır (HMK, md.289). Keşif, usulen iki tarafın birlikte davet edilmesi sonrasında olay yerine gidilerek, onların gözleri önünde ya da davete uymadıkları halde yokluklarında icra edilir. Keşif, mahkeme ya da mahkeme heyeti adına keşif işlemlerini yürütmek üzere naip üye olarak görevlendirdiği yargıç tarafından yapılır. Yargıç, keşif esnasında tanık ve bilirkişi dinleyebileceği gibi, olayın nasıl gerçekleşmiş olabileceğinin tespiti için temsili uygulama da yaptırabilir (HMK, md.290).

Vergi yargısında keşfin en yaygın olarak kullanıldığı uyuşmazlıklardan biri olarak vergi idaresince teminat olarak alınan ya da hacedilen malların satışında, satış fiyatının düşük olduğu gerekçesiyle eşyanın satışına esas teşkil edecek bedelinin belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Nitekim anonim şirket statüsündeki vergi yükümlüsünün vergi borcuna karşılık teminat olarak gösterilen gayrimenkulün satış işleminin iptali istemiyle açılan davada, Mahkemelerince satışa konu gayrimenkulün satışına esas teşkil edecek değerinin belirlenmesi bakımından, mahallinde keşif ve bilirkişi incelemesi yapılmasına karar verildiği, önceden belirlenen tarihte gerçekleştirilen keşif sonucu bilirkişi olarak re'sen seçilen ve taraflara ismi duyurulan ve herhangi bir itiraz getirilmeyen İnşaat Mühendisi Değerleme Uzmanı C.Ö. tarafından hazırlanan bilirkişi raporunda, yöneltilen sorular çerçevesinde, taşınmazın, bölge içindeki yeri, konumu, taşınmazın fiziksel imar özellikleri, bulunduğu sokak ve civar sokakların 2005 yılı arsa m<sup>2</sup> birim değerleri, piyasa araştırması vs. özellikleri

---

<sup>234</sup> Yüce, **Yargılama Hukuku**, s. 621; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 179-180.

ortaya konulmak suretiyle 355.250-TL değer biçildiği, satış komisyonunca takdir edilen rayiç değer (304.500,00-TL) bilirkişi raporunda ulaşılan değer altında kalması sebebiyle komisyon kararının gerçek durumu yansıtmadığı, bu haliyle satış işlemi açıkça hukuka aykırı olduğundan iptaline yönelik İstanbul 9'uncu Vergi Mahkemesi kararı Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından onanmıştır<sup>235</sup>.

Keşfe ilişkin bir başka uyuşmazlıkta, vergi yükümlüsü şirketin ilişkili olduğu bir şirketten emsal değerinden çok daha yüksek bir bedelle satın aldığı arsa için fazladan ödediği bedelin örtülü kazanç olarak ilişkili şirkete aktarıldığı ve bu suretle kurum kazancının eksik olarak belirlendiğine yönelik tespitlerin yer aldığı bir tarhiyatta, takdir komisyonunca yapılan değer tespitinin tarafsız bir başka bilirkişi tarafından değerlendirilmesinin temini ve gerçek değerinin tespiti amacıyla, mahkemesince keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilmiş, akabinde taşınmazın bulunduğu mevkiye gidilerek, yapılan keşfe katılan uzman bilirkişilerce<sup>236</sup> söz konusu taşınmaz için sit alanında kaldığı gözetilerek takdir komisyonunun belirlediği bedelden daha düşük bir bedel takdir edilmiştir. İnceleme elemanının, yükümlü lehine hareketle daha yüksek olan takdir komisyonunun belirlediği bedeli esas alarak, aradaki farkın örtülü kazanç olarak dağıtıldığını kabul eden raporundaki tespitlerin hukuka uygun olduğu kanaatine varılarak yapılan tarhiyatı yerinde bulan mahkeme hüküm fıkrası onanmıştır<sup>237</sup>. Danıştay Dördüncü Dairesince, benzeri bir kararı gerekçeli olarak ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır<sup>238</sup>.

---

<sup>235</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.2.2007 tarih ve E.2006/2041, K. 2007/576 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

<sup>236</sup> Taşınmaz değerinin tespitine ilişkin yapılan keşif incelemelerinde, bilirkişi heyeti, harita ve inşaat mühendisleri ile emlak komisyoncularından seçilerek oluşturulabilmektedir.

<sup>237</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 13.11.2014, E. 2011/4220, K. 2014/5194 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

<sup>238</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 3.11.1999 tarih ve E.1999/1572, K.1999/3725 sayılı kararı. “...mahkemelerince söz konusu taşınmazlar için yapılan keşif sonucu “düzenlenen tutanakla, her iki taşınmaz arasında tavana yakın kısımda kapı açıldığı, ancak kapının tamamen kapalı olup davacının 7 kapı nolu işyerinde oto tamirciliği faaliyetinde bulunduğu saptandığı, bu durumda, kira sözleşmelerinin de incelenmesi sonucu, davacının 15.1.1997 tarihinden itibaren kiraladığı ikinci işyeri ile arasında kapı açmak suretiyle iki taşınmazın birbirinin devamı niteliğinde olduğu dikkate alındığında, söz konusu ikinci taşınmazın şube işyeri olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

Taraflarca istemde bulunulduğunda keşif yapılmasına karar verilebileceği gibi, keşif yapılmayacaksa, bir ara karar ile bu husus karşılanabileceği gibi, esas karar içinde de keşif yapılmamasının gerekçesi açıklanarak karşılanması gerekir. Ancak uygulamada keşfe hangi sebeplerden ihtiyaç duyulduğu belirtilmeden, dava dilekçelerine şablon bir cümle ile eklenen keşif taleplerinin mahkemelerce karşılanmadığını belirtmek gerekir. Eğer, davacı tarafın keşif yapılmasına ilişkin talebi, gerekçeleriyle birlikte ileri sürülmüşse, bu tür durumlarda yargıç keşif yaptırmasa dahi bunun nedenlerini gerekçeli kararlarda açıklamalıdır. Gerek keşfe ilişkin talepler, gerekse takdiri bir delil olan keşif sonucu hazırlanan raporlar yargıç tarafından serbestçe değerlendirilir<sup>239</sup>. Vergi yargılamasında çok sık başvuru olan bir yol olmasa da ilan ve reklam vergisi tahakkuklarında ilan panolarının asıldığı yerlerin tespitine ilişkin, afet, yangın, kaza gibi haller ile değeri değişen menkul<sup>240</sup> gayrimenkul mallarla ve bunların satış işlemleriyle ilgili durumlarda da keşif yapılabilmektedir<sup>241</sup>.

## 2. Vergi Yargılamasında Bilirkişi

Bir uyuşmazlığın çözümü yargıç tarafından bilinmeyen ve bilmesi de beklenmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren durumlarda oy ve görüşüne başvuru<sup>242</sup> ve bu suretle yargıca yardımcı olan üçüncü kişilere bilirkişi denir<sup>243</sup>.

<sup>239</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 742.

<sup>240</sup> Yüce, **Yargılama Hukuku.**, s. 621; Kızılot, **a.g.e.**, s. 742.

<sup>241</sup> Takdir komisyonlarınca 4 yılda bir olmak üzere (sonuncusu 2014 yılında) yapılan arsa asgari birim değerlerinin tespiti işlemine karşı açılan davalarda keşif ve bilirkişi inceleme yaptırılmaktadır. Örneğin İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin, 6.3.2014 tarih ve 2013/2026, K.2014/472 sayılı kararında “Asgari birim değerlerinin tespiti teknik ve ihtisası gerektirdiğinden Mahkememizce konunun uzmanı olan üç kişilik bilirkişi heyeti tayin edilmiş ve mahallinde ayrıntılı olarak inceleme yapılmıştır. Keşif sırasında tüm unsurlar dikkate alındığı gibi, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 26.maddesinde belirtilen diğer hususlar da ayrıca göz önüne alınmıştır. ...Mahkememizce yapılan keşif esnasında gayrimenkulün bulunduğu mevkiinin konumu vb hususlarda göz önünde bulundurularak, söz konusu bilirkişi raporundaki değer ve yapılan tespitlerin değerlendirilmesine uygun olduğu gibi, dava ve savunma dilekçelerinde ileri sürülen iddiaları da karşılayacak şekilde düzenlenmiş olduğundan, Mahkememizce hükme esas alınabilecek nitelikte görülmüştür.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

<sup>242</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 14.5.2014 tarih ve E.2013/3865, K.2014/2266 sayılı kararı da bu yöndedir. “...davacının 2006 yılında başlayıp aynı yıl içinde bitirdiği inşaat işlerinin yapımında kullanılması gereken emtia ve hizmet alış miktarları ile maliyet kayıtlarında gösterilen tutarlarının karşılaştırılması sonucu düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan saptamalar uyarınca bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapıldığı anlaşılmış olup, uyuşmazlığın çözümününün, yasal defterlere, hangi emtianın ne şekilde kaydedilip kaydedilmeyeceği hususuyla birlikte ilgili

Delilleri değerlendirmek suretiyle bir hüküm verecek olan yargıçların teknik sahalarda uzman olmalarına imkan yoktur. İmkan olsa bile bu özel teknik bilgiden yararlanılması durumunda, kişisel tecrübeye dayalı bilginin tartışılması imkanı olmayacağından faydadan çok zarar getirir<sup>244</sup>. Zamana bağlı olarak gelişen ve karmaşıklaşan tıp, mühendislik, mimarlık, finans, muhasebe, matematik, istatistik gibi uzmanlık gerektiren alanlarda, uyuşmazlığın temelini oluşturan maddi olayların belirlenmesi ve aydınlatılması hususunda bu alanlarda uzman kişilerden yararlanılması bir zorunluluktur<sup>245</sup>. Özel ve teknik bilgiyi gerektiren konularda oy ya da görüş bildirmekle sınırlı biçimde gerçekleştirilen bir faaliyet olan bilirkişilik, meslek olmaktan ziyade, meslekî verilerin somut bir plânda ifade edilmesi, bir mesleğin türevi ya da yansıma biçimi olarak algılanabilir<sup>246</sup>.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesiyle HMK'ya atıfta bulunulan konulardan biri olan bilirkişilik kurumuna ilişkin esaslar HMK'da düzenlenmiştir. HMK'ya göre bilirkişi incelemesine başvurulabilmesi için, uyuşmazlığın çözümünün özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir durum olması gereklidir (md. 266). Danıştay içtihatlarınca da kabul edildiği üzere, yargıçlık mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuksal bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda<sup>247</sup> bilirkişiye başvurulamaz (HMK, md. 266)<sup>248</sup>.

---

*dönemde yapılan inşaat işlerinde kullanılması gereken emtia miktarının saptanmasına bağlı olduğu, dolayısıyla, bu konuda özel ve teknik bilginin gerektiği dikkate alındığında, Vergi Mahkemesince, makine ve inşaat mühendisi gibi uzman kişilerden de oluşturulacak bilirkişilere düzenlenecek rapor üzerine karar verilmesi gerekirken, sadece mali kayıtlar konusunda uzman olan yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen bilirkişi raporu esas alınarak verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2014).*

<sup>243</sup> Süha Tanrıver, “Bilirkişinin Sorumluluğu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 56, 2005, s. 133-166; M. Kamil Yıldırım, “Bilirkişi Delilinin Mukayeseli Hukuk ve Türk Hukukundaki Durumu” (Bilirkişi Delili), **75. Yaş Günü İçin Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı**, Ankara 2004, ss. 833-841; Kızılot, **a.g.e.**, s. 743-746.

<sup>244</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 1397.

<sup>245</sup> Başar Soydan, **Türk Vergi Yargısı'nda Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-41, İstanbul, 2010, s. 18.

<sup>246</sup> Süha Tanrıver, “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilik Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi” (Bilirkişilik Kanun Tasarısı), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 119, Yıl, 2015, s. 228.

<sup>247</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 28.6.2007 tarih ve E.2006/2624, K.2007/2106 sayılı kararında yorumu ve çözümünü hakime ait bulunan konularda bilirkişiye başvurulmaması gerektiğini belirten kararda “*Davanın resen tarhedilen vergilendirmenin hukuka uygun düşüp düşmediği belirlendikten sonra karara bağlanması gerektiği ve taraflar arasındaki uyuşmazlığın, gelir vergisine tabi kazançta esas gayri safi hasılat ile katma değer vergisine esas hasılat arasındaki*

Adalet Bakanlığı'nca adlî, idarî ve askerî yargıdaki tüm uyuşmazlarda uygulanmak üzere, daha etkin ve verimli bir bilirkişilik kurumu "Bilirkişilik Üst Kurulu" oluşturulması amacıyla "Bilirkişilik Kanunu Tasarısı" taslağı hazırlanmıştır<sup>249</sup>. Tasarı taslağında, bilirkişilerin nitelikleri, eğitimi, seçimi ve denetimine ilişkin usul ve esasların belirlenmesine yönelik hükümler bulunmaktadır. Taslak hakkında görüşlerini dile getiren, Tanrıver, taslakta sistematik çerçevede bilirkişiliğin, bir meslek olduğu tezinin benimsenerek kurumsal bazda yapılandırılmasıyla ilgili özel hükümler sevk edilmesine karşı, bilirkişiliğin, bir meslek olmaktan ziyade, bir mesleğin somut bir plânda uygulanması şeklinde tezahür eden, arızî ya da tesadüfî olarak gerçekleştirilen bir faaliyet konumunda olduğunu belirtmiştir<sup>250</sup>.

Diğer yandan, Adalet Bakanlığı'nca 08.04.2012 tarih ve 28258 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan, "Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca

---

*farkın nedeni saptandıktan sonra çözümlenebileceği ve bu konuda yargıya; hukuksal sorunların çözümü ile ulaşılabileceği açık iken...*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

<sup>248</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 12.10.2006 tarih ve E. 2005/2809, K. 2006/2666 sayılı kararı bu yöndedir "...Davacının işlemlerinin boyutu dikkate alındığında, vergi inceleme elemanının sahip olduğu teknik bilgi ve ihtisasa sahip olmadığı anlaşılan serbest muhasebeci mali müşavir bilirkişinin düzenlediği rapor ve ek raporda yer alan değerlendirmeler aynen kabul edilerek, uyuşmazlığın niteliği ve çözümüne ilişkin hukuki sebep ve gerekçelere yer verilmeksizin tarh matrahının azaltıldığı anlaşılmaktadır.

*Uyuşmazlık, kaparının işlenmesi sırasında oluşabilecek fire oranı, yaş domates birim alış fiyatı, dolayısıyla satın alınan kapari ve yaş domatesin miktar ve tutarının tespiti, ortaklarca sermaye taahhütleri yerine getirildikten kısa bir süre sonra ya da aynı gün şirket ortaklarına ödeme yapılmasının örtülü yolla kazanç aktarımı sayılıp sayılmayacağı, şirket aktifine kayıtlı olmayan taşıtların akaryakıt giderlerinin dönem kazancından indirilip indirilemeyeceğine ilişkin olup, Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesine göre değerlendirilecek mamül maliyetine girecek maliyet kalemlerinin saptanmasına ilişkin kurallar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 3'üncü bendinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımına ilişkin kurallar ve koşulları, aynı Yasanın 15'inci maddesi ile, 13'üncü maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde uygulanacağı belirtilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci ve 41'inci maddelerinde yer alan kurallar uyarınca hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenebilecek olan bu davada vergi mahkemesince bilirkişi incelemesi yapılması hukuka uygun görülmemiştir."* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 25 Eylül 2015).

<sup>249</sup> "Bilirkişilik Kanunu Tasarısı Taslağı", [http://www.adalet.gov.tr/Tasarilar/bilirkişilik\\_tasarisi.pdf](http://www.adalet.gov.tr/Tasarilar/bilirkişilik_tasarisi.pdf).

<sup>250</sup> Tanrıver, Bilirkişilik Kanun Tasarısı, s.228. "...Dolayısıyla, özel hukuk bazlı "oda" ve "odalar birliği" yahut kamu hukuku bazlı "bölge kurulu" ve "üst kurul" şeklindeki yapılandırmalara elverişli bir nitelik taşımaz. Çünkü her iki yapılandırma biçimi de, ancak meslekler için işlerlik kazanabilecek olan yapılandırma biçimleridir." "...illâ kurumsal bazda bir yapılandırma hedefleniyorsa, bu yapılandırmanın, tamamen yargısal alana özgü olarak bir işlev üstlenmiş olan bilirkişilik kurumunun, yürütmeye değil de; bağımsızlık ve tarafsızlık nitelikleri de gözetilerek, yargıyla ilişkilendirilmek suretiyle gerçekleştirilmesi daha doğru bir yaklaşım biçimi teşkil eder."

*Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik*'le her yıl bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından bilirkişi listelerinin oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslarının düzenlenmesi amaçlanmıştır (Yön. md.1). Yönetmeliğin, bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından bilirkişi listelerinin düzenlenmesi, listelerin güncellenmesi, uzmanlık alanlarının belirlenmesi, başvurabilecek olanların nitelikleri, başvuru şekli, başvuruların değerlendirilmesi, listeden çıkarılma usul ve esasları ile bilirkişi listelerine kayıtlı olan ve olmayan bilirkişilerce uyulması gereken etik ilkeleri kapsadığı belirtilmiştir (Yön. md.2).

Ancak söz konusu yönetmelikte, bu hükümlerin idari yargıda uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. İYUK'un 31'inci maddesinde bilirkişi ve keşif konularında HMK hükümlerine atıf yapılmakla birlikte dayanağı HMK olan yönetmelikte öngörülen bilirkişi seçimi-atanması konusunda adli yargı komisyonlarınca oluşturulan sisteme bilirkişi eklemesi yapılmasının çeşitli mahsurları olacağı haklı olarak ileri sürülmüştür. İzmir Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı'nca bir üst yazı ile Adalet Bakanlığı'na bildirilen ve Mahkeme'nin internet sitesinde yayınlanan hususlar şunlardır<sup>251</sup>:

- *Yasa ve yönetmelik tamamen adli yargıyı esas almakta ve idari yargıyı kapsamı içine alan hükümlere yer vermemektedir.*
- *İYUK 31'inci md. "bilirkişi, keşif" konularında HMK'ya atıf yapmakla birlikte son cümlesi; bilirkişi seçiminin mahkeme veya hakim tarafından resen yapılacağına amir olup, bu sistemde, mahkemenin resen seçtiği bilirkişi komisyonun kabulüne bağlı hale gelecek olup yasa ile çelişecektir.*
- *İlgi yazılar uyarınca, komisyon, bildirilen bilirkişi adaylarını yönetmelikte belirtilen ilkelere göre sisteme dahil etmek zorundadır.*

Söz konusu üst yazıda, idari yargı komisyonunun yönetmeliğe göre listenin hazırlanması konusunda yetkisinin olmadığı, adli yargıdaki komisyonun, yönetmelikte belirtilen kriterlere göre belirli dönemlerde bilirkişilerin müracaatlarını

---

<sup>251</sup> İzmir İdarî Yargı Adalet Komisyonu Başkanlığı, **Bilirkişi Listeleri**, (Adalet Bakanlığına Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı'na Üst Yazı) 07.07.2014, (Çevrimiçi) <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/%C4%B0dari%20Yarg%C4%B1da%20Bilirki%C5%9Fi%20Listeleri.htm>, 10.10.2014.



değerlendirip, koşullar ve belgeler yeterliyse sisteme ekleyebileceği, aksi takdirde talebi reddetmek zorunda kalacağı, bu durumun da İYUK'un 31'inci maddesi ile yargıca verilen resen bilirkişi seçme yetkisinin bertaraf edilmiş olacağını belirtilmiştir<sup>252</sup>.

### a. Bilirkişinin Seçimi

Bir uyuşmazlıkta uygulanacak hukuk kuralını bulma görev ve yetkisi yargıca verilmiştir<sup>253</sup>. Yargılama hukukunda bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel ve teknik bilgiyi yargıca sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Görülmekte olan davada bilirkişiye başvurulabilmesi, uyuşmazlığın özel ve teknik bilgi gerektiren bir yönünün bulunmasına bağlıdır. Uyuşmazlığın çözümüne esas alınan bilirkişi raporlarının, yasaların öngördüğü usullere göre, yargıçlarca seçilmiş, özel ve teknik konularda uzman olan bilirkişilerce düzenlenmesi gereklidir. Bu nitelikte olmayan kişilerce düzenlenen raporların, bilirkişi incelemesi sonucu elde edilen bilgilerin uyuşmazlığın çözümüne esas alınması mümkün değildir<sup>254</sup>.

Bilirkişiye başvurulması durumunda, çözüme kavuşturulması gereken konunun, ancak bu alanda uzman bir bilirkişi tarafından çözülmesinin zorunlu olduğuna dikkat edilmelidir. Bilirkişinin inceleyeceği konuda uzmanlığına dair davanın taraflarına güven vermesi gerekir. Bu güven ise, ancak bilirkişinin, kendisinden istenilen özel ve teknik bilgiye sahip olduğunun, objektif olarak bilinebilir olmasıyla sağlanabilir. Örneğin, bilirkişi seçimine ilişkin, geçmişinde yargıçlık yapan birinin bu görevi sırasında edindiği tecrübenin görev yaptığı hukuk alanında uzman olduğunu göstermediğine<sup>255</sup> dair Danıştay Yedinci Dairesi'nin verdiği pek çok karar bulunmaktadır<sup>256</sup>.

<sup>252</sup> Daha detaylı açıklamalar için bkz.: İzmir İdarî Yargı Adalet Komisyonu Başkanlığı, **a.g.e.**

<sup>253</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 745.

<sup>254</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 14.5.2014 tarih ve E.2013/3865, K.2014/2266 sayılı kararı bu yöndedir (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Eylül 2015).

<sup>255</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 10.4.2001 tarih ve E.2001/812, K.2001/1231 sayılı kararı da bu yöndedir. "*Davada bilirkişi olarak tayin edilen kişinin bilgi birikimi, emekli olmadan önce yürüttüğü vergi mahkemesi hakimliği görevinden gelmektedir. Aynı bilgi birikiminin davaya bakan mahkemenin hakimlerinde var olması, işin doğası gereğidir. Eğer, davanın çözümü, mahkeme hakimlerinin mesleki bilgilerini aşan özel ve teknik bilgiler gerektiriyorsa, o takdirde, Vergi Mahkemesi hakimliğinden emekli kişinin olayda bilirkişilik yapması, müessesenin niteliğine aykırı olur. Yok eğer, tayin edilen bilirkişinin bilgi birikimi uyuşmazlığın çözümünde yeterli ise,*

Uyuşmazlığın niteliğine göre, hem bilirkişiyi seçme hem de sayısını belirleme konusunda takdir yetkisi mahkemelerdedir. Bu yetkinin devri mümkün değildir. Örneğin yargıç, mühendislik fakültesi dekanlığına bir yazı yazarak elektrik mühendisliği alanında üç öğretim üyesini belirli bir dosya için bilirkişi olarak seçerek mahkemeye bildirmesini isteyemez<sup>257</sup>. Mahkeme, bilirkişi olarak, yalnızca bir kişiyi görevlendirebilir. Ancak, gerekçesi açıkça gösterilmek suretiyle, tek sayıda, birden fazla kişiden oluşacak bir kurulun bilirkişi olarak görevlendirilmesi de mümkündür (HMK md.267). Mahkemeler genel olarak, üniversitelerden ya da meslek

---

*aynı bilgiye mahkeme hakimleri de sahip bulunduğundan, uyuşmazlığın bilirkişi incelemesine gerek olmaksızın, çözümlenmesi, yargılama işlevinde bizzat yargıca düştüğü yukarıda açıklanan görevin gereğidir. Olayda, uyuşmazlığın vergi mahkemesi hakimliğinden emekli bilirkişinin söz konusu bilgi birikimiyle çözümlenmiş olması, söz konusu çözümün hakimnin mesleki bilgi ve deneyimi dışında özel ve teknik bilgi gerektirmediğini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, davada bilirkişi incelemesi yaptırılması yoluna gidilmesi ve bilirkişi seçimi isabetli değildir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Eylül 2015).*

<sup>256</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 30.12.2004 tarih ve E.2003/1463, K.2004/3651 sayılı kararı bu yöndedir. *“Hakimin yardımcısı olma niteliği, ayrıca, bilirkişinin kendisinden sorulan özel ve teknik bilgiye sahip; yani, konunun uzmanı olduğu konusunda davanın taraflarına güven vermesini de gerektirir. Bu güven ise, ancak bilirkişinin, kendisinden istenilen özel ve teknik bilgiye sahip olduğunun, objektif (nesnel) olarak bilinebilir olmasıyla sağlanabilir niteliktedir. Örneğin; bir yeminli mali müşavirin muhasebe ilmi konusundaki bilgisi, objektiftir. Sahibi olduğu unvan, onun bilgisine bu niteliği kazandırır. Buna karşılık; vergi mahkemesinden emekli bir hakimin, bir avukatın bu konudaki bilgisi, hukuk eğitiminin gereği değil; kendi özel ilgisinin sonucudur ve bu nedenle de, sübjektiftir (öznel); dolayısıyla, herhangi bir kişinin o konudaki bilgisinden farklı olmadığından, davanın tarafları yönünden güven verici değildir. Bu nitelikteki bilirkişinin oy ve görüşüne "sıhhatli" olarak bakılamayacağından; bu oy ve görüşü dayanılarak verilecek karar da, sıhhatli kabul edilemez.*

*Davada; hem bilirkişinin seçimi, hem de seçilen bilirkişinin kendisinden istenilen özel ve teknik bilgiye sahipliği nesnel değildir. Öncelikle, bilirkişinin seçiminde nesnel davranılmamıştır. Zira; Üniversitelerin maliye bölümlerinde görevli öğretim üyelerinden veya Yeminli Mali Müşavirler Odalarının (sayıları yüzlerce olan) üyelerinden sağlanabilecek özel ve teknik bilgi için, vergi mahkemesi emekli hakimi olan ve avukatlık yaptığı temyize konu karardaki açıklamalardan anlaşılabilir kişi, bilirkişi olarak seçilmiştir. İkincisi, bilirkişinin kendisinden istenilen teknik ve özel bilgiye sahipliği nesnel değildir. Zira; söz konusu kişinin, bilirkişi raporunu imzalarken öne çıkardığı "eski gelirler kontrolörü" unvanının, herhangi bir hukuksal işlemde kullanılması, söz konusu kişinin içinde bulunduğu avukatlık statüsü nedeniyle olanaklı değildir. Dolayısıyla; bilirkişi raporunda da hukuken kullanılması olanaklı olmayan bu unvan, ne Mahkemece, ne de davanın taraflarınca nesnel olarak bilinebilecek durumdadır. Davaya bakan yargıçların, bilirkişinin niteliği konusundaki, kendi özel bilgilerini karara dayanak yapmaları ise, objektif yargılama ile bağdaştırılamaz. Seçilen bilirkişinin, tek nesnel bilgisi olan hukuk bilgisi de, esasen, davaya bakan yargıçlarda olması zorunlu olan ve bilirkişiden istenilmesi yasaklanmış bilgidir.*

*Bu durumda; davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadıklarının saptanması amacıyla, kendisine sunulan defter ve belgelerin davalı vergi idaresince incelenmesine olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra değerlendirilerek uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden; dava hakkında bu yapılmadan, avukat olan bilirkişinin düzenlemiş olduğu ve "eski gelirler kontrolörü" unvanıyla imzaladığı bilirkişi raporunun esas alınması suretiyle hüküm tesisinde isabet görülmemiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Eylül 2015).*

<sup>257</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 753.

odalarından bilirkişi olarak önerebilecekleri çeşitli alanlarda uzmanlaşmış, güvenilir meslek mensuplarının ya da akademisyenlerinin isim listesini istedikten sonra, karşılaşılan hukuki uyuşmazlığın niteliğine göre bunların arasından objektif şekilde belirlediği isimleri bilirkişi olarak atamaktadırlar. Belirlenen isimlerin sürekli aynı kişiler olmasından, seçimin, kurum ve kuruluşların yetkililerine bırakılmasından kaçınılmalıdır<sup>258</sup>. Aksi durum mahkemenin ya da bilirkişinin tarafsızlığının sorgulanmasına yol açar.

Bilirkişilik görevi, mahkemece yapılan davete uyup, tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunmayı, yemin etmeyi ve bilgisine başvurulmuş konuda süresinde<sup>259</sup> oy ve görüşünü mahkemeye bildirmeyi kapsar. Geçerli bir özrü olmaksızın mahkemece yapılan davete uyup, tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunmayan yahut mahkemeye gelip de yemin etmekten veya süresinde oy ve görüş bildirmekten kaçınan bilirkişiler hakkında, tanıklığa ilişkin disiplin hükümleri uygulanır (HMK, md. 269).

## **b. Bilirkişinin Görüşü ve Raporları**

Yargıç tarafından bilirkişi görevlendirilmeden önce, hangi hususların açıklığa kavuşturulacağını belirlendikten sonra, *maddî sorunla hukukî sorunu kesin çizgileriyle birbirinden ayrılmalı; hangi maddî vakia ya da vakiaların özel veya teknik bilgilere dayalı olarak aydınlatılmasını ya da tespit edilmesini istiyorsa, somut sorular hâlinde*, bu konudaki iradesini, herhangi bir tereddüde mahâl bırakmayacak şekilde açıklanmalıdır<sup>260</sup>. Mahkeme, tarafların da görüşünü almak suretiyle bilirkişinin görevlendirilmesine ilişkin kararında, aşağıda belirtilen hususlara yer vermek zorundadır (HMK, md. 273):

a) İnceleme konusunun bütün sınırlarıyla ve açıkça belirlenmesi.

<sup>258</sup> Candan, İYUK, s. 784.

<sup>259</sup> Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişilerin, "...hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, gerekiyorsa, kendilerine ücret ve masraf adı altında hiçbir ödeme yapılmamasına veya gerekçesini göstererek bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonundan o kişinin bilirkişilik görevi yapmaktan belirli bir süre yasaklanmasının yahut listeden çıkartılmasının istenmesine, görevlendirmeyi yapan mahkemece karar verilir (HMK, md. 274).

<sup>260</sup> Tanrıver, **Bilirkişilik Kanun Tasarısı**, s. 234.

b) Bilirkişinin cevaplaması gereken sorular.

c) Raporun verilme süresi.

Bilirkişiye, görevlendirme yazısının ekinde, inceleyeceği şeyler, dizi pusulasına bağlı olarak ve gerekiyorsa mühürlü bir biçimde teslim edilir; ayrıca nelerin teslim edildiği hususları tutanağa bağlanarak imzalanır.

HMK'ya göre bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine mahkemece karar verilebilir (HMK md. 279/1). Vergi yargısında dosyaya heyet halinde bakılıyorsa, bilirkişi incelemelerinde sorulacak sorular heyetçe birlikte kararlaştırılır. Raporla taraf bilgileri dışında, bilirkişiye yöneltilen sorular gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi vakıalar, gerekçe ve varılan sonuçlarla bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa bunun sebebi, düzenlenme tarihi ve bilirkişi ya da bilirkişilerin imzalarının bulunması gerekir. Azınlıkta kalan bilirkişi, oy ve görüşünü ayrı bir rapor hâlinde mahkemeye sunar (HMK md. 279/2).

Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü sözlü olarak açıklamasına karar verirse, bilirkişinin açıklamaları tutanağa geçirilir ve tutanağın altına bilirkişinin de imzası alınır (HMK, md. 279/3). Kurul hâlinde görevlendirme söz konusu ise bilirkişilerin bilgilerine başvuru hususu hemen aralarında müzakere etmelerine imkân tanınır ve müzakere sonucunda açıklanan oy ve görüş tutanakla tespit edilip; tutanağın altı, bilirkişilere imzalatılır. Hiçbir suretle bilirkişiler hukuksal değerlendirmelerde<sup>261</sup> bulunamazlar (HMK md. 279/4). Yargıç, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir (HMK, md. 282).

Vergi yargılama hukukunda, bilirkişinin görüşünü sözlü olarak açıklayıp bunun tutanak altına alınmasını öngören HMK hükümlerinin uygulanabilmesi mevcut içtihatlar bağlamında değerlendirildiğinde duruşmalı yargılamalar dışında mümkün gözükmemektedir. Kanımızca, duruşmalı yargılamalarda bilirkişinin davet edilebilmesini ve görüşlerini sözlü olarak açıklamasını ve kendisine taraflarca sorular yöneltilmesini ve tüm bu ifadelerin de tutanak altına alınabilmesini mümkün kılacak bir yasal düzenlemenin İYUK'un 18'inci maddesine bir fıkra eklenmesi

<sup>261</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 20.12.2000 tarih ve E.2000/3432, K.2000/4083 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 205, Ankara, 2003, s. 363-366

suretiyle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Zira duruşmaya ilişkin hükümler HMK'da değil İYUK'ta düzenlenmiştir.

### c. Bilirkişi Raporuna İtiraz

Bilirkişilerin hazırladıkları raporlara itiraz mümkündür<sup>262</sup>. Bilirkişi raporlarında yargıç tarafından bilirkişinin kendisine yazılı olarak yöneltilen soruların tamamının cevaplandırılması, soruların dışına da çıkılmaması gerekmektedir. Taraflar, bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların bilirkişiye tamamlattırılmasını, belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler (HMK, md.281/1). Mahkeme, bilirkişi raporundaki eksiklik yahut belirsizliğin tamamlanması veya açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için bilirkişiden, yeni sorular düzenlemek suretiyle ek rapor alabileceği gibi, tayin edeceği duruşmada, sözlü olarak açıklamalarda bulunmasını da kendiliğinden isteyebilir (HMK, md.281/2). Gerekli hallerde, mahkeme, gerçeğin ortaya çıkması için yeni görevlendireceği bilirkişi/bilirkişi heyeti aracılığıyla tekrar inceleme de yaptırabilir (HMK, md.281/3).

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda, bilirkişi takdiri deliller arasında sayılıp, bilirkişi raporunun yargıçı bağlamayacağı, içerdiği tespitlerin serbestçe takdir edileceği yönünde düzenlemeye yer verilmesi, bilirkişinin reddini gerektiren sebeplerin değerlendirilmesinde de yargıca takdir yetkisi tanındığını göstermektedir. Mahkemece, reddi gereken bilirkişinin hazırladığı rapora istinaden bir karar verilmesinin bozma nedeni olarak değerlendirildiği kararlar bulunmaktadır<sup>263</sup>.

<sup>262</sup> Yüce, **Yargılama Hukuku**, s. 319.

<sup>263</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 6.12.2006 tarih ve E.2005/2969, K.2006/3233 sayılı kararı bu yöndedir. "...vergi dairesi müdürlüğünün, süresi içinde ve 1.12.2004 tarihinde verdiği bilirkişinin reddi istemini içeren dilekçede, **bilirkişinin daha önce görev aldığı ve dairelerinin taraf olduğu davalarda, sunduğu raporlar ve yazdığı cevabi yazıların içeriği ve kullandığı üslup bakımından tarafsızlığına güven duyulmadığı, bilirkişinin taraf olma özelliğini ortaya koyduğu, bölgede 3700 serbest muhasebeci mali müşavir bulunmasına rağmen ısrarla aynı şahsa re'sen bilirkişilik görevi verildiği, daha önceki davalar için sunduğu raporlarda taraflar arasındaki ihtilafın çözümüne etkili bilgi ve belgeleri raporlarına yansıtmadığı, aynı bilirkişi hakkında aynı sebeplerle yapılan ret isteminin İzmir 3. Vergi Mahkemesince kabul edildiği ve başka bir bilirkişinin tayin edildiği iddialarına yer verildiği anlaşılmaktadır. Davalı idarenin bilirkişinin reddine ilişkin olarak ileri sürdüğü iddialar, mahkemenin bilirkişi incelemesi yaptırmaya gereksinme duyduğu bir durumda verilecek rapor ve hüküm ne olursa olsun yargı kararına daha**

Bilirkişiyeye soru yöneltmesi açısından, HMK'nın 152'inci maddesi eski yasada olmayan yeni bir düzenleme getirerek duruşma sırasında doğrudan bilirkişiyeye soru sorma imkanı getirilmiştir. Bu suretle taraf vekilleri, bilirkişi raporlarında gördükleri eksiklik ya da yanlışlıkların açıklanmasını isteyebileceklerdir (HMK md.152/1). Ancak bu sorgu yöntemi, ABD sistemindeki çapraz sorgu yönteminden (cross examination) daha ziyade bir tür "tamamlayıcı sorgu"<sup>264</sup> yöntemi olarak değerlendirilmektedir.

#### **d. Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı**

Yargıcın delilleri serbestçe takdir edeceği yolundaki genel ilkeye paralel olarak HMK'nın 282'nci maddesinde de, bilirkişi raporunun yargıcı bağlamayacağı belirtilmiştir. Buna göre, bilirkişilik müessesesi yargıcın önüne gelen bir uyuşmazlığı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi saptamak amacıyla ortaya çıkmış olduğundan bu raporlar, yargı yerlerini bağlamayan ve hükme esas alınması zorunlu olmayan takdiri delil niteliğindedir.

Uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği teknik veya özel bilgi, tarafların dosyaya ibraz ettikleri belgelerde mevcutsa ve bu bilginin doğru olmadığı yönünde bir itiraz sözkonusu değilse ya da uyuşmazlığın teknik yönü ihtilaflı değilse, bilirkişiyeye başvurulmaksızın karar verilmelidir. Ancak, uyuşmazlığın çözümü için edinilmesi zorunlu olan bilgiye, yargıcın bir ara kararla ulaşılması mümkün ise yine bilirkişiyeye başvurulmaması gerekir. Bu gibi durumlarda, bilirkişiyeye başvurulması halinde usul ekonomisine aykırı hareket edilmiş olunur<sup>265</sup>.

---

*başlangıçta güven duyulmasını önleyecek niteliktedir. Bu nedenlerle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 6'ncı bendindeki ret sebebi kapsamında kabulü gerektiği halde davalı tarafın bilirkişinin reddi isteminin somut belgelere dayanmaması gibi bir nedenle reddine karar verildikten sonra hazırlanan bilirkişi raporuna dayanılarak verilen kararın bozulması gerekmiştir"* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Eylül 2015).

<sup>264</sup> Cengiz Topel Çelikoğlu, "6100 Sayılı HMK'ya Göre İlk Derece Yargılamasında Ana Hatlarıyla Tahkikat Safhası" (Tahkikat Safhası), **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, TAAD, Cilt.1, Yıl. 4, S. 13, Nisan 2013, s. 138.

<sup>265</sup> Ersan Öz, E., Süleyman, Albayrak, "Vergi Yargısında Bilirkişilik", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:1, Yıl:1, S.. 3, Ekim, 2010, s. 78.

Bilirkişi yalnızca maddi olgular hakkında görüşünü bildirir; hukuksal sorunlar hakkında ya da kendisinden sorulan hususların dışında görüş bildiremez<sup>266</sup>. Bilirkişinin delilleri takdir yetkisi de yoktur<sup>267</sup>. İdari yargıda bilirkişiler oy ve görüşlerini mahkemeye yazılı olarak sunarlar<sup>268</sup>. Delillerin serbest değerlendirmesinin kabul edildiği vergi hukukunda yargıç, takdiri delil niteliğindeki<sup>269</sup> bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir. Yargıç bilirkişi raporunda yazılı olan özel ve teknik açıklamalardan, bilirkişi raporunda verilen sonucun yanlış olduğunu takdir edebilecek derecede bilgi ve tecrübe sahibi olduğu kanısına varabiliyorsa yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırmadan, gerekçelerini açıklamak suretiyle raporun aksine bir hüküm verebilir<sup>270</sup>.

İdari yargı merciinin yeterli bulduğu bilirkişi raporunu aynen kararına alarak, herhangi bir irdeleme ve yorum yapmadan hüküm kurması, yargılama işlevini bilirkişiye yaptırmayı anlamına geleceğinden sakıncalıdır<sup>271</sup>. Bu nedenle kararda

<sup>266</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 31.1.2013 tarih ve E.2009/8216, K.2013/261 sayılı kararı bu yöndedir. "...Yargılama hukukunda bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel ve teknik bilgiyi yargıca sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden, görülmekte olan davada yargılamayı yapan mahkeme tarafından matrahın hukuka uygun olup olmadığının tespiti bakımından sahip olduğu özel ve teknik bilgiyi sunması için başvuru bilirkişinin, harici araştırmalar sonucu ulaştığı teknik bilgiyi ve yorumunu, vergi inceleme raporunda izlenen yöntem ve tekniği değiştirmek suretiyle farklı yöntemle başvurup rapor hazırlaması, bilirkişilik müessesesinin açıklanan amaç ve tanımına uygun düşmeyecektir. "...raporun diğer kısımlarının ise inceleme raporunun kapsamı dışında olması nedeniyle; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, hukuksal durumu etkileyen tespit, belge ve iddiaları değerlendirerek belirlemesi gereken vergi mahkemesince, incelemesini farklı bir nedene dayandıran bilirkişi raporu esas alınarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>267</sup> Nitekim Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 20.4.2007 tarih ve E. 2006/628, K. 2007/1242 sayılı kararında bu husus şu şekilde ifade edilmiştir. "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin yollamada bulunduğu 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275-286'nci maddesinde mahkemenin, çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren konularda bilirkişinin görüşünün alınmasına karar verebileceği, bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporun içeriği ve sonuçlarının incelenmesi üzerine bilirkişiye yöneltilen soruların raporda yeterince cevaplanmadığı veya cevapların eksik ve belirsiz olduğunun saptanması durumunda ek rapor istenmesi ya da yeniden bir bilirkişi incelemesi yaptırılması suretiyle sonuca gidilebileceği ve bilirkişinin düşüncelerinin mahkemeyi bağlamayacağı, ancak mahkemenin de gerekçesini göstermek koşuluyla bilirkişi raporunun aksine karar verebileceği kurala bağlanmış olup bilirkişinin görevi yalnızca tespit edilmiş olan hususlar hakkında görüş bildirmekle sınırlı olup, delillerin değerlendirilmesi ve takdir yetkisi ise mahkemeye ait bulunmaktadır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>268</sup> Candan, İYUK, s. 789.

<sup>269</sup> Candan, İYUK, s. 789; Yüce, Dava Rehberi, s. 319.

<sup>270</sup> Candan, İYUK, s. 790.

<sup>271</sup> Candan, İYUK, s. 790.

mutlaka raporda yazılı oy ve görüşler irdelenerek, raporun eksik ve çelişkili açıklamalar içerip içermediği araştırılmalı<sup>272</sup> ve raporun uygun görülen ve görülmeyen yerleri açıklanmalıdır. Zira idari yargıç, bilirkişi raporunda yapılan açıklamalardan kendisinde eksik olan özel ya da teknik bilgiyi edindikten sonra<sup>273</sup>, aydınlatılan maddi olayı kendi mesleki bilgi ve deneyimi ışığında değerlendirerek uyuşmazlığı çözmek durumundadır.

### e. Yargıcın Kendi Özel Bilgisini Kullanması

Hukuk doktrininde genel olarak kabul edilen görüşe göre yargıç, uyuşmazlığı çözümlerken kendi tecrübelerine dayanarak elde ettiği özel bilgiyi kullanamaz<sup>274</sup> ve o bilgiye dayanarak karar veremez. Özellikle delillerin serbest değerlendirilmesi ilkesinin kabul edildiği vergi yargılamasında yargıcın özel bilgisini kullanmaması gerekir. Özel bir bilgi olarak değerlendirilebilecek bir bilginin yargılama dışına çıkarılması gerekeceğinden, taraflardan birinin istemi üzerine, yargıcın bu bilgiyi yargılamada kullanmaması gerekir<sup>275</sup>. Yargıç, tesadüfen edindiği bir bilgiyi yargılamada ancak bir tanık olarak sunabilir ki, kendi baktığı davada hem tanık hem yargıç olmayacağından bu mümkün değildir.

Örneğin, yargıcın, mesleğe girmeden önce emlak komisyonculuğu işi yapıyor olması ve geçmişte sahip olduğu gayrimenkullerini yönetebilmek için bir muhitteki emlak fiyatları konusunda bilgi sahibi olması, özel bilgiye örnektir. Ancak bu özel bilgisini, takdir komisyonunca o muhitteki gayrimenkuller için yapılan bir değerlemeye karşı açılan somut bir davada kullanılabilmesi, özel bilgi kategorisine

<sup>272</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 31.10.2008 tarih ve E. 2006/5400, K. 2008/4000 sayılı kararında “...davacının defter ve belgelerinde kayıtlı olan LPG, motor yağı ve benzin türünde dönemiçi alışları ile bilirkişi raporundaki dönem içi alış tutarları farklı olduğu halde bu farklılığın açıklamasının yapılmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan, vergi inceleme raporunda motorin yönünden herhangi bir inceleme ve eleştiri yapılmadığı halde bilirkişi raporunda motorin yönünden de faturasız alışlardan söz edilerek matrah farkı bulunmuştur. Bu durumda bilirkişiden, davacının defter ve belgelerinde yer alan dönemiçi alış tutarlarının inceleme raporundaki miktarları ile bilirkişi raporundaki miktarları arasındaki farklılığın nedenlerinin ve hangi gerekçe ile motorin yönünden inceleme yapıldığının açıklanması istenilip, ek rapor alınarak ya da gerekirse yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırılarak düzenlenecek rapor sonucu değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken, eksik incelemeye dayalı bilirkişi raporu esas alınarak verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklindeki hüküm de bu hususu teyit etmektedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>273</sup> Candan, İYUK, s. 790.

<sup>274</sup> Yıldırım, *Delillerin Değerlendirilmesi*, s. 246.

<sup>275</sup> Yıldırım, *a.g.e.*, s. 250.



gireceğinden mümkün değildir. Bunun gibi, bir gümrük uyuşmazlığında ithal edilen eşyanın beyannamede yazılı olan gümrük tarife istatistik pozisyonuna ilişkin açılan bir davada, o eşyaya ilişkin yargıcın bildiği özel bilgiyi kullanması mümkün olamayacağından, eşyanın cinsini ve müştemilatını detaylı ve üçüncü kişilerin de anlayabileceği bir şekilde açıklaması, teknik boyutlarını ortaya koyması için bilirkişi incelemesi yaptırması ve bilirkişinin yazacağı rapordaki tespitlerden hareketle bu eşyanın hangi Gümrük Tarife Cetvelinde yer aldığını belirleyerek karar vermesi gerekir.

Özel bilginin kullanılmasının kabul edilmemesinin nedeni, yargılama sonucunda sürpriz bir kararla (sürpriz karar verme yasağı)<sup>276</sup> karşılaşılmamasının engellenmesidir. Yani taraflar dosyada yer almayan bir bilgiye ya da tanıklığa dayanarak verilecek karar karşısında, yargılanmanın adil olmadığını, yargıcın özel bilgisini çürütme imkanı olmadığından savunma hakkının kısıtlandığını öne sürebileceklerinden günümüz yargılama hukukunda açık bir usule aykırılık olacağı muhakkaktır.

Bilirkişilik konusunda dile getirilen bir diğer husus, vergi hukuku gibi güncel ekonomik gelişmelerle yakın ilişki içinde bulunan hukuk dallarında ortaya çıkan doktrinsel değişimleri ağır iş yükü nedeniyle takip edemeyeceği düşünülen yargıçların hukuki konularda bile hukukçu bilirkişilerden yararlanması gerektiği yönünde görüşler savunulmaktadır<sup>277</sup>. Ancak kanımızca, görevi önüne gelen uyuşmazlıkları hukuki bilgisi ile çözmek durumunda olan bir yargıcın, hukuki sorunu çözmek için bir bilirkişiden görüş sorması ve aldığı görüşü de kararına dayanak olarak göstermesi kabul edilemez. Davanın tarafları dilediği takdirde böyle bir yola her zaman başvurabilecekken yargıcın, resen böyle bir yola sapması iki açıdan doğru kabul edilemez. Birincisi, kendi görevini hukukçu bilirkişiye devretmiş olur ki HMK

<sup>276</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 250.

<sup>277</sup> Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu" (Bilirkişilik Kurumu), **Yaklaşım Dergisi**, S, 193, Eylül 1997, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 10.3.2015, "... Gerçekten, normal bir hakimden beklenen hukuk bilgisi ile çözümlenemeyecek uyuşmazlıklar gün geçtikçe artmaktadır. Böyle durumlarda, hakimlerin "uzman hukukçuların görüşlerinden yararlanmasına imkan sağlamak gerekir."; Sinan Çınar, "Türk Vergi Hukuku'nda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s.153-154.

hükümleri bu yolu açık bir şekilde kapatmıştır. İkincisi, görüşün ancak uyuşmazlığa ilişkin bir yetkinliği olan bir hukukçu bilirkişiden istenebilir ki, bu durumda da yargıç, yetkinliğini eserleriyle ortaya koymuş olan bu hukukçunun yazdığı bilimsel makale ya da kitaplardan yararlanmak suretiyle uyuşmazlığı çözebilmesi gereklidir. Dolayısıyla, Karakoç'un bu konudaki görüşüne itibar etmek mümkün değildir.

### 3. Vergi Yargılamasında Tanık Delili

Tanık, davanın taraflarından bağımsız bir kişi<sup>278</sup> olarak bir olayı gördüğü ve duyduğu için o olay hakkındaki görgüsüne ve bilgisine başvurulmuş kişidir<sup>279</sup>. Tanık ifadesi, bir davada uyuşmazlığın çözümü bakımından önem taşıyan ve taraflar arasında çekişmeli bulunan, geçmişte vukua gelmiş bir vakıa yahut durum hakkında görme, işitme vb. duyu organları vasıtasıyla sahip olduğu bilgiyi sübut konusunda karar verecek olan<sup>280</sup> mahkemeye aktaran kişinin beyanıdır<sup>281</sup>. Niteliği itibariyle takdiri deliller arasında sayılan tanık ifadesine ilişkin hükümler HMK'nın 240 ila 265'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanık delili hakkında herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi 31'inci maddede HMK'ya yapılan atıflar arasında da yine tanık delili bulunmamaktadır<sup>282</sup>. Bu yasal boşluğu, Danıştay vergi yargısında tanık dinletilemeyeceği şeklinde yorumlamaktadır<sup>283</sup>. Medeni ve ceza yargılama hukuklarında kullanılan bir delil türü olarak kabul edilen tanık beyanına İYUK'ta başvurulmasının nedeni<sup>284</sup> idari yargılamada geçerli olan yazılılık ilkesidir<sup>285</sup>.

<sup>278</sup> Selçuk Hondu, "İdari yargılama Usulünde Tanık" (Tanık), **Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, s. 264.

<sup>279</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 761.

<sup>280</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1346; Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 764.

<sup>281</sup> Yüce, **Yargılama Hukuku**, s. 591.

<sup>282</sup> Gürsel Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü Ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 13, Cilt: 13, S. 1, s. 39.

<sup>283</sup> Mine Uzun, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama Ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 63 (1), Yıl. 2014, s. 219. Yazar, Danıştay içtihatlarıyla fiilen oluşan bu yasağın Anayasal bir hak olan adil yargılanma hakkı açısından sorgulanması gerektiğini savunmaktadır.

<sup>284</sup> Candan, **İYUK**, s. 803. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 24.12.1986 tarih ve E.1986/1201, K.1986/2706 sayılı kararında idari yargı yerlerinde yapılan yargılama sırasında ve duruşmada tanık dinlenilmesi ve yemin teklifinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Danıştay Dergisi, S. 66-67, s. 187.

Ancak vergilendirme işleminin tesisinden önce idarenin yaptığı araştırma ve inceleme sırasında yasa da sayılan niteliklere sahip olması durumunda tanığa başvurulabilir<sup>286</sup>. Tanık deliline idari yargıda yer verilmemesinin nedeni olarak Fransa'daki uygulama gösteriliyor olsa da bu ülkede de yapılan değişiklikle tanık dinleme yolu açılmıştır<sup>287</sup>.

Bir yargılama usul yasası olan İYUK'ta tanıklıkla ilgili bir hüküm bulunmamasının bir mana ifade etmediği de söylenemez. Yasa koyucu tarafından bilinçli olarak yaratılan yasal boşluk, yargıçların yasal bir dayanağı olmadığı için kendiliğinden bir tanığın ifadesine başvuramayacakları ya da tarafların VUK'un 378'inci maddede anılanların dışında bir şahsın duruşmada hazır edilip dinletilmesi talebinde bulunamayacağı şeklinde yorumlanmaktadır. Bununla birlikte noter huzurunda verilen bir ifadenin belgeye dönüştürülüp dosyaya sunulmasından sonra delil niteliğinin bulunmadığı söylenemeyeceği gibi, yargıcın hüküm fıkrasında bu ifadeden yararlanmasına da bir engel bulunmamaktadır. Nitekim, idari yargıda tanık dinlenilmesi konusunda aslında yasal bir engel olmadığı, bu nedenle içtihat değişikliğinin yeterli olduğu yönünde görüşler de mevcuttur<sup>288</sup>.

İdari yargıdaki yazılılık ilkesi gereğince yargılama dosya ve belgeler üzerinden yürütüldüğünden uygulamada tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, bu işlemi noter aracılığıyla yapabilmektedir<sup>289</sup>. Bu amaçla ifadesinden hukuki yarar umulan şahsın noter huzurunda ifadesi alındıktan sonra tespit edilen yazılı beyan dava dosyasına konularak yazılı delil niteliğine bürünerek ispat aracı olarak kullanılabilir.

---

<sup>285</sup> Ancak doktrinde bunun aksini, yani tanık beyanın da kullanılması gerektiğini savunanlar da mevcuttur. Hondu, dosyanın tekemmülünden sonraki safhada artık delil toplama görev ve inisiyatifin yargı makamına geçtiği, bu dönemde nasıl takdiri delillerden keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırabiliyorsa, aynı şekilde ihtiyaç duyulursa ve taraflar istemişlerse tanığın da dinlenebileceğini, yasa da bunun öngörülmemiş olmasının böyle bir ihtiyaç olmadığı anlamına gelmediğini savunmuştur. Hondu, **Tanık**, s. 264-265.

<sup>286</sup> Candan, **İYUK**, s. 803.

<sup>287</sup> Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, 2006, s. 180.

<sup>288</sup> Ramazan Çağlayan, "İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri" (Tanık Delili), **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetimizin 80. Yıl Armağanı**, C. 11, S. 3-4, 2003, s. 195; Gümüşkaya, **İspat**, s. 602.

<sup>289</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 592.

Tanık dinlenilebileceğine ilişkin benzer bir görüş de, delil tespiti kurumuna yapılan atıf uyarınca, vergi yargısında da tanık dinlenilebilmesinin mümkün olduğu yönündedir<sup>290</sup>. Delil tespitine ilişkin HMK'nın 400'üncü maddenin ilk fıkrasındaki, “*Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakianın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir.*” şeklindeki hükme göre, delil tespiti amacıyla keşif ve bilirkişi incelemesinin yaptırılabilmesinin yanı sıra tanık da dinlenebilir<sup>291</sup>.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının “d” bendinde, bir suç ile itham edilen herkesin iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı şartlar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını isteme hakkına sahip olduğu düzenlemiştir<sup>292</sup>. Buradan hareketle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin tanıkları dinletme ve tanıkları sorgulama haklarını adil yargılanma hakkının bir gereği olarak değerlendirdiğini söylemek mümkündür<sup>293</sup>. Belge ve kayıt düzeninin olduğu bir alanda, bunları desteklemek için tanık ifadesinin kullanılması da tabiidir<sup>294</sup>.

Nitekim Danıştay'ın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde belirtilen şekliyle vergiyi doğuran olayla açık ve tabii ilgisi bulunan tanık ifadesinin kullanılabilmesine hükmettiği bir kararında: “*Mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür. Ancak alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede maddi delil olacağı genel*

<sup>290</sup> Adem Avcı, “Silahların Eşitliği İlkesi Açısından İdari Yargılama Hukukunda Tanıklandırılmama Sorunu”, **Hukukçular Arası Makale Yarışması**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, No.250, Ankara, 2014, s. 193.

<sup>291</sup> Avcı, **a.g.m.**, s. 193. Yazar, idari yargılamada güçlü olan idare ile karşısındaki idare edilenler arasında silahların eşitliğinin temin edilmesinin, tanık delilinin idari yargıda da kabul edilmesine bağlı olduğunu belirtmiştir. Ancak buna ilişkin vergi yargısından bir örnek vermemiştir. Kanımızca, vergi incelemesi sırasında ifadesine başvurulmuş üçüncü şahısların ifadesine dayanarak örneğin bir siteyi inşa eden müteahhidin dairelerden elde ettiği kazancı tespit amacıyla inceleme elemanlarınca daire sahiplerinden bir kısmının ifadesine başvurularak ifadelerin tutanağa geçirilmesine karşılık, davacı da ifadesi alınmayan ancak kendi iddiaları lehine beyanda bulunabilecek diğer daire sahiplerinin tanıklığına başvurabilir. Yükümlünün bu olanaktan mahrum bırakılması silahların eşitliği yönünden değerlendirilebilir.

<sup>292</sup> Uzun, **a.g.m.**, s. 226-227.

<sup>293</sup> Uzun, **a.g.m.**, s. 227.

<sup>294</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 87.

*kabul gören bir ilke olmakla birlikte bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerekmektedir*<sup>295</sup>.” şeklindeki gerekçeyle, tanığın verdiği ifadenin aynı zamanda diğer delillerle desteklenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Danıştay’ın tanık ifadesinin hüküm ana gerekçelerinden birini oluşturduğu kararları da bulunmaktadır.<sup>296</sup>

Kanımızca, bu tür bir tanık ifadesinin destekleyici başka maddi deliller olup olmadığına bakılmaksızın reddedilmesi mümkün değildir. Serbest delil sisteminin uygulandığı vergi yargılamasında VUK 3/b-2 deki vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunan bir tanığın ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi yönündeki norm karşısında tanık ifadesinin takdiri bir delil olarak kullanılabilmesinde hiç bir şüphe yoktur<sup>297</sup>.

Doktrinde vergi davasının türüne göre yargıcın başvurabileceği çok çeşitli takdiri deliller mevcut olup, bunlar hususi, tasdikli ve resmi senetler, siciller, makbuzlar gibi yazılı deliller, tanık, keşif, bilirkişi gibi maddi hususların tesbitine yarayan deliller, emare ve karine gibi delil yerine geçen ispat araçları ile ikrar gibi ilgilinin beyanına dayanan delillerden faydalanılabileceği kabul edilmektedir<sup>298</sup>.

Tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için kural olarak vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadî ilişki bulunması gereklidir<sup>299</sup>. Vergiyi

<sup>295</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 24.11.1999 tarih ve E. 1999/1323, K.1999/4273 (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>296</sup> Danıştay VDDK’nın 19.6.2009 tarih ve E:2009/180, K. 2009/301 sayılı kararı bu yöndedir. “...*Ele geçirilen belgelerde, el defterinde yer almayan aracılı ve ihraç kaydıyla emtia teslim edilen şirketlerden bazılarında kaydi üretim yapıldığının, fatura kesilmesi gerektiğinin belirtilmesi, el defterine göre kendisine emtia teslim edilen N. T.’ın vergiyi doğuran olayla ilgisi açık olan ifadesinde, davacıdan emtia aldığını ve talimatı doğrultusunda bedelinin bir kısmını tanımadığı bir şahsın banka hesabına yatırdığını belirtmesi karşısında, dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlendikten sonra ihraç edilmek şartıyla vergiden muaf olarak ithal edilen kumaşların büyük bir kısmının işledikten sonra yurt içine satıldığı halde karşılığında düşük miktar ve fiyatlı faturalar düzenlendiğinin, faturalarda gösterilmeyen satış bedellerinin açtırılan banka hesaplarına yatırıldığı ve bu satışların, aracılı ve ihraç kaydıyla satılmış gibi gösterildiğinin, ihraç edilmiş görünen kumaş bedellerinin ise belgelendirilemeyen gerçek yurt içi satış bedellerinin yatırıldığı davacı ile ilgili banka hesaplarından mutemetleri tarafından çekilerek davacının banka hesabına aktarıldığı halde açtırılan hesaplarda bulunan dövizin ihracatçı firmalar tarafından bozdurularak şirketin hesabına yatırılmış gibi gösterildiğinin, dolayısıyla el defterinde yer almayan aracılı ve ihraç kaydıyla yapılan satışların gerçeği yansıtmadığının, el defterinde gösterilen yurt içi satışların ise gerçek kabulünde isabetsizlik bulunmamaktadır* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2014).

<sup>297</sup> Korkut, **a.g.e.**, s. 1083.

<sup>298</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1980; Kaplan, **a.g.m.**, s. 40.

<sup>299</sup> Güneş, **Deliller**, s. 490.

doğuran olayla kurulan rastlantısal nitelikte bir ilişki, bu ilişkiye taraf olan kişinin ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için yeterli değildir<sup>300</sup>. Öte yandan, **vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine aracılık ve yardım edenlerin, vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri bilebilecek konumda olan şirket temsilcisi ya da temsilci tarafından vekil edilen kimselerin** ve Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi çerçevesinde **yükümlü ile ilişkide bulunan ve bu yüzden bilgi vermek durumunda olanların da** bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir<sup>301</sup>. Örneğin, ikrazatçılık faaliyetiyle uğraşan bir kişinin ne kadar borç verdiği ve bu borç karşılığında ne kadar faiz geliri elde ettiği ancak borç verilen kişilerin ifadeleri incelenerek tespit edilebileceğinden, buradaki tanık ifadesi tarhiyatın en önemli delili olarak değerlendirilecektir<sup>302</sup>. Burada tanık ifadesinin kabul edilebilmesi için aranan doğal ve açık ilgi, ancak ilgili kişinin “vergiyi doğuran olayı bilebilecek durumda olması”na bağlıdır. Bir diğer kabul kriteri ise tanığın vergiyi doğuran olayın tarafı olması durumudur<sup>303</sup>.

Danıştay içtihatlarında, tanık ifadelerinin vergi hukukunda delil olarak kabul edilebilmesi için yasanın aranan koşullar yanında belli başlı bazı koşulları da haiz olması gerektiği belirtilmiştir<sup>304</sup>. Buna göre inceleme elemanı tarafından alınan ifadelerin tek bir tanıktan değil, birbirini teyit eden yeterli sayıda tanıktan alınması ve tutanakla tespit edilmesi<sup>305</sup>, vergi yükümlüsü ile aralarında husumet<sup>306</sup>, menfaat

<sup>300</sup> Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda İspat” (İspat) **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1984, s. 31.

<sup>301</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması” (Tanık Beyanı), **Prof. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 81, İzmir, 1997, s. 465.

<sup>302</sup> Kutlay Telli, “Vergi Hukukunda Delil”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 214, Yıl, 2010, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr), 8.1.2015.

<sup>303</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 284.

<sup>304</sup> Gamze Gümüşkaya, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma” (Duruşma), **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, LXVI, S.2, 2008, s. 33-34.

<sup>305</sup> Danıştay Yedinci Dairesinin 17.03.2004 tarih ve E.2001/821, K. 2004/697 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>306</sup> Danıştay Yedinci Dairesinin 15.5.2015 tarih ve E.2011/7469, K. 2015/2877 sayılı kararında husumet nedeniyle tanık ifadesine itibar edilmemesi gerektiğine hükmeden “... ayrıca adı geçen şahıs ile davacı arasında İstanbul Onbirinci Asliye Ceza Mahkemesinde görülen dava nedeniyle husumetlerinin de bulunduğu, tapuda resmi makamlar önünde kararlaştırılmış tutarlar üzerinden yapılan satış işlemini ikrazatçılık olarak değerlendirip bu konuda borç verenin ifadesinden başka itibar edilebilecek kesin ve somut belgeler sunulmadan yapılan tarhiyatta hukuka uyarlılık görülmediği gerekçesiyle iptal eden...” ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

çatışması ya da birliği<sup>307</sup> bulunmaması gerekmektedir. Takdiri bir delil niteliğinde olan tanık beyanları, belge ve kayıt düzenine göre düzenlenen verilerin desteklenmesi için kullanılmalıdır<sup>308</sup>. Sonuç olarak tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilir nitelikte olup olmadığının her bir somut olayın özelliğine göre değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>309</sup>.

## D. İKRAR

İkrar, yargılamada tarafın kendi aleyhine olacak şekilde, karşı tarafın iddia ettiği vakıaların gerçek olduğunu; dava dosyasına sunacağı bir dilekçe ile veya yargıç huzurunda kabul etmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>310</sup>. İkrardan söz edilebilmesi için bir tarafın bir vakıa ileri sürmüş olması, diğer tarafın da bu vakıanın doğru olduğunu bildirmesi gerekir<sup>311</sup>. İkrarın bu türüne mahkeme içi veya adli ikrar denilmektedir<sup>312</sup>. İkrarın konusu, ancak karşı tarafın ileri sürdüğü maddi olaya ilişkin olabilir<sup>313</sup>. Karşı tarafın ileri sürdüğü hukuki sebepler ikrara konu olamazlar<sup>314</sup>.

Davada, her iki tarafın mutabık kaldığı durumlarda bir ispat faaliyetine gerek kalmayacağı için çekişmeli yargılama sona erecektir. Bu yönüyle ikrarın çekişmeli yargılamayı sona erdirmeye özelliği nedeniyle bir delil olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır<sup>315</sup>. Bazı yazarlar ikrarı bir delil, hatta yargılama hukukunun henüz gelişmediği dönemlerdeki nitelendirmesiyle, delillerin en üstünü, kraliçesi<sup>316</sup> olduğunu kabul etmektedir<sup>317</sup>. Bir diğer görüş de ikrarı bir feragat olarak kabul eden

<sup>307</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 06.03.1985, E.1984/478, K.1985/714 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>308</sup> Gümüşkaya, **Duruşma**, s. 34.

<sup>309</sup> Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 34

<sup>310</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 229; Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>311</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 366.

<sup>312</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 229.

<sup>313</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 366.

<sup>314</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 366

<sup>315</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 191. Yazarlar ikrarın delil olmadığı görüşündedirler. Buna göre ikrar "...tespit gereğini ortadan kaldıran tek taraflı bir yönetsel işlemdir." **a.g.e.**, s. 198.

<sup>316</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 651. Yazarlar günümüz Fransız hukukunda delillerin kraliçesi olduğu yönündeki kabulün devam ettiğini, buna karşılık Alman ve İsviçre hukukunda ikrarın delil olarak kabul edilmediğini belirtmişlerdir. Kendileri de ikrarın delil olmadığı görüşünü savunmaktadır.

<sup>317</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 368. Yazarlar ikrarı kesin delil olarak kabul ederler. Yargıç da ikrar ile bağlıdır. İkrar eden taraf açısından, ikrarın aleyhine kesin delil teşkil ettiğini savunmaktadır.

görüştür<sup>318</sup>. Buna göre ikrarda bulunan kendi durumunun ispat yükü bakımında kendisine sağladığı üstünlükten feragat etmektedir<sup>319</sup>. Nihayet üçüncü bir görüş ikrarı mahkeme içi usuli bir işlem olarak kabul eden görüştür<sup>320</sup>. Buna göre ikrar, uyuşmazlıkta iddia edilen maddi vakıaların ispat edilmesi gereğini ortadan kaldıran, yargılamayı idari bir usul işlemiyle sonlandıran bir işlem olarak kabul edilir<sup>321</sup>.

Türk medeni yargılamasında ikrarın delil olup olmadığına ilişkin tartışma HMK'da<sup>322</sup> deliller başlığı altına değil de, "ispatın konusu" başlığı altına konulmasıyla sona erdiği savunulmuştur<sup>323</sup>. Kanımızca, yargı önüne getirilen bir uyuşmazlıkta ikrarın, öne sürülen iddiaların doğruluğunu ya da yanlışlığını ispatlama imkanını ortadan kaldırdığını göz önünde bulundurarak, ikrarı bir delil olarak değerlendiren görüşe değil, yargılamayı sona erdiren usuli bir işlem olarak kabul etmek daha isabetlidir.

Vergi yargısında ikrarın uyuşmazlığı sona erdirebilmesi için; ikrar olunan olayın gerçekleşmesinin mümkün olması, yargıç huzurunda veya müdafinin hazır olduğu kollukta yapılmış olması, geri alınmamış olması ve ilave delillerle desteklenmiş olması gibi şartlar aranmaktadır<sup>324</sup>.

## E. DELİL YASAKLARI

Diğer yargılama hukuku dallarında olduğu gibi, vergi yargılama hukukunda da amaç maddi gerçeğin tespiti olduğu için, maddi gerçekliği ortaya koymaya elverişli her şey delil olarak kullanılabilir<sup>325</sup>. Ancak delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılama hukukunda dahi maddi gerçeğin herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmaksızın araştırılmasının<sup>326</sup>, birey hak ve özgürlüklerinin sıkı sıkıya korunma

<sup>318</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 192.

<sup>319</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 197.

<sup>320</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 192.

<sup>321</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 193.

<sup>322</sup> "HMK md. 187:"... *İkrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz*"

<sup>323</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 651.

<sup>324</sup> Elif Pürsünlerli-Çakar, Fatih Saraçoğlu "Vergi Hukukunda Delil", Ed. Ramazan Gökbunar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar, vd., **Prof. Dr. Naci Birol Muter'e Armağan**, Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Manisa, 2014, s. 352.

<sup>325</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s.178.

<sup>326</sup> Bahri Öztürk, "Vergi Ceza Muhakemesi'nde Delil Yasakları" (Delil Yasakları), Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar: **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Kitabı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 206-207.



altına alındığı günümüz şartlarında kabul görmesi mümkün değildir<sup>327</sup>. Bu bakımdan, temel hakların kullanımını sınırlandıracak ölçüde bir serbestinin, yani kaynağına bakılmaksızın her şeyin delil olarak kullanılmasının kabul edilmemesini ifade eden delil yasaklarının varlığı, maddi gerçeği ortaya koymaya elverişli bir kısım delillerin yargılamada kullanılmasına engel teşkil edecektir<sup>328</sup>. Nitekim Anayasa'nın 38/6'ncı maddesi de delil yasakları kapsamında değerlendirilen yasaya aykırı yollardan elde edilen bulguların delil olarak yargılamada esas alınamayacağını ifade etmektedir<sup>329</sup>.

Delil yasakları konusu, birincisi delillerin ileri sürülmesine diğeri de değerlendirilmesine<sup>330</sup> ilişkin olmak üzere iki farklı şekilde sınıflandırılarak incelenmektedir<sup>331</sup>. Bunlar da delil konusu yasakları<sup>332</sup>, delil kaynağı yasakları<sup>333</sup> ve delil metodu yasakları<sup>334</sup> olmak üzere genel olarak üç alt başlık altında incelenmektedir<sup>335</sup>. Örneğin, vergi yargılamasında yemin ve vergiyi doğuran olayla tabi ve açık ilgisi olmayan tanık ifadesi delil kaynağı yasağı kapsamında incelenmektedir<sup>336</sup>. Bu bölümde anılan sınıflandırmalara dair fazlaca detaya girmeksizin serbest delil sisteminin istisnasını teşkil eden ve ileri sürülmesi kabul

<sup>327</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 178. “*Vergisel arama ile elde edilen bulguların, hukuka aykırı olarak (örneğin onur kırıcı halin icabını aşan şiddet kullanarak) elde edilmeleri, hukukun genel ilkeleri ve uluslararası yükümlülükler yanında, ayrıca CMK'nun yasal düzenlemeleri uyarınca de delil olarak kullanılabilmelerine ve değerlendirilebilmelerine engeldir.*”

<sup>328</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, 178.

<sup>329</sup> AY. md. 38/7: “*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*”

<sup>330</sup> Yasak delillerden biri olan hukuka aykırı olan delillerin değerlendirilmesi yasağı için bkz.: IV Bölümdeki “Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Yasağı” başlıklı bölüm.

<sup>331</sup> Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 208.

<sup>332</sup> “*Devlet sırrı niteliğindeki bilgiler hakkında tanıklık etmek*” (CMK md. 47).

<sup>333</sup> Avukat, doktor, mali müşavir vb kişilerin meslekleri ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinmeleri (CMK md.46) ile kişinin kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekinmesi (CMK md.48) delil kaynağı yasakları kapsamında incelenmektedir.

<sup>334</sup> İşkence ya da insanlık dışı bir muamele tehdidi vb. yöntemler kullanmak suretiyle hukuka aykırı elde edilen deliller, elde ediliş yöntemi itibariyle yargılamada kullanılması kabul edilmeyen delil yasaklarındandır. CMK md. 148'e göre (1) “*Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilâç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz. (2) Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez. (3) Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez. (4) Müdafî hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınmaz.*”

<sup>335</sup> Daha detaylı açıklamalar için bkz.: Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 179-180; Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 208; Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku** (Yeni Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Yenilenmiş 12. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 487-496.

<sup>336</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.180-181.

edilmeyen yasak delillerden yemin ve vergiyi doğuran olayla tabi ve açık ilgisi olmayan tanık ifadesi incelenecektir.

## 1. Yemin

Yemin, takdiri delil sisteminin uygulandığı vergi yargılama hukukunda geçerli olan serbest delil sisteminin bir istisnasını teşkil eder<sup>337</sup> ve bu yönüyle delil yasağı kapsamında yer alır<sup>338</sup>. Bir delilin yasak olması bizzat kendisinin caiz olmaması yani bazı davalar bakımından kullanılamamasını ifade eder<sup>339</sup>. Yeminin VUK 3/B-2 deki “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*” şeklindeki açık hüküm gereği vergi yargılama hukukunda delil olma özelliği bulunmamaktadır<sup>340</sup>. Kamu hukukunun bir dalı olarak sözlü yargılama usulüne yer vermeyen vergi yargılama hukukunda, bu özelliğinden dolayı yemin delil serbestisinin dışında bırakıldığından<sup>341</sup>, ne idare ne de yükümlüler ispat külfetinin kendilerinde olması halinde iddialarını kanıtlamak üzere yemin teklif edemezler<sup>342</sup>.

Medeni ve ceza yargılama hukukunda kullanılan delillerden biri olan yeminin konusu, davanın çözümü bakımından önem taşıyan, çekişmeli olan ve kişinin kendisinden kaynaklanan vakialardır (HMK, md. 225)<sup>343</sup>. HMK’da yalnızca taraf yeminine yer verilmiş olup, re’sen teklif olunan yemin kaldırılmıştır<sup>344</sup>.

## 2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Doğal ve Açık Bulunmayan Tanığın İfadesi

Vergi yargılama hukuku açısından tanık delili her durumda yasak delil kapsamında değerlendirilmez. Tanık delilinin anlatıldığı yukarıdaki bölümde 213

<sup>337</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.179-180.

<sup>338</sup> Güneş, **Deliller**, s. 491.

<sup>339</sup> Akil, Hukuka Aykırı Delil, s. 1225.

<sup>340</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 631.

<sup>341</sup> Candan, **İYUK**, s. 808.

<sup>342</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 24.12.1986 tarih ve E.1986/1201, K.1986/2706 sayılı kararı bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Ekim 2015).

<sup>343</sup> Örneğin HMK ile mahkemeye, ibrazı istenen belgenin elinde bulunduğunu inkâr eden tarafa, böyle bir belgenin elinde bulunmadığına, özenle aradığı hâlde bulamadığına ve nerede olduğunu da bilmediğine ilişkin yemin teklif etme imkanı getirilmiştir (HMK. md. 220/2.).

<sup>344</sup> Kuru, Budak, **a.g.m.**, s. 19.

sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki “*Vergiye 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.*” şeklindeki hükümlerden, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanık ifadesinin vergi yargılamasında kullanılabileceği belirtilmiştir<sup>345</sup>. Bu delilin kullanılabilmesinin ön koşulu, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında doğal ve açık bir ilginin bulunmasıdır. Bu doğal ve açık ilginin bulunmaması durumunda bu delil yasak delil kapsamında inceleme dışı bırakılır. Bununla birlikte VUK'ta, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman doğal ve açık bir ilginin bulunduğu belirlenmemiştir<sup>346</sup>. Bu doğal ve açık ilginin rastlantısal bir ilişkidir<sup>347</sup>, tanıkla vergiyi doğuran olay arasında somut ve doğrudan bir ekonomik ilişki şeklinde olması gerekir<sup>348</sup>. Dolayısıyla yargılama esnasında yargıç dosyaya sunulan tanık ifadesinin yasak delil kapsamında olup olmadığını değerlendirdikten sonra, doğal ve açık ilginin varlığına kanaat getirirse, bu hususu gerekçeli kararında göstermek zorundadır.

## II. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN TOPLANMASI

Delil gösterme (delil ikamesi), uyuşmazlığın taraflarının kendi iddialarının doğruluğunu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığını mahkeme önünde ispat etmek için bu amaçları gerçekleştirmeye elverişli araçlara dayanarak giriştikleri inandırma işidir<sup>349</sup>. İspat yükü ve ispat yükünü düzenleyen kurallar, esasa ilişkin olaylar

<sup>345</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 591.

<sup>346</sup> Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 58.

<sup>347</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 58.

<sup>348</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 18.2.2014 tarih ve E.2013/4007, K.2014/632 sayılı kararı “*bu dönemden sonra bir veya iki işçi sayısı beyan edildiği hususları belirtilmiş ve inceleme elemanınca, yoklamalar ve mülk sahibinin ifadesinin birlikte değerlendirilmesinden, 1.2.2005 tarihinde iş yerini terkettiği kabul edilen firmanın sözü edilen tespitlerden hareketle Aralık 2004 döneminden itibaren düzenlediği faturaların tamamının sahte olduğu sonucuna ulaşılmıştır.*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık2015).

<sup>349</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 32.

bakımından bir maddi hukuk kavramı olmasına karşılık, delil gösterme bir yargısal kavram olduğundan buna ilişkin kurallar da yargılama hukukunun konusuna girer<sup>350</sup>.

Yargılama hukukunda bir uyuşmazlığın çözümüne ilişkin öne sürülen iddia ve savunmaları ispata yarayan maddi olayları ve bu olayların gerçek mahiyetini ortaya çıkaracak olan delillerin hazırlanması, genel bir kaide<sup>351</sup> olarak davanın taraflarına düşer. Taraflar, dava konusu maddi olayı ispat için delillerin sunulması sürecinde usul yasaları olan İYUK'ta ve HMK'da düzenlenen usul hükümlerine göre dilekçelerini ve delillerini hazırlarlar. İster davanın tarafları delilleri bizzat kendileri, isterse adli yargıda talep üzerine yaptırılacak delil tespiti yoluyla elde edip mahkeme dosyasına sunsunlar<sup>352</sup>, yargıç gerekli gördüğü takdirde resen araştırma yoluyla ihtiyaç duyduğu delilleri bizzat toplar.

## **A. VERGİ YARGILAMASINDA DELİLLERİN TOPLANMASI**

Yargılama hukukunda delillerin toplanması kavramından kasıt, delillerin elde edilmesidir. Yargılama sürecinde uyuşmazlıkların çözümlenmesi için ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeler, hukuk sisteminde benimsenen yargılama hukuku kuralları doğrultusunda öncelikle taraflarca ve gerektiği durumlarda yargıç tarafından temin edilir<sup>353</sup>. Bu açıdan, söz konusu kavram hem tarafların ve yargıcın delilleri elde etmesi, hem de taraflarca sunulan delillerin mahkemece kabul edilmesi anlamlarını içermektedir<sup>354</sup>.

Yargılama işi, uygulanması düşünülen hukuk normunu karşılaması beklenen maddi olayın ve bu maddi olayın ispatı için gerekli delillerin yargılamaya dahil edilmesi sonucunda (maddi meselenin aydınlanması) olayın hangi hukuki tipe uygun

---

<sup>350</sup> Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>351</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 21.

<sup>352</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.6.2014 tarih ve E.2014/264, K.2014/567 sayılı kararı bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2015).

<sup>353</sup> Cengiz Topel Çelikoğlu, **Medeni Usul Hukukunda Avukatın Delil Toplaması**, (Delil Toplaması) Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 21.

<sup>354</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 344.

düştüğünün belirlenmesi (hukuki meselenin aydınlanması)<sup>355</sup> sürecidir. Diğer yargılama dallarında olduğu gibi idari yargılamanın ve dolayısıyla onun bir alt dalı olan vergi yargılamasının da önemli konulardan birisi, dava malzemesinin toplanması konusunda tarafların ve yargıcın rolüdür<sup>356</sup>. Bu rol içinde bulunan yargılama sisteminin özelliğine göre değişir.

Türk vergi yargılama hukukun temel usul kurallarını düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'inci maddesinin, vergi yargılamasında görülen davalarda her çeşit incelemenin mahkemece resen yapılacağına, gerek görülen belge ve bilgileri taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebileceğine dair hükümleri, vergi yargıcının aktifliği ilkesinin<sup>357</sup> kabul edildiğini göstermektedir. Vergi yargılamasında, medeni yargılamadan farklı olarak dava dosyasında dayanağı bulunmaması halinde dahi tarafların ileri sürmediği ve dayanmadığı deliller, yargıç tarafından celb edilebilecektir<sup>358</sup>.

Bir davanın görülmesi ve sonucunda yargı kararı elde edilmesi için usul hukuku kurallarına uygun biçimde yargılama sürecinin devam etmesine doğrudan ya da dolaylı suretle hizmet eden ya da engel olan tarafların veya mahkemenin yaptığı belirli bir şekle tabi eylemli ya da istemli eylemsizlik şeklinde tesis edilen işlemlere “usuli işlemler” denilir<sup>359</sup>. Yargılamada delil gösterilmesi, yargılamaya etki eden usuli işlemler arasındadır<sup>360</sup>. Delil gösterilmesi kısaca, bir uyuşmazlıkta ileri sürülen iddia veya savunmanın doğruluğu konusunda yargıcı inandırma faaliyetidir<sup>361</sup>.

Delillerin mahkemece kabul edilmesi örneğin, tanığın veya tarafın ya da bilirkişinin dinlenmesi veya sorgulanması, keşif konusu nesne veya mahallin incelenmesi, belge ya da senedin okunması, görsel veya işitsel kayıtların dinlenmesi, seyredilmesi ya da kağıt ortamına aktarılması suretiyle bu kaynaklardaki delillerin

<sup>355</sup> Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, (Delillerin Toplanması), **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1986, S. 53, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr. 10.11.2014.

<sup>356</sup> Güneş, **Delillerin Toplanması**, s. 1.

<sup>357</sup> Güneş, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>358</sup> Güneş, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>359</sup> Alangoya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 177; Postacıoğlu, **a.g.e.**, s. 335; Çelikoğlu, **Delil Toplama**, s. 337.

<sup>360</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplama**, s. 337.

<sup>361</sup> Karşlı, **a.g.e.**, s. 160.

toplanmasını ve dava dosyasına eklenmesini ifade etmektedir<sup>362</sup>. Delillerin toplanması aşamasının tamamlanması, artık davada hüküm verilme aşamasına geldiğini gösterir.

## 1. Delillerin Genel Usulle Toplanması

Delillerin toplanmasının taraf ve taraf avukatının sorumluluğunda olduğu Anglo-Amerikan sisteminin aksine, Kıta Avrupası sisteminde delillerin toplanmasının nihai sorumluluğu mahkemede ve yargıçtadır<sup>363</sup>. Resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılama hukukunda da delillerin toplanmasından birinci derecede dosyanın yargıcı sorumludur.

Vergi hukukunda delillerin toplanması süreci, vergi yükümlülerinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi esnasında (sonradan ortaya çıkacak olan) vergisel sonuçları hesaba katarak hareket etmesiyle başlar. Yükümlüler, ilgili hesap dönemi sonunda ortaya çıkacak olan vergiye tabi kazancın tespiti için yahut vergi idaresince sonradan yapılacak bir vergi incelemesinde olası resen tarh nedenlerini ortadan kaldırmak için kendi lehine deliller oluşturmak ister<sup>364</sup>. Vergi yönetimi ise vergi beyanlarının taranması sonrasında incelemeye sevk edilecek yükümlülerin tespit edilmesinde ve inceleme sonunda düzenlenecek olan vergi inceleme raporu uyarınca yapılacak olan ek vergi tarhiyatına dayanak olacak tespitleri delilleriyle ispatlamak durumundadır.

Delillerin toplanmasıyla ilgili genel usul yasası niteliğindeki HMK'nın 187'inci maddesinde tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıaların açıklığa kavuşturulması yani ispatı için delil gösterileceği belirtilmiştir. Öne sürülen iddiaları ispatlamak için sunulacak olan delillerin<sup>365</sup>, davanın taraflarınca toplanmasını benimseyen Anglo-sakson yargılama hukukundan farklı olarak, Türk vergi yargılama hukukunda resen araştırma yetkisiyle donatılan yargıç, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacıyla

<sup>362</sup> Cengiz Topel Çelikoğlu, "Medeni Usul Hukuku Açısından Türk Hukukunda Avukatın Bilgi ve Delil Toplama Yetkisi" (Bilgi ve Delil Toplama), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl, 2012, S. 100, s. 285.

<sup>363</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 212.

<sup>364</sup> Şeker **a.g.e.**, s. 221.

<sup>365</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 717.

kendiliğinden de delil elde etmeye yönelebilir. Öte yandan, taraflardan birinin karşı taraf lehine de olabilecek bir delili dosyaya sunması durumunda, getiren taraf sunduğu delilin sadece kendi lehine verilecek bir hükümde dikkate alınmasını isteyemez<sup>366</sup>. Delil serbestliği sisteminde herhangi bir sınırlama olmadığından yargıç, yargılama sonunda toplanan delillerin tamamını değerlendirme sırasında hükme esas alabilir.

Yargılama hukukunda taraflar, dava konusu maddi olayın ispatlanması için lehlerine olacak delilleri toplayıp öne sürdüğü hususların doğruluğu konusunda yargıçı inandırmaya ve ikna etmeye çalışırlar<sup>367</sup>. Delillerin sunulması (gösterilmesi<sup>368</sup>) olarak da adlandırılan bu süreçte taraflar maddi olayı İYUK'ta ve HMK'da<sup>369</sup> öngörülen usullerle aydınlatmak durumundadırlar. Delillerin sunulmasında taraflar, delilleri bizzat toplayıp mahkeme dosyasına sunabilecekleri gibi, dava öncesinde ya da dava süresince adli yargıda talep üzerine yaptırılacak delil tespiti yoluyla da dosyaya sunabilirler. Üçüncü yol ise, yargıcın bizzat resen araştırma yoluyla delilleri toparlamasıdır<sup>370</sup>.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki delile ilişkin hükümler ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ispat ve delillere ilişkin hükümleri, gerek verginin tarh aşamasında gerekse de yargılama süreçlerinde kullanılan temel metinlerdir. Diğer taraftan delillerin elde edilmesine ilişkin usul konularında İYUK'un 31'inci maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıflar yapılmıştır. Vergi yargılama hukukunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre yazılılık ilkesi geçerlidir<sup>371</sup>. Taraflar duruşma istemedikçe ve mahkeme tarafından duruşma yapılmasına kendiliğinden karar verilmediği müddetçe yargılama evrak üzerinden yapılır<sup>372</sup>. Vergi yargılamasında dava dilekçesinin

---

<sup>366</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 717.

<sup>367</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 717.

<sup>368</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 361.

<sup>369</sup> HMK 31, 38/2, 145, 187/1 ve 194/2 maddelerinde delillerin gösterilmesine ilişkin hükümlerden bahsedilmiştir.

<sup>370</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 229.

<sup>371</sup> "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır."

<sup>372</sup> Bakınız: Candan, **İYUK**, s. 241-257.

mahkemeye sunulması ile dava açılır<sup>373</sup>. Dava dilekçesinde; davanın tarafları (hasım), davanın konusu, idari işlemin bildirim tarihi, hukuksal nedenler ve bunu ispata elverişli deliller, dilekçeye eklenen diğer belgeler doğru ve açık biçimde gösterilmesi gerekir<sup>374</sup>.

Dava dilekçesinde davanın konusunun tam olarak ne olduğu, iptali istenen işlemin hangi nedenlerle hukuka aykırı olduğu açık bir biçimde yazılmalıdır. Bununla beraber herhangi bir hukuka aykırılık nedeni yazılmaksızın, iptali istenen idari işlemin tam ve net olarak belirtilmesi dahi bazı durumlarda yeterli sayılabilmektedir<sup>375</sup>. Ancak uyuşmazlığın lehine çözümlenmesini isteyen bir yükümlünün, delil türlerinden en elverişli olanlarını dava dilekçesine ekleyip, idareden yöneltilen iddiaları özlü bir şekilde cevaplandırılarak dava dosyasını tekemmül ettirmesi gerekir.

Adil yargılanmanın gereği olarak yargılamanın mümkün olduğunca kısa sürede bitirilmesi esastır. Özellikle idari yargının görev alanına giren konularda görevli ve yetkili mahkemenin belirlenmesi, dava açma süreleri, tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolunun bulunup bulunmaması gibi konularda ilgili mevzuat hükümlerin dağınık halde bulunması nedeniyle bir belirsizlik bulunmaktaydı<sup>376</sup>. Usuli işlemlerde öngörülebilirliği sağlamak için gerekli olan hukuki güven ortamının temini için 3.10.2001 tarihinde kabul edilen 4709 sayılı Kanunla Anayasa'nın 40'ıncı maddesine eklenen “Devlet işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve süreleri belirtmek zorundadır.” hükmü ile anayasal hak

<sup>373</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s.718.

<sup>374</sup> İdari yargıdaki resen araştırma ilkesinin gereği yargıç her türlü bilgi ve belgeyi ilgili kuruluşlardan isteyebilir. “Bu yüzden dava dilekçelerinde delil gösterilmesine gerek olmadığı düşünülebilir. Bununla birlikte davacının elinde bulundurduğu delilleri dava dilekçesine eklemesi, hatta kimi delillerin nereden temin edilebileceği hakkında yol gösterici açıklamalar yapması gereksiz zaman kaybını önleyeceğinden, yararlı olabilir.” Kızılot, **a.g.e.**, s. 718.

<sup>375</sup> Nitekim bazı dava dilekçelerinde “Tarafımıza ... tarihinde tebliğ edilen, davalı vergi dairesince gönderilen ..tarih ve ..sayılı ihbarname ile takibi yapılan vergi tarhiyatının, dayanağı bulunmadığından kaldırılmasını-iptalini talep ediyorum” şeklindeki yalın bir istemle davalar açılmakta ve bu dilekçeler reddedilmeksizin dosyalar tekemmül ettirilerek kararlar verilmektedir.

<sup>376</sup> Emre Akbulut, “İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 81, 2009, s. 4. Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularda özel dava açma süreleri için bkz.: Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)**, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 319-385.



ve özgürlükleri ihlal edilen bireylerin etkin bir idari ya da yargısal başvuru yapabilmelerini sağlayacak olan yasal zemin oluşturulmuştur.

Özetle, vergi yargısında görülen davalarda süreç şu şekilde işlemektedir: Davacı tarafından mahkemeye sunulan dava dilekçesinin ilk incelemesi yapıldıktan sonra usuli bir eksiklik tespit edilmediği takdirde bu dilekçenin 2. nüshası karşı tarafa<sup>377</sup> tebliğ edilir. Kendisine tebliğ edilen dava dilekçesi üzerine özel bir yargılama usulü belirlenmemiş davalar için davalılar 30 gün içinde savunmasını ve delillerini mahkemeye sunmak zorundadır. İdare savunması mahkeme kalemine alındıktan sonra<sup>378</sup>, ikinci ve son kez kendi iddialarını savunması ve davalı idarenin ileri sürdüğü iddiaları çürütmesi için 2. nüshası davacıya gönderilir. Davacının vereceği cevap aynı şekilde davalı idareye gönderildikten ve onun da cevabı alındıktan ya da cevap verme süresi geçtikten sonra dosya tekemmül etmiş sayılır. Mahkeme başkanınca tekemmül eden dosyalar mahkemede görev yapan yargıçlara havale edilir. Dosyanın yargıcı, dosya kendisine havale edildikten sonra tekemmül sırasına göre en geç 6 ay içinde uyuşmazlık hakkında bir karar vermek durumundadır (İYUK md 20/5). Bu kararın normalde dosyayı esastan karar bağlayan nihai hüküm olması beklenir. Ancak yargıç, dosyaya taraflarca sunulan delillerin maddi olayı aydınlatmaya yeterli olmadığına kanaat getirirse bu 6 aylık süre içinde bir ara karar ile resen araştırma yetkisini de kullanarak<sup>379</sup> taraflardan ya da üçüncü kişilerden ya da kurumlardan ilave deliller isteyebilir (İYUK md. 6). Uyuşmazlığın esasını

---

<sup>377</sup> Hasım mevkiinde uyuşmazlığın türüne göre, vergi dairesi başkanlıkları, mal müdürlükleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, gümrük müdürlükleri, gümrük başmüdürlükleri, Gümrük Müsteşarlığı, belediye tüzel kişilikleri, davalı olarak gösterilmektedir.

<sup>378</sup> Yürütmenin durdurulması istemli dilekçeler üzerine ilk aşamada İYUK 27'nci maddedeki hükümlere göre yürütmenin durdurulmasına hakkında bir karar verilir. “*Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.* (İYUK md. 27/2) Diğer hükümler için bkz.: İYUK 27/1 ila 7'nci maddeler.

<sup>379</sup> “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. 2. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmedeği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir* (İYUK md 20/1-2).

oluşturan maddi olayın aydınlandığı ve esaslan karar verilebileceği yargıç tarafından anlaşıldıktan sonra tek yargıçla bakılabilecek dava sınırının (İYUK md. 17)<sup>380</sup> altındaki davalar için dosya yargıcı, bu sınırın üzerindeki davalar için mahkeme başkanı ve ikinci üyenin katılımıyla şekillenen üç kişilik yargıçlar heyeti tarafından esaslan karar verilir.

Vergi yargılama hukukunda, dosyaya taraflarca sunulan tüm belgelerin yanında yargıcın resen araştırma yoluyla elde ettiği delillerin davanın taraflarına sunulması konusunda bir belirlilik ve uygulamada yeknesaklık bulunmamaktadır. Keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra düzenlenen raporlar itirazları olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla taraflara tebliğ edilirken, buna karşılık, mahkemelerce ya da tek yargıç tarafından yapılan ara kararlar gerek davanın taraflarından gerekse de üçüncü kişilerden istenilen bilgi ve belgeler ise taraflara ayrıca tebliğ edilmemektedir. Bilindiği kadarıyla tüm vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da uygulama bu yöndedir. Ancak mahkemece yapılan resen araştırma sonucu temin edilen bilgi ve belgeler çoğunlukla uyuşmazlıktaki maddi vakıyı aydınlatan en önemli deliller olduğu ve nihai kararın da genel olarak bu belgelere dayalı olarak verildiği göz önünde bulundurulduğunda bu bilgi ve belgelerin tarafın bilgisine sunulmamasının, bu bilgi ve belgelerde yazılı olan hususlara karşı itiraz etme hakkı tanınmıyor olmasının adil yargılanma hakkı açısından sorunlar içerdiği açıktır. Diğer yandan resen istenilen her bilgi ve belgenin taraflara sunulması ve itiraz hakkı tanınmasının davaların çözüm süresini geciktireceği de bir başka gerçektir. Kanımızca, çoğu zaman varlığından davanın taraflarınca haberdar olunmayan, dosyaya nasıl ve kim tarafından sunulduğu hatta konusunda bilgi sahibi olunmayan bir belgenin dosyaya girmesi durumunda (usul ekonomisi nedeniyle süreyi uzatmamak için itiraz yolu kapalı tutularak) bu belgenin varlığından haberdar etmek amacıyla taraflara tebliğ edilmesi sağlanmalıdır. Bu suretle, taraflar temyiz ya da itiraz aşamasında karara esas alınacak nitelikte önemli olan ve çoğu zaman kararın gerekçesini de oluşturan bu bilgi ve belgeye dayanarak ya da karşı çıkarak savunmasını geliştirebilmelidir.

---

<sup>380</sup> Yeniden değerlendirme oranında artırılmış haliyle 2016 yılı için 31.000-TL dir.

## 2. Delillerin Delil Tespiti Yoluyla Toplanması

Delil tespiti, medeni yargılama hukukunun temel konularından biri olup, İYUK'ta doğrudan bir tanımı yapılmamıştır. Delil tespiti, dava ile talep edilen asıl hukuki korunmanın sağlanmasını güvence altına alan geçici hukuki koruma tedbirlerinden biridir<sup>381</sup>, Bu yönüyle HMK'nın 400'üncü maddesinde öngörülen koşulların varlığı durumunda, delillerin önceden toplanmasını, güvence altına alınmasını sağlamak için alınan geçici hukuki koruma önlemi olarak delil tespiti, bir tür ihtiyati tedbirdir<sup>382</sup>. Delillerin korunması ve kaybolmasını önlemek amacıyla taraflar birtakım delillerin dava açmadan evvel adli yargıda açılacak tespit davası ile toplanmasını isteyebilecekleri gibi dava açıldıktan sonra da ilgili mahkemesinden bu konuda talepte bulunabilirler.<sup>383</sup>

Delil tespiti ile “tespit davası”, “ihtiyati tedbir” ve” ihtiyati haciz”, “yürütmenin durdurulması” kurumlarının birbirine benzeyen yönleri bulunsa da bunlar amaçları farklı hukuki korunma tedbirleridir<sup>384</sup>. Delil tespitinin amacı delillerin bir mahkeme tarafından değerlendirilmesi aşamasına kadar mevcut delilin veya delillerin kaybolmasını, zayi olmasını veya bir davadaki ispat gücünde meydana gelebilecek değişme olasılığını ortadan kaldırmaktır<sup>385</sup>. Dolayısıyla delillerin tespiti bir dava değil, deliller hakkında bir çeşit önlem ya da geçici bir hukuki korumadır<sup>386</sup>. Mahkemeler resen delil tespiti yapamayacakları gibi, noterlerce yapılan tespit işlemleri<sup>387</sup> HMK'nın öngördüğü anlamda delil tespiti olmadığından delil tespiti müessesesine bağlanmış olan hukuki sonuçları doğurmaz<sup>388</sup>.

İYUK'un 31'inci maddesinde HMK'ya atıf yapılan konulardan biri olan delil tespiti konusu, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 400-405'inci

<sup>381</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 637.

<sup>382</sup> Ramazan Arslan, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Geçici Hukukî Korumalar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, **Bankacılar Dergisi**, Özel S. 2013, s. 24.

<sup>383</sup> Arslan, **a.g.e.**, s. 24.; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 638.

<sup>384</sup> Ejder Yılmaz, “**Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri C.1**”, (Himaye Tedbirleri), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 32.

<sup>385</sup> Cenk Akil, “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti” (Delil Tespiti), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt, 58, S. 1, 2009, s. 13.

<sup>386</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 638.

<sup>387</sup> Noterler Kanunu 61-65'inci maddeleri gereğince yapılan vakıa tespit işlemleri.

<sup>388</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 638-639

maddeleri arasında düzenlenmiştir. Delil tespiti konusunda taraflardan birinin istemi üzerine, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılabileceği düzenlenmiştir<sup>389</sup>. İdari dava açılmasından önce adli yargıda yaptırılan delil tespitinin geçerli olabilmesi için tespit işleminin usul ve yasaya uygun olarak yapılması, vergi mahkemesinin önündeki derdest davada hükme esas alınabilecek kapsam ve yeterlikte olması gerekir<sup>390</sup>.

521 sayılı Danıştay Kanunu'ndan önceki Danıştay yasalarında delillerin tespiti müessesesine yer verilmemiş olup ilk olarak bu yasayla HUMK'a atıfta bulunularak ilgili idari yargı merciinden delil tespiti talebinde bulunulabileceği kuralı getirilmiştir<sup>391</sup>. 521 sayılı yasayla getirilen bu düzenleme 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda korunarak, delil tespitinin mahiyetine ilişkin yeni bir hüküm getirilmemekle birlikte 58'inci maddesinde " *taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler.*" şeklindeki hüküm gereğince delil tespiti istemlerinin sadece ilgili vergi mahkemesinden istenebileceğini belirtmekle yetinmiştir<sup>392</sup>.

İYUK'un md 58/1'inci fıkrası hükmüne göre idari yargıda dava öncesi delil tespiti yaptırılması mümkün değildir<sup>393</sup>. Danıştay içtihatlarına göre vergi mahkemelerinden dava açılmadan önce delillerin tespiti konusunda talepte bulunmak

<sup>389</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 719; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 638.

<sup>390</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1343.

<sup>391</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 470.

<sup>392</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20.3.2009 tarih ve E:2008/760, K:2009/124 sayılı kararında "...davacı tarafından dosyaya sunulan ve Adana 2.Sulh Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi raporundan, tanker ve yer altı tank hacimlerinin 141 ton olduğunun anlaşılmasına dayanılarak tarhiyatı kaldırdığı anlaşılmaktadır. ...idari davaların görülmesi sırasında bilirkişi incelemesi yapılmasına, 2577 sayılı Yasanın 58'inci maddesi uyarınca davanın görüldüğü idari yargı yerlerinde karar verilmesi ve yaptırılması gerekirken, davacı tarafından dosyaya sunulan ve sulh hukuk mahkemesinde vergilendirme döneminden beş yıl sonra istenen tespit dosyası için hazırlanmış bilirkişi raporuna dayanılarak hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir." şeklindeki hüküm fıkrası ile başka bir mahkemede yaptırılan delil tespiti işleminin hükme esas alınması kabul edilmemiştir (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 3 Kasım 2013).

<sup>393</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **a.e.**, s. 1341.

mümkün olmadığı için<sup>394</sup> bu yönde ancak adli yargıda<sup>395</sup> sulh hukuk mahkemelerinden talepte bulunulabilir (HMK md. 401/1.)<sup>396</sup>. Dava açıldıktan sonra artık adli yargıda tespit davası açılması mümkün olmadığından bu tespit taleplerinin geri çevrilmesi gerekir<sup>397</sup>. Bu aşamada artık İYUK md.58/1 uyarınca ancak davanın açıldığı ilgili vergi mahkemesinden, bir dilekçe ile talepte bulunulabilir<sup>398</sup>. Bu yöndeki talepler, keşif ve bilirkişi incelemeleri yaptırılmak suretiyle<sup>399</sup> dava açılan

<sup>394</sup> Candan, İYUK'un 58'inci maddesinin metninde bunu engelleyici bir hüküm bulunmamakla birlikte, idari yargı mercilerine, idari davaların dışında delil tespiti yönünde karar verme yetki ve görevi verilmediği gerekçesiyle bu talepleri karşılayamayacaklarını belirtmektedir. Candan, İYUK, s. 773-774; Ayrıca bakınız, Yüce, **Dava Rehberi**, s. 640.

<sup>395</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı İçtihatlı, Notlu, İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, s. 755.

<sup>396</sup> Delil tespitinin, tespit davasından farkına ilişkin Danıştay Yedinci Dairesi'nin 14.12.2012 tarih ve 2009/674, K.2012/7154 sayılı kararındaki tespitler önemlidir: "...Anılan maddelerde sözü edilen delil tespiti müessesesi, davanın açılmasından veya dava görülmekte ise delillerin gösterilmesi aşamasının gelmesinden önce ileride kaybolma veya gösterilmesinde ve dinlenilmesinde (belirlenmesinde) zorluk çıkma tehlikesini ortadan kaldırmak üzere delillerin hemen incelenmesine ve kayda alınması amacıyla yapılan geçici bir hukukî himaye tedbiridir. 374'üncü maddede yer alan, delil tespiti için yapılan muamelelerin, esas davaya bağlı bir işlem olarak kabul edileceği yolundaki hüküm de, bu yolun, Kanun Koyucu tarafından, ayrı bir dava olarak ele alınmadığını ortaya koymaktadır.

*Bu açıklamalardan sonra, tespit davası ile delil tespitinin, her ikisinin de konusunun tespit olması nedeniyle, aralarındaki farklara değinilmesinde yarar bulunmaktadır. Tespit davası, her ne kadar Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiş olsa da uygulamada yeri olan ve adından da anlaşılacağı üzere başlı başına bir dava türüdür. Delil tespiti ise Kanun'da açıkça düzenlenmiş olmakla birlikte bir dava değildir. Bu ayrımın sonucu olarak, tespit davasının konusunu sadece hukukî ilişkiler teşkil edebildikleri halde, delil tespitinin konusunu genellikle maddî vakıalar oluşturur. Delil tespiti ilgili bulunduğu davaya bağlı bir işlemdir. Bu anlamda delil tespitine, tespit davasının ispatı için de başvurulabilir. Delil tespitinin bir dava olmamasının en önemli sebebi bu işlem ile zaman aşımının kesilmemesidir. Delil tespiti istemi üzerine, mahkemece, belli bir hususun hukuk normlarına uygun bulunup bulunmadığının denetlenmesi suretiyle haklılığın veya haksızlığın ortaya konulduğu bir yargılama faaliyeti yürütülmeyip, delillerin talep anındaki durumu kayıt altına alındığından, bu yolda verilen kararın kesin hüküm teşkil ettiğinden söz edilemez. Buna karşılık tespit davasında yukarıda bahsi geçen anlamda bir yargılama faaliyeti sonucunda verilen karar gerek şekli gerek maddî anlamda kesin hüküm gücüne sahiptir. Dolayısıyla, 4458 sayılı Kanunun 92'nci maddesinin 2'nci fıkrasında sözü edilen mahkeme kararından, delil tespiti işlemlerine ilişkin olarak verilen kararların değil, tespit davası ve benzeri davalarda verilen ve uyumsuzluğu nihai olarak çözüme kavuşturan kararların anlaşılması gerektiği açıktır.*

*Uyumsuzlukta, davacı tarafından, TIR karnesi kapsamında yapılan taşımacılık işlemi sırasında meydana gelen yangın olayının tespiti amacıyla Kozluk Sulh Hukuk Mahkemesine başvurulmuş ve anılan Mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda, anılan husus, zapt altına alınmış ise de, maddî vakıa olup, eşyanın yangın sonucunda telef olmasına ilişkin emarelerin ileride kaybolması ihtimalinin önüne geçilmesi amacıyla gerçekleştirildiğinden, delil tespiti yolunun işletildiği açık olan bu olay nedeniyle, 4458 sayılı Kanunun 92'nci maddenin 2'nci fıkrasında aranılan koşulların oluştuğunun kabulüne olanak yoktur." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Temmuz 2013).*

<sup>397</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 155.

<sup>398</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 473.

<sup>399</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 640.

mahkemede heyet halinde yaptırılabilceği gibi, dosyanın havale edildiği yargıç tarafından da kendiliğinden yaptırılabilir<sup>400</sup>. Ayrıca gerekiyorsa tespit yapılacak olan yer, dosyanın bulunduğu mahkemenin yetki alanı dışında ise yetkili olan öncelikle vergi mahkemesince, mevcut değilse idare mahkemesi nezdinde ya da adli yargıda niyabet yoluyla da inceleme yaptırılabilir<sup>401</sup>. Bu yöndeki bir kararın dayanağı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20 inci maddesinde tanımlanan resen araştırma yetkisidir. Ayrıca delil tespiti sırasında vergi yargılamasındaki yazılılık ilkesi gereği tanık ifadesine başvurmanın mümkün olmadığı savunuluyorsa da<sup>402</sup> kanımızca vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunan bir tanığın ifadesine başvurulmasına bir engel bulunmamaktadır.

Davanın çözümüne yardımcı olması düşünölen delillerin kaybolmaması için<sup>403</sup> yapılan delil tespiti davasında ise delil tespiti talepleri üzerine mahkemece, talebin karşı tarafa iletilmesinden sonra bir karar verebileceği gibi, acil ise doğrudan delil tespiti de yapabilir<sup>404</sup>. Mahkemece bu amaçla verilecek ve temyizi kabil olmayan<sup>405</sup> bir ara karar ile istem karara bağlanmak zorundadır. Bu karara karşı yapılacak itirazlar da aynı usulle karara bağlanır. Bu durumda mahkemelerce delil tespiti yapılması yönünde bir karar verilebilmesi için öncelikle başvuran açısından tespit bir hukuki yararın bulunması ve delillerin zayi olma ya da sunulma aşamasında elde edilmesinde büyük güçlüklerle karşılaşılabilecek olması gibi şartlar aranılmaktadır<sup>406</sup>.

Delil tespitinde izlenecek yol özetle şu şekildedir<sup>407</sup>.

---

<sup>400</sup> 2012 yılında İYUK'ta yapılan değişikliklerde, 20 inci maddesine 2/7/2012 tarih ve 6352 sayılı yasanın 56 maddesi ile 6. bentte "*İdare ve vergi mahkemelerinde heyet halinde görölen davalarda, birinci fıkrada belirtilen bilgi ve belgelerin istenmesine ve ek süre verilmesine ilişkin ara kararları, mahkeme başkanı veya dosyanın havale edildiği üye tarafından da verilebilir.*" hükmü getirilmiştir.

<sup>401</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 471.

<sup>402</sup> Candan, **İYUK**, s. 824.

<sup>403</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 470; Zühal Berekat Baş, "İdari Yargılama Usulünün Yazılılık Özelliği ve Tanık İfadelerinin Noterlerce Alınması", **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, S. 92, Kasım 1996, s. 27.

<sup>404</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 475.

<sup>405</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 640

<sup>406</sup> Candan, **İYUK**, s. 749.; Kızılot, **a.g.e.**, s. 721.

<sup>407</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 474.

- Delil tespiti istemini içeren dilekçe 3 nüsha olarak mahkemeye sunulur.
- Mahkemece ret ya da kabul yönünde bir karar verilmeden önce delil tespitine ilişkin dilekçe, karşı tarafa tebliğ edilerek talebe ilişkin itirazının olup olmadığı saptanır<sup>408</sup>.
- Varsa karşı taraf itirazı da değerlendirilerek, delil tespiti istemi hakkında mahkemece ara karar yapılır<sup>409</sup>.
- Mahkemece uygun görüldüğü takdirde, delil tespiti amacıyla taraflara haber verilerek keşif ya da bilirkişi incelemesinin yaptırılmasına karar verilir.

### 3. Noterlerce Yapılan Delil Tespiti İşlemleri

Noterler, vergi yargılamasında delil olarak öne sürülen belgelerin birçoğunun hazırlanmasında önemli bir işleve sahiptir. 1512 sayılı Noterler Kanunu'nun 61'inci maddesiyle delil tespiti yapılması konusunda noterlere yetki ve görev yüklenmiştir. Noterlik işlemleri düzenleme, onaylama, örnek görme ve diğer işlemler şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulur<sup>410</sup>. Yasanın 82'inci maddesindeki bir kısım işlemlerin aksi sabit oluncaya kadar, bir kısım işlemlerin de sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olduğu yönündeki düzenleme uyarınca noter onaylı belgelerin mahkemelerde kuvvetli bir delil olduğu kabul edilmektedir<sup>411</sup>.

<sup>408</sup> Mahkemece delil tespiti yapılmasına gerek görüldüğünde, karşı tarafa haber verilmeksizin doğrudan tespit işlemine geçilmesi durumunda, karşı tarafın savunma hakkı engellenme olasılığı vardır. Zira, delil tespiti işleminden elde edileceği varsayılan hukuki durumu ya da delili, karşı tarafın kendiliğinden mahkemeye sunma olasılığı, davayı kısa yoldan ve daha az masrafla çözümlenmesini isteme hakkı da bulunmaktadır. Nitekim, Danıştay 13. Dairesi'nin, 10.11.2008 tarih ve E.2007/15129, K. 2008/7179 sayılı kararında, "...dava konusu uyumsuzluğa ilişkin düzenlenen bilirkişi raporunun da bu kişilerce hazırlandığı ve bu rapor dikkate alınarak mahkemece karar verildiği anlaşılmakta olup, taraflara isimleri bildirilmeyen bilirkişilerin aralarında bulunduğu bir kurulun hazırladığı rapor dayanak alınarak verilen kararda usûl hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." şeklindeki hüküm de karşı tarafa haber verilmeden, itiraz hakkı tanınmadan sürdürülen usul işlemleri bir bozma sebebi olarak değerlendirilmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 22 Eylül 2013). Ancak Gözübüyük, acil durumlarda dilekçe karşı tarafa haber verilmeden delil tespitinin yapılabileceğini savunmaktadır. Gözübüyük, s. 474.

<sup>409</sup> Delil tespiti yapılması kararı ara karar mahiyetinde olduğundan temyizi kabil değildir. Ancak esas kararın temyizini yapan mercii tarafından bu ara kararın da denetimi yapılabilir.

<sup>410</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 722.

<sup>411</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 723.; Mehmet Yurdağul, "Adalet Hizmetlerinde Noter ve Noterliklerin Yeri ve Önemi", **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Yıl, 1995, S. 85, s. 50.

Vergi yargılama hukukunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki vergiyi doğuran olayla ilgili olanlar dışındaki tanık ifadelerine getirilen yasak nedeniyle (md. 3/B-2) uyuşmazlıklardaki maddi olayların ispat edilmesi için tanık deliline başvurmak istenebilir<sup>412</sup>. Bu amaçla yararlanılmak istenen tanık ifadesinin dolaylı bir şekilde mahkeme dosyasına sunulmasını temin amacıyla, taraflarca noter huzurunda alınan tanık ifadeleri kağıt ortamına aktararak bir belgeye dönüştürülmekte ve bu şekilde dosyaya sunulmaktadır.

## B. TEMYİZ VE İSTİNAF AŞAMALARINDA YENİ DELİL SUNUMU

Yargılamada bir tarafın savunma hakkının genişletilmesine yönelik talebi, karşı tarafın yargılamanın makul sürede bitirilmesine yönelik haklı talebiyle sınırlıdır. Bu anlamda bir tarafın makul sürede yargılanma hakkının sınırı diğer tarafın hukuki dinlenme hakkı ile ortadan kaldırılmaması ile çizilmekte ve tarafların çelişen menfaatleri uzlaştırılmaktadır<sup>413</sup>. Bunu veciz bir şekilde ifade eden Matscher, *“her başarılı usul yasası, çatışan usul ilkeleri arasında makul bir uyumu sağlama teşebbüsüdür”*<sup>414</sup> demiştir. Bu anlamda oldukça teknik bir delil değerlendirme sistemine sahip olan vergi yargılama hukuku açısından, tarafların yargılama safhasında delil sunma hakkının, yargılamanın makul sürede bitirilmesi hakkıyla dengelenmesi gereklidir. Bununla beraber ülkemizde maddi gerçeğe ulaşmayı yargılamanın ve vergilendirmenin en temel hedefi olarak gören vergi yargısında, bu dengenin korunduğu söylenemez.

Delillerin toplanmasının yargılama prosedürü açısından ilk derece mahkemelerinde yapılması gerekir. Ancak resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu bir yargılama sisteminde delillerin temyiz aşamasında değerlendirilmesi sürecinde, dava dosyasına yeni delillerin sunulması da normal görülmelidir. Nitekim Danıştay içtihatlarında da<sup>415</sup> ilk derece yargılamada yahut dava öncesi safhada idareye

<sup>412</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s. 724.

<sup>413</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 15.

<sup>414</sup> Matscher, F.S., **Fasching**, 372 FN 113, 1988, s. 352'den aktaran: Yıldırım, **a.g.e.**, s. 15.

<sup>415</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 18.6.2014 tarih ve E.2014/264, K.2014/567 sayılı kararında, yasal süresi içinde ibraz edilmeyen belge nedeniyle yapılan bir gümrük tahakkukunun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, dava açıldıktan sonra da elde edilen



sunulmayan ancak temyiz aşamasında sunulan delillerin kabul edildiği görülmektedir<sup>416</sup>.

Öte yandan, Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından temyiz aşamasında delil sunulması sonrasında sunulan delilin, ilk derece mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiği kanatıyla bozma nedeni sayılmıştır.<sup>417</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, istikrarlı hale gelmiş içtihatlarıyla, inceleme elemanına sunulmayan ancak mahkeme aşamasında sunulan bazı delillerin incelenmesini kabul etmektedir. Danıştay bir kararında, davacının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilen kredi kartı ile yapılan satışların kendisine, arkadaşlarına ve yakınlarına ait kredi kartlarından işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla yapıldığını iddia etmesi üzerine, kredi kartı cihaz dökümleri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi neticesinde hazırlanan bilirkişi raporu sonucuna göre davanın kısmen kabulüne yönelik verilen ilk derece mahkemesi kararını onamıştır<sup>418</sup>. Anılan karara

---

delilin ibraz edilmesi durumunda kabul edilebileceğine hükmedilmiştir. “...Davacı tarafından, tanınan altı aylık süre içinde delil ibrazında bulunulmadığı; ayrıca, söz konusu vergilerin ödeme yapılmayarak ve dava açılmaksızın kesinleşmesi üzerine tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan işbu dava derdest iken, davacı tarafından dosyaya ibraz edilen, ... faturada, ... eşyanın gerçek değerinin 7.230- sek (770- avro) olduğunun belirtildiği, ... gönderici firma ve Ticaret Odası yazılarında açıkça ithale konu eşyanın gerçek değerinin 20.000- avro değil; 770- avro olduğu ifade edildiğinden ve bu hususun, yukarıda değinilen Kanunun (6183) 58'inci maddesinde öngörülen "borcum yoktur" iddiası kapsamında değerlendirilerek uyumsuzluğun çözümlenmesi gerektiğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.”(UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2015).

<sup>416</sup> Nitekim Danıştay VDDGK'nun 12.2.1999 tarih ve E.1998/14, K.1999/87 sayılı kararı da bu yöndedir. “...İdari yargılama hukukunun genel ilkesi olan "resen araştırma" ilkesi uyarınca yargıç, davanın çözümüne etkisi olacak bütün bilgi ve belgeleri taraflar sunmamış olmasına rağmen davanın her aşamasında kendiliğinden isteyebilecektir. Dilekçe ve savunmayla birlikte verilmeyen belgelerin, idari yargı yerince kabul edilebilmesi için aranan, zamanında sunulmasının mümkün olmadığına kanaat getirilmesi koşulu, maddi olay ve nedenlere ilişkindir. Tarafların; hukuki durumla ilgili belgelerini de iddia ve savunmalarının verilmesi aşamasında sunmakla zorunlu tutulması, gerçeğin saptanmasını güçleştirerek, yargılamanın amacına ulaşmasını engelleyecektir. Bu nedenle, iddianın gerektirdiği bütün incelemeleri kendiliğinden yapması gereken vergi mahkemesince, **faturaların yargılamanın ilk aşamasında sunulmadığından bahisle verdiği ısrar hükmü yargılama hukukuna uygun düşmemiştir.**” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Aralık 2013).

<sup>417</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 27.5.2004 tarih ve E.2002/3354, K.2004/1597 sayılı kararı. “...gerek inceleme elemanına gerekse vergi mahkemesine sunulmayan 29 faturanın iptal edildiğine ilişkin noter tasdikli suretleri temyiz aşamasında ibraz edildiği görüldüğünden bu faturaların asıllarının mahkemece davacıdan istenilerek incelenmesinden sonra ulaşılabilecek duruma göre karar verilmesi gerektiğinden kararın, bu matrah farkına ilişkin kısmının bozulması gerekmiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 19 Temmuz 2013).

<sup>418</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 14.10.2014 tarih ve E.2013/2352, K.2014/566 sayılı kararı; Aynı yönde: Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.11.2014 tarih ve 2013/8918, K.2014/7193 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Temmuz 2015).

ilişkin Daire üyesinin karşı oyunda, temyiz aşamasında yeni delil sunulmasının kabul edilmesinin ve bu yeni delillerin değerlendirmeye tabi tutulmasının sakıncalarına ve dolayısıyla hukuka aykırı olduğuna işaret edilmiştir<sup>419</sup>.

Danıştayca yapılan temyiz, bölge idare mahkemelerince yapılan itiraz incelemelerinde, maddi hukuku oluşturan pozitif hukuk kurallarına, yargı içtihatlarına, bazı hallerde örf ve adet hukukuna aykırı karar verilip verilmediği yahut hukuk kurallarının yorumunda hataya düşülüp düşülmediği denetlenir<sup>420</sup>. Asıl görevi ilk derece mahkemesi kararlarının hukuka uygunluğunu denetlemek<sup>421</sup> olan Danıştay, temyiz incelemesi yaparken yasaya aykırı bir yorumla karşılaştığında, yerel mahkeme hükmünü bozarak dosyayı geri gönderir.

Bu tür hallerde, ilk derece mahkemesine sunulmayan bir belge, rapor vb. türdeki bir delilin, istinaf ya da temyiz dilekçesinde ileri sürülmesinin yarattığı bazı sorunlar vardır. Örneğin bu durumda, yargılamada hakim olan ilkelerin birbirleriyle

<sup>419</sup> Karşı oy yazısı: “...VUK'da öngörülen sistematik içerisinde; ispat yükümlüğü ile ilgili edimlerin yerine getirilme anına ilişkin gerek vergi incelemelerini gerekse takdir komisyonu işlemlerini kapsayan bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu amaçla, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaya yönelik hazırlık işlemi niteliğindeki vergi incelemeleri; mükellef ile birlikte yapılan ve mükellefin katılımının zorunlu olduğu müşterek bir iş olarak tasarlanmıştır. (...)

Zira, bu aşamada yeni bir inceleme ile karşılanabilecek delillerin değerlendirilmesi yargı kararından sonra hem zaman olarak (zamanaşımı) yapılamaz hem de muhafaza ve ibraz ödevinin sona ermesi nedeniyle defter ve belgelere ulaşılamaz. Aynı şekilde, defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde dahi; defter ve belgelerde yer alan kayıtların doğruluğunun gerek bilgi isteme gerekse karşıt inceleme yoluyla tespiti vergi incelemesinde olduğu gibi yapılamaz. Zira, hem tarh zaman aşımının dolması hem de ibraz mecburiyetinin sona ermesi nedeniyle gerek bilgi isteme gerekse karşıt inceleme yoluyla diğer mükelleflerin kayıtları ile teyit ve delil üretme imkanı ortadan kalkmış olmaktadır.

Bu açıdan, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20/1 maddesi uyarınca mahkemelere verilen re'sen araştırmaya dair görev ve yetkinin; tarhiyat nedeni ile tarh edilen matrah tutarına ilişkin vergi incelemesi esnasında idare ve mükellef tarafından ortaya konulan delillerin kanıt değerinin araştırılmasına yönelik olarak (inceleme safhasında mücbir sebeplerle sunulamayan kanıtlar hariç) kullanılması zorunludur. Aksi durumun kabulü, vergi incelemesini Kanunun öngördüğü çerçevede bir hazırlık niteliğinde bir işlem (müşterek) olmaktan çıkarıp sıradan bir idari işleme (tek taraflı idari işlem) dönüştürmekle kalmaz, yasa önünde eşitlik prensibini zedeleyecek nitelikte vergi inceleme aracının istismar edilmesine de yol açar.

...Bu itibarla, mahkemece gerek vergi incelemesi kapsamında öne sürülebilecek delillerin veya ibraz edilmeyen defter ve belgelerin dava safhasında kabul edilmesi gerekse bu deliller ve defter ve belgeler için vergi incelemesi niteliğinde bilirkişi incelemesi veya sair suretlerle inceleme yaptırılması karar verilmesi yukarıda açıklanan gerekçelerle açıkça hukuka aykırı bir yargılama usulüne tekabül etmektedir.” şeklindedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 15 Temmuz 2015).

<sup>420</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 540

<sup>421</sup> Zehra Odyakmaz, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1993, s. 85.

çelişmesi durumu söz konusu olur. Tasarruf ilkesi, adil yargılanma hakkı, delil serbestisi ilkesi gibi ilkelerle hak arama özgürlüğünü teminat altına alınması amaçlanırken, usul ekonomisi ilkesiyle yargılamanın hızlı sürede sonuçlandırılıp kesin hükmün elde edilmesi amaçlanır. Vergi yargılamasında usul ekonomisi ilkesinin en fazla gözetileceği aşama, ilk inceleme aşamasıdır. Bu nedenle bu ilkeye göre hareket etmek sadece mahkeme yargıcının değil, davanın taraflarının da görevidir<sup>422</sup>. Bu bağlamda yargılamanın her bir aşamasında sunulan her yeni delilin kabul edilmesi durumunda, anılan ilkelerden bazılarının birbirleriyle çatışma olasılığı doğar.

İYUK'un 21'inci maddesinde, "*Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu madde, ibraz edilen belgelerin kabulü için öngörülen koşul, söz konusu belgelerin zamanında ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilmesidir<sup>423</sup>.

Sonradan ibraz edilen belgelerin yargı yerinin uyuşmazlığı çözümlenmek için ihtiyaç duyduğu, özellikle de bu belgelerin kamu düzenini ilgilendirdiğine kanaat getirilirse, davanın her aşamasında yargı yerlerinin bu belgeleri kabul etmesi ve görüşünü öğrenmek üzere karşı tarafa tebliğ etmesi gerektiğini savunanlara karşılık<sup>424</sup>, maddede öngörülen koşulun sadece, ispat yükünün taraflara düşmesi durumunda tarafın dosyaya, belirtilen sürelerin geçmesinden sonra ibraz edeceği belgelere hasredilmesinin doğru olacağını, süresinden sonra ibraz edilen belgelerin, kamu düzenine ilişkin sorunlara veya idarenin kendi araştırmasıyla saptayıp işlemine veya eylemine esas aldığı maddi ve hukuki sebebin gerçekliği gibi yargı yerinin

<sup>422</sup> Şükrü Say, Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 36

<sup>423</sup> Mehmet Sönmez, **Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi Ve Yargılama Sürecine Etkisi**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları, No. 83, 2012, s. 236.

<sup>424</sup> Şeref, Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 417.

re'sen araştırması gereken bilgi ve belgelerden olması durumunda, yukarıda sözü edilen koşulun aranmaması gerektiği savunulmaktadır<sup>425</sup>.

Vergi yargısında maddi gerçeğe ulaşılmasının temel bir amaç olduğu göz önünde bulundurularak, temyiz aşamasında sunulan bir delilin kabul edilmesi, karşı taraf açısından bu yeni delilin değerlendirilmesi ve ilave savunma yapma ihtiyacını ortaya çıkarır. Eğer yeni bir delil sunabilme hakkı çok geniş biçimde yorumlanırsa, karar düzeltme aşamasında ve hatta bozma kararlarından sonra mahkemede esasa ilişkin yeniden görüşülen dosyaya sunulan yeni delillerin de kabul edilmesini zorunlu kılar<sup>426</sup>. Bu durumun, dosyanın uzun yıllar boyunca çözümsüz kalması sonucunu doğuracağında şüphe yoktur. Bu nedenle yargı mercileri bir aşamada, hakkın kötüye kullanımını engellemek ya da başka bir hakkın ihlal edilmesini önlemek için usul ekonomisi ilkesinden hareketle dosyaya yeni sunulan delilin irdelenmesini reddederek yargılamayı neticelendirebilmelidir.

Kanımızca yargı mercileri, sunulacak ilave bir delille bir başka hakkın ihlali durumunun ortaya çıktığını ya da hakkın kötüye kullanımının amaçlandığını fark ettikleri anda, dosyadaki mevcut delillerle yetinerek (sunulan ilave delili reddederek) yargılamayı sonlandırmalıdır. Ancak her durumda yargıcın sunulan ilave delili, bu delilin daha önce ortaya çıkarılmasının imkansız olduğu anlaşılmışsa kabul etmesi gerekir.

Temyiz mahkemesi ilk derece - olay mahkemesinin kararını delillerin değerlendirilmesi açısından da denetlemektedir<sup>427</sup>. Temyiz mahkemesi olan Danıştay, mahkemenin maddi olaylarla çelişen bir takdirde bulunup bulunmadığını,

---

<sup>425</sup> Candan, **İYUK**, s. 591-592.

<sup>426</sup> Örneğin, yasal defter ve belgelerini ibraz etmeme fiili nedeniyle indirimleri reddedilen bir yükümlünün defter ve belgeleri mahkemeye sunabileceğini belirterek açtığı davada, mahkeme eğer davacının ileri sürdüğü iddiaları mücbir sebep kapsamında görürse bu defa davacıya indirim konusu yaptığı faturaların asıl nüshalarının satıcılardan temin edilmek suretiyle sunulmasını isteyebilir. Bu durumda davacının ilgililerinden temin ederek sunduğu belgeleri mahkeme, bilirkişi incelemesine göndermekte ve yasal defterlerle uyumunu ve beyanlarıyla karşılaştırmasını yaptırdıktan ve ibraz edilen faturaların sahteliğine dair vergi idaresinin görüşünü aldıktan sonra sunulan belgelerle sınırlı olmak üzere KDV indirimlerini kabul etmektedir. Bazı hallerde davacılar mahkemeye bir miktar fatura getirmekte, davanın ilerleyen safhalarında ya da temyiz de yeni faturalar sunabilmektedir. Her bir aşamada yeni bir belge/fatura sunan davacının bu taleplerinin sınırsız bir şekilde karşılanmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz.

<sup>427</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 275.

eksik inceleme yapıp yapılmadığını, tecrübe kurallarının özel bir türü olan ilk görünüş ispatının ve dayanılan karinelerin doğru saptanıp saptanmadığını denetlemektedir. Temyiz mercii denetlediği bu hususlarda aykırılık gördüğü takdirde bu aykırılıkları belirterek kararı bozmakla yetinir. İstinaf mahkemeleri ise delillerin değerlendirilmesini denetledikten sonra, aykırılıklarını tespit ettiği kararı bozduktan sonra dosyayı geri göndermeksizin, somut olay adaletini<sup>428</sup> bizzat kendisi sağlar ve hükmü oluşturarak uyumsuzlukta nihai kararı verir.

Vergi yargısındaki yazılılık ilkesi gereği, tarafların iddia ve savunmalarının belgelere dayanarak ispatı gerekmektedir. Dava sürecinde davacının dava dilekçesinde öne sürdüğü iddia ve delillere cevap olarak davalı konumundaki vergi idaresi, kendi işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu elverişli delillerle<sup>429</sup> ortaya koymaya çalışır. Maddi olayın ispatında ispat vasıtası olarak kullanılan söz konusu taraf delillerinin dışında mahkemece kendisine verilen resen araştırma yetkisi uyarınca da delil toplanması yoluna gidilebilecektir. Bu bakımdan vergi yargılama hukukunda delilleri, ileri süren kaynağı açısından; vergi yükümlüsünün sunduğu deliller, vergi idaresince sunulan deliller ve mahkemece resen araştırma yoluyla elde edilen deliller olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

---

<sup>428</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 275.

<sup>429</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku** III. Bası, (Yargılama Hukuku) Ekin Yayınları, Bursa, 2013, s. 637.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

#### I. DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR

1982 yılı başlarında idari yargıyı düzenleyen üç temel yasa çıkartılmıştır. Bunlar, 2575 sayılı “Danıştay Kanunu”, 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ve 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu’dur<sup>1</sup>. Bu düzenlemeler sonucu bu tarihe kadar idarenin organizasyonu altında örgütlü bulunan ve dolayısıyla vesayeti altında tutulan vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargı düzeni içine alınmıştır<sup>2</sup>. Vergi yargısındaki bu reformlar aracılığıyla vergi davasının hukuki niteliğinin ve idari yargı içindeki yerinin belirlenmesine, uyuşmazlıkların çözümlenmesindeki gecikmelerin önlenmesine ve vergi uygulamalarının hukuksal denetiminin<sup>3</sup> artırılmasına imkan sağlanmıştır.

Vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümüne özgü bir vergi yargılama usulü yasası bulunmamaktadır<sup>4</sup>. Bununla birlikte 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) vergi yargısının temel usul yasaları niteliğindedirler. Vergi mahkemelerinde, vergi tarhiyatlarına ilişkin düzenlenen ihbarnameler, kesinleşen amme alacaklarının tahsili için düzenlenen ödeme emirleri,

<sup>1</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 16.

<sup>2</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 222.

<sup>3</sup> Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları, (Vergi Davaları)” **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2015, 2 (1), s. 128. (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/usakoeyb/article/view/5000087132/5000081019>, 2.2.2015.

<sup>4</sup> Vergi yargısının idari yargı sistemi içinde değil, müstakil bir yargı kolu olarak düzenlenmesi gerektiğini, vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü, teknik ve hukuki nitelikleri olmasının bu uyuşmazlıkların çözümü için bağımsız bir vergi yargısının kurulmasını zorunlu kıldığı savunulmuştur. Bkz.: Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi 4. Bası, İstanbul, 1996, s. 105.

tahakkuk fişleri, verginin kaynakta kesilmesini ifade eden tevkifatlar ya da vergi yükümlülerince yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemler, Gümrük Kanunu'nun uygulanmasından doğan vergi ve cezalara ilişkin kararlar dava konusu edilmektedir. Vergi mahkemelerinde açılan davalarda, yükümlüler tarafından sunulan yasal defter ve belgeler yanında idarece sunulan vergi inceleme raporları, yoklama ve vergisel arama tutanakları, takdir komisyonu kararları başlıca delillerdir. Bunların dışında vergi mahkemesince resen araştırma yoluyla elde edilen keşif ve bilirkişi raporu gibi delillerden de yararlanılmaktadır. Vergi yargısında kullanılan delillerin irdelenmesi öncesinde bu delillerin yer aldığı pozitif normların incelenmesinde yarar vardır.

## A. TÜRK MEDENİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU

Türk Medeni Kanunu'nda delil kavramının doğrudan bir tanımı yapılmamakla birlikte yasanın başlangıç kısmında yer alan “*Genel Nitelikli Hükümler*” başlıklı bölümün *ispat kurallarını düzenleyen alt bölümünde yer alan “Resmî sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturur (TMK, md.7).”* şeklindeki yasa metninde “kanıt” kelimesinin bir ispat aracı olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. Maddede ayrıca, resmî sicil ve senetlerin içeriğinin doğru olmadığının ispatının, yasalarda başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekle bağlı olmadığı belirtilmiştir (TMK, md.7/2).

Yasa koyucunun takdiri ile 2001 yılında kabul edilen yasanın bütününde Arapça orijinli “delil” kelimesi yerine eş anlamlısı “kanıt” kelimesi kullanılmıştır. Ayrıca TMK'daki kişiliğin başlangıcı ve sonuna (md. 30), boşanmaya (md. 184), soybağına (md. 284/1) ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerde yargıcın delilleri serbestçe takdir edeceği belirtilerek serbest delil sisteminin kabul edildiği görülmektedir. Kamu hukukunun bir alt disiplini olarak vergi yargılama hukukunda yargıca, tarafların sunduğu delillerle bağlı olan medeni hukuk yargılamalarını yürüten yargıçtan çok daha fazla yetki tanınmıştır<sup>5</sup>. Bu yönüyle iki farklı yargılama

<sup>5</sup> Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Yargısında “Karar Düzeltme” Yasa Yolu (Sorunsallar-Öneriler), (Karar Düzeltme) **Ersin Çamoğlu'na Armağan**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, s. 716.

hukuku arasındaki en önemli farklılık, vergi yargıcındaki resen araştırma yetkisi<sup>6</sup> ile uyuşmazlığın çözümü için ihtiyaç duyulan ilave delilleri temin edebilme yetkisidir.

## **B. HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU**

Medeni yargılama hukuku kurallarını düzenleyen 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda delil konusu, ispat yükü ve deliller başlıklı dördüncü kısımda düzenlenmiştir. Yasada, önce ispata ve delillere ilişkin genel hükümlerden bahsedilmiş (md. 187-198), sonra da tek tek deliller düzenlenmiştir (md. 199-293)<sup>7</sup>. HMK'nın "İspatın Konusu" başlıklı 187'nci maddesinde, tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlıkların çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıaların ispatın konusu oluşturacakları ve bu vakıaların ispatı için delil gösterileceği, herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıaların çekişmeli sayılmayacağı belirtilmiştir (HMK, md. 187/1 ve 2). Buna göre vakıalar dışındaki hususlar ispat konusu olamaz<sup>8</sup>.

HMK'da, taraflarca yasada belirtilen süre ve usule uygun olarak (md.189/1), hukuka aykırı olmayan vasıtalarla (md.189/2) elde edilen delillerin, ispat aracı olarak kullanılacağı, belirli delillerle ispat edilebileceği bizzat yasada öngörülmüş olan vakıaların başkaca delillerle ispatının mümkün olmadığı (md.189/3) hususları vurgulanmıştır. Yasada ayrıca, bir delilin kabul edilip edilmeyeceği hususunda takdir yetkisinin mahkemede olduğu (md.189/4) hususu açıkça düzenlenmiştir. HMK'ya göre belge ve senetler, yemin, tanık, bilirkişi incelemesi, keşif ve uzman görüşü yasada sayılan delillerdir (HMK. Md. 187 ila 293). Yasada delil türlerine tek tek yer verilmekle birlikte, medeni yargılamada kullanılacak delillerin bu sayılanlarla sınırlı olmadığı ve senetle ispat zorunluluğunun öngörüldüğü haller dışında, yasada düzenlenmemiş olan diğer delillere ve özel hüküm sebeplerine de başvurulabileceği kabul edilmiştir (md. 192)<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 717.

<sup>7</sup> Muhammet Özekes, "HMK'da İspat Ve Deliller Bakımından Getirilen Yenilikler", **Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı, (Sunum)**, s. 3, (Çevrimiçi) <http://web.e-baro.web.tr/uploads/25/6.pdf>, 15 Kasım 2013.

<sup>8</sup> Özekes, **a.g.e.**, s. 4.

<sup>9</sup> Baki Kuru, Ali Cem Budak, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt. 85, S. 5, Yıl, 2011, s. 3.



Delilleri gösterme yükümlülüğü kendilerinde bulunan<sup>10</sup> davanın tarafları, dayandıkları vakıaları, ispata elverişli şekilde somutlaştırmaları, maddi olayın ispatına ilişkin dayandıkları delilleri göstermeleri ve hangi delilin hangi vakıanın ispatı için gösterildiğini açıkça belirtmeleri gerekir<sup>11</sup>. HMK'daki bu hükmün gerekçesine<sup>12</sup> göre, bu madde ile somutlaştırma yükünün (m.194/2) delillerle ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır<sup>13</sup>.

Uygulamada, HMK md. 25'te düzenlendiği üzere<sup>14</sup> “delillerin taraflarca getirilme (hazırlama) ilkesi”nin geçerli olduğu davalarda, tarafların iddia ve savunmalarında yeterli araştırma yapmaksızın, somutlaştırma yükümlülüğünün gereklerini yerine getirmeden dava dilekçeleri hazırladıkları görülmektedir<sup>15</sup>. Bu durum özellikle hukuk davalarında yargılama sürecinin uzamasına sebebiyet vererek, makul sürede karar vermeyi engelleyerek adil yargılanma hakkının ihlaline yol açmaktadır. Bu tür davalarda, deliller kural olarak taraflarca gösterilir ve yargıç kendiliğinden delillere başvuramaz. Bununla birlikte yargıç, keşif (md.288), bilirkişi (md.266), tarafların beyanını alma (md.31) gibi delillere başvurabileceği gibi isticvaba da (md.169/1) kendiliğinden karar verebilir<sup>16</sup>. Resen araştırma ilkesinin<sup>17</sup> geçerli olduğu davalarda, maddi vakıaların ve uyuşmazlığın esasına etkili tüm

---

<sup>10</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 361.

<sup>11</sup> “*Somutlaştırma Yükü ve Delillerin Gösterilmesi*” başlıklı 194/1 ve 2. md.

<sup>12</sup> Birinci fıkrada, ispat yükünün belirlenmesine ilişkin temel kural vurgulanmıştır. Buna göre, bir vakıaya bağlanan hukukî sonuçtan kendi lehine hak çıkararak taraf ispat yükünü taşıyacaktır. İspat yükünün belirlenebilmesi için önce ilgili maddî hukuk kuralındaki koşul vakıaların doğru bir şekilde tespit edilmiş olması ve buna uygun somut vakıaların ortaya konulmuş olması gerekir. Her bir vakıa bakımından lehine hak çıkarma çerçevesinde ispat yükü kuralları belirlenir. Ancak yasa özel olarak ispat yükünün belirlendiği hallerde, genel kurala göre değil, yasa belirtilen şekilde ispat yükü belirlenecektir. (HMK.194/1).

<sup>13</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 361.

<sup>14</sup> Yasada öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. Kanunlarda belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz. (HMK md.25/1-2)

<sup>15</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 361.

<sup>16</sup> Sınırlı sayıdaki dava türleri dışında resen araştırma ilkesinin medeni yargılamada uygulanmaması ve medeni yargılama usulü kurallarının genel olarak özel hukuk davalarına özgü biçimde hazırlanması karşısında, HMK'nın vergi yargısının temel mantığı ile örtüşüğünü kabul etmek mümkün olmadığı savunulmaktadır. Kaşıkçı, **Karar Düzeltme**, s. 716.

<sup>17</sup> Vergi yargısındaki resen araştırma ilkesinin uygulandığı örnek kararlar için Bakınız Üçüncü Bölüm, II Alt Bölüm: “*Resen Araştırma İlkesi*”.

konuların aydınlatılmasında yargıç, tarafların sundukları delillere ilave olarak ihtiyaç duyduğu delillere kendiliğinden başvurabilir<sup>18</sup>.

HMK’da yenilik getiren bir düzenleme olarak hukuka aykırı şekilde elde edilen delil konusundan bahsetmek gerekir. Medeni yargılama hukuku doktrininde hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan delillerin yargıcın takdirine bağlı olarak gerektiğinde kullanılabilmesi<sup>19</sup> ya da kullanımının kesin olarak yasaklanması şeklindeki tartışmalara son vermek amacıyla “hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin vakıaların ispatında dikkate alınamayacağı” hükmü getirilmiştir. Yasa maddesinin açık hükmüne göre “*Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınamaz*” (md. 189/2)<sup>20</sup>.

HMK’da delil konusuna ilişkin bir diğer düzenleme “ikrar”a ilişkin hükümler olup, “ikrar”la bir vakıa çekişmeli olmaktan çıkacağından, ikrar üzerine yargılamada ispata da, delile de artık ihtiyaç kalmayacaktır (md. 188/1). Bu nedenle yargılama safhasında ikrar edilen bir vakıanın ya da bir kısım vakıaların artık ispatına ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak ikrarın kapsamı dışında kalan diğer kısımlar için ispat aranacaktır<sup>21</sup>. Yasanın 188’inci maddesi hükmüne göre mahkeme içi ve mahkeme dışı ikrar ayrımı kaldırılmıştır<sup>22</sup>. HMK’da yargılama safhasındaki ikrar hükümleri net biçimde tanımlanmış olup, yargılama/mahkeme dışındaki ikrarın kabulü ise diğer deliller çerçevesinde değerlendirilecektir. Vergi yargılamasında, yargılama öncesi

<sup>18</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 362.

<sup>19</sup> M. Kamil Yıldırım, “Medeni Yargılama Hukukunda İspat Yasakları ve Özellikle Taraflarca Hukuka Aykırı Yoldan Elde Edilmiş Deliller” (İspat Yasakları), **Erdoğan Teziç’e Armağan**, İstanbul, 2007. s. 861.

<sup>20</sup> Hukuka aykırı bir delilin değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda Anayasa ile teminat altına alınmış temel hakların ihlâli suretiyle delil elde edilmesi halleri dışında, hukuka aykırı yolla delil elde etmiş bulunan ve bunun değerlendirilmesini isteyen tarafın yapmış olduğu hukuk ihlâli ile onun korunmaya değer menfaatleri arasında bir denge olup olmadığı araştırılması gerektiğini savunanlar vardır. Bakınız: Cenk Akil, “Yargıtay Kararları Işığında Medeni Yargılama Hukukunda Hukuka Aykırı Biçimde Elde Edilmiş Delillerin Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Meselesi” (Hukuka Aykırı Delil), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, S. 4, 2012, s. 1223. Daha geniş tartışma için bkz.:V. Bölüm, I/C-1: “Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Yasağı”

<sup>21</sup> Özekes, **Sunum**, s. 5.

<sup>22</sup> Özekes, **a.g.e.**, s. 5. İkrarın bölünmezliğine ilişkin geçmiş uygulamaları mukayeseli hukuka açısından da inceleyen Umar, Yılmaz’a göre: “*ikrarın bölünmezliği kuralına ilişkin, birkaç istisna dışında üzerinde uyuşma ortaya çıkan olaylar bakımından tespit gereğinin kalkacağı esası; vasıflı ikrarın bölünemeyeceği (esası), yani vasıflı ikrarın ikrar eden aleyhine delil olmayacağı ve aksine ispat yükünün olayı iddia eden kişiye düşüp o olayı vasıflı ikrar eden tarafa düşmediği esası daima uygulanmıştır.*” Umar, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 220-221.

safhadaki uzlaşma kararlarının ya da 6111 sayılı yasa kapsamında yapılan borç yapılandırılmalarının mahkeme dışı ikrar gibi değerlendirilmesi mümkündür. Böyle bir durumda vergi mahkemesince delillerin incelenmesine geçilmeden davanın konusuz kaldığına hükmedilmektedir.

## C. İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NDA DELİL KONUSU

Vergi yargılamasında uygulanacak olan temel usul kuralları 2577 sayılı yasada düzenlenmiştir<sup>23</sup>. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda vergi davalarında ispat edilmesi gereken olayların hangi delillerin sunulması durumunda ispat edilmiş sayılacağına dair herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Delillerin yasayla belirlenmesini öngören, yasal delil sisteminin olmadığı vergi yargılamasında, delil serbestisi ilkesi egemendir<sup>24</sup>. Diğer yandan, yasal bir düzenleme alanı olmadığından, kesin delillerle bağlı olmayan taraflar her türlü ispat aracına başvurabilir<sup>25</sup>.

Vergi yargııcı, özellikle ispat yüküne ilişkin olarak, hak arama hürriyetinin tam anlamıyla kullanılabilmesini sağlamak için idari yargılama usulünü basitleştirme yetkisine sahiptir<sup>26</sup>. Bu bakımdan idari yargılama usulü ile diğer usul hukukları arasında yargılama usullerine hakim olan ilkeler bakımından bazı farklılıklar vardır. İdari ve vergi davalarında uyuşmazlıkla ilgili delillerin büyük çoğunluğu idarelerin işlem dosyalarında mevcut olduğu için, bu belgelere erişim bireyler açısından her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle uygulamada vergi mahkemelerinde dava dilekçesinin mahkemeye sunulması suretiyle davanın açılmasını müteakiben, dilekçe ekinde maddi olaya ilişkin tüm delillerin sunulup sunulmadığına bakılmaksızın dava dosyasının tekemmül ettirilmektedir<sup>27</sup>. Tekemmülden sonra dosya yargııcı, resen

<sup>23</sup> Güneş, **Deliller**, s. 476.

<sup>24</sup> Şenlen-Sunay, **a.g.e.**, s. 6.

<sup>25</sup> Gözübüyük, İdari yargıda hem kesin delillerin hem de takdiri delillerin kullanılabilmesini kabul ederek, yasalarda belirlenenle sınırlı olmak üzere kesin delillerin mevcut olduğu durumlarda yargıcın bu delillerle bağlı olduğunu kabul etmektedir. Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, s. 464; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 586.

<sup>26</sup> Şenlen- Sunay, **a.g.e.**, s. 4.

<sup>27</sup> Dosyanın tekemmül işlemlerini genellikle Mahkeme başkanları yürütmektedir. “Replik düplik” olarak bilinen savunmaların sunulması ya da savunma verme süreleri geçirildikten sonra tekemmül eden dava dosyası mahkemedeki üyelere esastan bir karar verilmek üzere havale edilmektedir. “*Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda*

araştırma yetkisi ile ihtiyaç duyduğu delilleri İYUK'un 20'nci maddesine dayanarak<sup>28</sup> ilgili tüm mercilerden isteyebilir. Bunun tek sınırı, istenen bilgi ve belgelerin devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin olmasıdır. Bu durumda başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Ancak verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez (İYUK md. 20/3).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, nelerin delil olarak kabul edileceğine dair bir ibare bulunmadığından yargıç, davanın türüne göre "resmi senet", "sicil", "makbuz" gibi yazılı delillerden, "keşif", "bilirkişi" gibi takdiri delillerden, "ikrar", "beyan", "susma hakkının kullanımı" gibi beyana dayalı delillerden yararlanılabilir. Bu delillerin büyük bir kısmı için İYUK, medeni yargılama usul yasası olan HMK'ya atıf yapmıştır.

İYUK'un 31'inci maddesinin birinci bendinde HMK'nın hangi hallerde uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, delil tespiti, keşif ve bilirkişi konuları, HMK'daki hükümler ve medeni yargılama hukuku doktrini göz önünde bulundurularak incelenecektir. Diğer taraftan aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden İYUK'ta ve HMK'da düzenlenmeyen diğer hususlara ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler dikkate alınacaktır. VUK'un 379 ila 412'nci maddeleri arasındaki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktaydı. İYUK'un 63'üncü maddesi ile VUK'taki söz konusu düzenlemeler

---

*belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler gözönünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır"(İYUK md. 20/5).*

<sup>28</sup> İYUK md. 20/1;"Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir."

yürürlükten kaldırılmıştır<sup>29</sup>. Ancak anılan yasada bu maddeler dışında, İYUK'taki hükümlerle çelişmemek şartıyla vergi hukukunda uygulanabilecek vergilendirme yöntemlerine ilişkin birçok özel usul kuralı mevcuttur<sup>30</sup>.

Öte yandan, İYUK'un 58'inci maddesinde tarafların, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebileceği (md. 58/1), davaya bakan merci istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, delil tespitinin mahalli, idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebileceği (md.58/2) hususları düzenlenmiştir.

Vergi davalarının diğer idari davalarda olduğu gibi “tam yargı davası” ya da “iptal davası” şeklinde açabileceği hususu İYUK'un 2'inci maddesiyle hükme bağlanmıştır. Ancak, vergilendirme işlemlerinden dolayı hakları ihlal edilen kişilerin hangi hak ihlali sonucunda, ne tür bir dava yoluna başvurması gerektiği doktrinde tartışmalıdır<sup>31</sup>. Daha yaygın olarak kabul gören bir görüşe göre vergi uyuşmazlıklarında, para ile ölçülebilen bir hakkın ihlali söz konusu olması nedeniyle vergi davaları, tam yargı davalarıdır<sup>32</sup>. Gözübüyük, vergi davalarının kendine özgü bir mahiyeti olduğunu ve bir kısım vergi davalarının iptal davası niteliğinde olduğunu belirttikten sonra vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğunun tam yargı davaları başlığı altında incelenmesi gerektiğini savunmaktadır<sup>33</sup>. İkinci bir görüşe göre de vergi davaları ne iptal davasıdır, ne de tam yargı davası; her ikisinin dışında özel bir dava türüdür<sup>34</sup>. Öncel, Kumrulu, Çağan vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceği görüşündedirler<sup>35</sup>.

<sup>29</sup> Oytun Canyaş, “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve VUK Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014 (110), s. 209.

<sup>30</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 626.

<sup>31</sup> Armağan, **a.g.e.**, s. 128.

<sup>32</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>33</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 266; Özellikle tarhiyatlara karşı açılan davalarda vergi yükümlüsünce salınan bir verginin miktarına itiraz edildiği için bu tür davaları tam yargı davası olarak değerlendirmektedir.

<sup>34</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>35</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 191.

İYUK'ta iki tür tam yargı davasının vergi mahkemelerinde görüleceği açıkça düzenlenmiştir. Bunlar, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle VUK'un 112'nci maddesinde öngörülen yasal faiz istemine ilişkin uyuşmazlıklardır<sup>36</sup>. Görüldüğü üzere, vergi davalarının hangi durumda tam yargı davası olarak, hangi durumda iptal davası olarak nitelendirileceği, açılacak vergi davalarıyla nelerin "iptal" edileceği, nelerin "kaldırılacağı" nelerin de "tazminine" hükmedileceği yine vergi yargısı içtihatlarında tartışmalı konular arasında yer almaktadır. Uygulamada mahkemelerce verilen kararlarda "kaldırma", "terkin", "tasdik" ve "onama" gibi ifadeler kullanılmaktadır<sup>37</sup>. Örneğin Danıştay kararlarında "...davanın kabulüne, tarhiyatın kaldırılmasına<sup>38</sup>", "...iptaline"<sup>39</sup>, "...terkinine<sup>40</sup>" şeklinde terimler kullanılmaktadır. Yasal bir dayanağı bulunmadığı için yargıçların takdirine göre farklı terimlerin kullanılmasının nedeni, vergi davasına konu edilen işlemlerin farklı niteliklerde olmasıdır. Ancak terminolojik bir konu olarak değerlendirilebilecek bu durum, yargı içtihatlarıyla belirli bir şekle kavuşturulmuştur. En yalın ifadesiyle, vergi tarhiyatları terkin edilmekte ya da kaldırılmakta veyahut tasdik edilip onanmaktadır. Ödeme emirleri iptal edilirken, hacizler kaldırılmaktadır.

<sup>36</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>37</sup> Mustafa Balcı, "Türk Vergi Yargısı ve Vergi Mahkemeleri", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, S. 55-56, Nisan 2009, s. 231.

<sup>38</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.2014 tarih ve E.2914/819, K.2014/925 sayılı kararında tarhiyat tabiri kullanılmıştır. "...*Her ne kadar mahkemece, hasılatın elde edilebilmesi için yapılması gereken giderin ne kadar olması gerektiğinin araştırılmamış olduğu; fatura içeriği hizmetlerin alınmadığı, davacının faaliyetinin niteliğine ve büyüklüğüne göre orantılı olup olmadığı, ilgili dönemde yaptığı işlerle ilgili olarak beyan ettiğinden daha fazla bir kazanç elde ettiği konularında somut bir saptama yapılmadığından incelemenin eksik ve varsayım dayalı olduğu gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiş ise de öncelikli olarak, re'sen tarh nedeni olan faturaların sahteliği hususu incelenip bu konuda bir belirleme yapıldıktan sonra inceleme elemanınca faturaların tamamının reddedilmediği, bir karlılık oranı dikkate alınarak hesaplama yapıldığı hususları dikkate alınarak, karlılık oranının gerçeğe yakın olup olmadığının araştırılması suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Nisan 2015).

<sup>39</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.2014 tarih ve E.2014/812, K.2014/928 sayılı kararındaki "...*davaya konu ödeme emrinin iptaline*" şeklindeki hüküm fıkrasından görüleceği üzere, vergi yargısında ödeme emirlerine ilişkin "**davanın kabulüne, ödeme emrinin iptaline**" şeklinde hüküm kurulmaktadır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Nisan 2015).

<sup>40</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 21.1.2014 tarih ve E.2013/4072, K.2014/61 sayılı kararı "*Re'sen araştırma ilkesi uyarınca, düzenlenen faturalar üzerinden elde edilen komisyon gelirinin ne olması gerektiği araştırılarak varılacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın terkinine karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından verilen kararın bozulması gerekmektedir*" şeklindedir (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Nisan 2013).

İYUK'ta yapılan değişiklikler ışığında belirtmek gerekir ki, 1982 yılında yapılan reformlar sonucunda ilk derece mahkemesi olarak örgütlenen vergi mahkemeleri, idari yargı düzeni içinde özel görevli mahkemeler olarak konumlandırılmıştır. İlk derece mahkemeleri olarak kurulan bağımsız vergi mahkemelerinin tek yargıçla verdiği kararlar için<sup>41</sup> bölge idare mahkemelerine itiraz, heyet halinde verdikleri kararlar için Danıştay dava dairelerine ve nihayet bazı vergi davalarına ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakan Danıştay'daki dava dairelerinin kararları için de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na temyiz hakkı getirilmiştir.

#### **D. VERGİ USUL KANUNU'NDA DELİL KONUSU**

Vergilendirmeye ilişkin işlemler için yargılama aşamasından önce uygulanan temel normlar VUK'ta düzenlenmiştir. Bununla birlikte VUK, yargılama aşamasına ilişkin olarak da İYUK'un 31'inci maddesinde yapılan atıf sayesinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacak temel usul yasalarından biri haline getirilmiştir. VUK'un vergi yargılama hukukunda uygulama alanı bulduğu en önemli konu delil konusudur. Delillere ilişkin VUK'ta düzenlenen en önemli hüküm, “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” şeklindeki hükmüdür. Bu hüküm, delil sistemi açısından vergi yargılamasında serbest delil sisteminin kabul edildiğinin bir göstergesidir.

İYUK'un 31/2'nci maddesindeki atıfla vergi yargısında temel usul yasalarından biri haline gelen VUK'un, ispat ve delillere ilişkin hükümlerinde, vergi yükümlülerinin tutmak zorunda olduğu yasal defter ve belgelerin, beyanname ve bildirimlerin, yoklama ve arama tutanaklarının, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının, takdir komisyonu kararlarının birer delil olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Bununla beraber vergi uyuşmazlıklarında hangi delillerin yasal delil, hangisinin takdiri delil türlerine girdiğini tespit etmek için tek başına VUK'a bakmak

<sup>41</sup> İYUK md. 17: “*Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır*” Bu tutar 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı yasanın 55'inci maddesi ile bu fıkrada yer alan “birmilyar lirayı” ibareleri “yirmibeşbin Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiş ve getirilen yeni düzenlemeye göre tek hakimle bakılacak davalarda parasal sınırın her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılacağı düzenlenmiştir.

yeterli olmayıp, başta Medeni Kanun olmak üzere Türk Ticaret Kanunu, Türk Borçlar Kanunu gibi diğer yasalarda yer alan hükümlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerde, vergi yargısında başvuru delillerin elde edilmesine, incelenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi yasalarının uygulanması ve ispatına (md. 3), ikmalen ve resen vergi tarhına (md. 29, 30) vergi incelemesinin maksadına (md.134) ve vergi davalarının konusuna (md. 378) ilişkin hükümler bu hükümlerden başlıcalarıdır.

## **E. VERGİ YARGILAMASINDA UYGULANACAK YARGILAMA USULÜ NORMUNUN BELİRLENMESİ**

Vergi yargılama hukuku normlarını düzenleyen temel yasalar 2575 Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bununla birlikte, özel idari usul yasaları olan VUK ve 6183 sayılı AATUHK'da ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda vergi yargılamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bunlar arasında vergi yargılama hukukuna ilişkin çok sayıda yargılama normu bulunan Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerle temel yargılama usulü kabul edilen İYUK ve onun açık atfı ile birincil kaynak olarak kabul edilen HMK'daki yargılama hukuku normları çatışabilmektedir<sup>42</sup>.

Söz konusu yasa normu çatışmalarının, İYUK md. 31/2 hükmü gözönünde bulundurulması, İYUK ve VUK normlarının yasa yorum yöntemlerine başvurmak<sup>43</sup> ve buna göre belirli bir öncelik sırası oluşturmak suretiyle çözüleceği öngörülebilir. Bu çerçevede yasa koyucunun, *“Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere”* ibaresiyle

<sup>42</sup> Söz konusu normlar çatışması hakkında daha geniş tartışma için bkz.: Canyaş, **a.g.m.**, s. 189. Yazar ispat konusunda, VUK ile İYUK arasında İYUK md.18/3-VUK mük md.378; İYUK md.18/3-VUK md.3/B-2; İYUK md.20/1-VUK md.3/son arasında normlar çatışması olduğunu belirtmiştir. Yazar'a göre normlar çatışması durumunda sırasıyla İYUK, HMK ve VUK hükümleri uygulanmalıdır.

<sup>43</sup> Bu anlamda Canyaş'ın makalesi, tamamıyla öncelik sonralık, genellik özellik çatışması (lex posterior ve lex specialis) bağlamında İYUK ve VUK'ta yer alan yargılama hukuku normlarının çatışmasının çözümüne ilişkindir.



vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'tan önce, İYUK'un ve HMK'nın atıf yapılan hükümlerine uygulamada öncelik verildiği şeklinde yorumlanmaktadır<sup>44</sup>. Özetle, İYUK md. 31/2'nin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde doğabilecek norm çatışmalarının önlenmesine çalışılmıştır<sup>45</sup>. Ancak pozitif hukuktaki bu yorum metoduyla ulaşılan sonuçlara karşılık, doktrinde bizim de katıldığımız vergi uyuşmazlıklarında öncelikle VUK'un uygulanması gerektiği düşüncesi egemendir<sup>46</sup>.

VUK'taki delile ilişkin hükümlerin bir kısmı 1980 yılı sonunda 2365 sayılı yasa ile değişikliklere uğrayarak bugünkü halini almıştır<sup>47</sup>. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde, ikmalen tarhiyat yapılırken maddi delillere ve yasal ölçülere dayanılması gerektiği belirtilmişti. Anılan yasada "maddi delil" kavramından ne anlaşılması gerektiğini anlatan bir yasa gerekçesi bulunmamakla birlikte maddi delillerin; matrahın açık olarak tespitine yarayan ve aksi ispat

<sup>44</sup> Canyaş, **a.g.m.**, s. 209.

<sup>45</sup> Canyaş, **a.g.e.**, s. 216. “Ancak yasa koyucu, anılan normun yürürlüğe girdiği tarihten sonra İYUK ve VUK'ta yeni yargılama normları ihdas etmiştir. İşte bu normların uygulanmasından doğan çatışmaların çözümünde klasik yöntem olarak adlandırdığımız *lex posterior* ve *lex specialis* ilkeleri devreye girecektir. Bu çerçevede İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra VUK'da değişiklik yapılmışsa, *lex posterior* ve *lex specialis* ilkeleri gereği VUK'da yer alan yargılama normu uygulanacaktır”.

<sup>46</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlularının Vergi Yargısı Ve İdaresi Karşısındaki Konumu” (Vergi Sorumluları), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:46, S:1-4, 1997, s. 193; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 200-201. Gerek İYUK, gerekse de VUK birbirilerine yakın dönemlerde yürürlüğe girmiştir (1982 ve 1980). Birbirleriyle çelişen hükümlerin belirlenmesi için uygulamanın görülmesi gerektiğinden, bir süre çatışan hükümlerin birlikte uygulanmasına ve bu çatışmanın vergi yargısı kararlarıyla yorumlanmasına /çözümlemesine devam edildi. Bu süreçte uygulamada İYUK yerine VUK'a, öncelik verilmesinin temel nedeni kanımızca, 213 sayılı VUK'un 1960 yılında kabul edilmesinden bugüne uzun yıllar boyunca uygulanması sonucu bu kurallara aşinalık kazanan vergi itiraz ve temiz komisyonlarında görev yapan denetim elemanlarının, 1982'de yeni kurulan vergi mahkemelerine atanmasıdır. Eski vergi denetim elemanı (vergi kontrol memuru) yeni yargıların yıllarca uygulayageldikleri eski yasaya ağırlık vermeleri kaçınılmazdı. Maliyecilik mesleğinden gelen grup dışında, yeni atanan vergi yargıçlarına da, vergi gibi teknik bir konuda en azından bir süre kıdemli meslektaşlarını takip etmekten başka pratik bir yol kalmamıştır. Dünyadaki benzer örneklerden görüleceği üzere, vergi yargısına, Maliye kökenli yargıçların katkısının son derece önemli olduğunu kabul etmek gerekir. Diğer taraftan, vergi yargılama hukukunun daha özgün bir yargılama hukuku dalı olarak geliştirilmesi için, kendi teknik yapısına özgü bir şekilde ve sistematik bir bütünsellik içinde düzenlenmiş hükümlerin yer aldığı “Vergi Yargılama Usulü Kanunu”nun ya da diğer yargılama usulü yasalarındaki usule paralel olarak “Vergi Muhakemeleri Kanunu”nun çıkarılması gerektiğini düşünmekteyiz.

<sup>47</sup> Şanver, **a.g.e.**, s. 56.

edilinceye kadar geçerli olan fatura, defter, makbuz, sözleşme gibi hukuki hükmü olan vesikalar olarak tanımlanmıştı<sup>48</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki yasa kurallarına göre hareket etmek durumunda olan vergi yargıçlarının İYUK'un 31'inci maddesinde atıf yapılmayan bir usul hukuku müessesesini kullanıp kullanamayacağını tespit edilmesi gerekmektedir. Genel olarak vergi yargılama hukukunda, İYUK'un 31'inci maddesi ile atıf yapılmayan bir kuralın (örneğin ıslah müessesesinin) medeni yargılama hukukunun temel yasası olan HMK'ya açık bir yollamada bulunarak ya da fiilen uygulanamayacağı kabul edilmektedir<sup>49</sup>. Buna karşılık, idari yargılama hukuku doktrininde yargılama alanında karşılaşılabilecek bazı yasal boşluk hallerinde, Danıştay'ın bir içtihat mahkemesi olması nedeniyle, HMK'da yer alan hükümlerden yararlanılmak suretiyle bu boşlukları doldurulabileceğini ve bu şekilde bir yorumun idari yargının işlevine de uygun düşeceğini savunanlar da vardır<sup>50</sup>.

Doktrinde ve Danıştay içtihatlarında genel olarak kabul edilen görüş, İYUK'un 31'inci maddesinde atıf yapılmayan bir usul hukuku kuralının, kıyas yoluyla idari yargıda uygulanamayacağı yönündedir<sup>51</sup>. Danıştay'ın istikrarlı bir şekilde sürdürdüğü 1954 yılında kabul edilen içtihadı<sup>52</sup> doğrultusunda, idari yargıda ıslah müessesesinin olmayışı nedeniyle özellikle tam yargı davalarında dava değerinin arttırılması konusunda ortaya çıkan tartışmalar sonucunda İYUK'un 31'inci maddesi somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır<sup>53</sup>. Fakat Anayasa Mahkemesi tarafından bu iptal istemi oyçokluğuyla reddedilmiştir<sup>54</sup>.

<sup>48</sup> Polat Yalçiner, **Vergi Hukukunda Maddi Delil**, Ankara, Danıştay Basımevi, 1974, s. 10.

<sup>49</sup> Aytaç Özelçi, Cemil Simil, "İdari Yargının İşlevi Yönünden İslah Kurumu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 11, Özel S.: 2009 (Basım Yılı: 2010), s. 1718-1719.

<sup>50</sup> Yaşar Eroğlu, "Danıştay Kanunu'yla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na Atıf Yapılmayan Hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanışı", **Danıştay Dergisi**, S. 8, Ankara, 1973, s. 24.

<sup>51</sup> Özelçi, Simil, **a.g.e.**, s. 1728.

<sup>52</sup> Danıştay'ın 5.2.1954 tarih ve E.1952/154, K.1954/33 sayılı içtihadı birleştirme kararında, HUMK'nun idari yargıda uygulanabilecek olan hükümleri "**hasren tayin ve tahdit edilmiş**" bulunduğu görüşünden hareketle, HUMK'nun yollama yapılmayan hükümlerinin idari yargıda uygulanamayacağı kabul edilmiştir. Daha sonraki çeşitli Danıştay kararlarında da bu içtihat sürdürülmüştür.

<sup>53</sup> Söz konusu davada, İdare Mahkemesi, 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle somut norm denetimini başlatmıştır.

<sup>54</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 12.06.2008 tarih ve E.2004/103, K.2008/121 sayılı kararı, (Çevrimiçi) ([www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)) 1.1.2014. AYM, oyçokluğuyla verdiği kararında, "...idari yargının, idare

Mahkemenin idari yargıdan seçilen üyeleri bu kararda, gerçekte salt uğranılan zararın tam ve gerçek şekilde tazmini amacını güden ve bu yönü itibariyle de adli yargıdaki tazminat davalarından -nitelik, süreler ve isimlendirilme hariç- öz itibariyle farklılık göstermeyen tam yargı davaları yönünden "kısıtlama" öngören olumsuz bir düzenlemenin varlığı karşısında, eşitlik ilkesi bakımında da Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle karşı oy yazmışlardır. Nitekim bu eşitsizlik, 2013 yılında bu karşı oy yazısında savunulan görüş doğrultusunda 2577 sayılı İYUK'nun 16/4'üncü maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle çözümlenmiştir<sup>55</sup>.

İYUK md. 31'de yapılan atıflara ilişkin bir diğer eleştiri de, İYUK md. 31 ile atıf yapılan HMK'daki bazı düzenlemelerin idari yargılama usulüyle bağdaşmadığı ve uygulama olanağının bulunmadığıdır<sup>56</sup>. Sonuç olarak Danıştay kararlarında, İYUK'un 31'inci maddesinde atıf yapılan HMK'daki usul hukuku müesseselerinin kimi zaman medeni yargılama usulünde olduğu gibi aynen uygulandığı, kimi zaman

---

*hukuku alanında idare tarafından tesis edilen idari işlemler ile eylemlerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adli yargının dışında kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri bulunan ayrı bir yargı düzeni olduğu; ...adli yargıda özel hukuktan kaynaklanan uyuşmazlıklara bakıldığını ve her iki yargı yolunda geçerli usul kuralları ile bunların uygulama biçimlerinin farklılıklar içerebileceği; ...idari yargılamanın dava açılışı ve istemlerin sergilenişi konusundaki özelliklerini yansıtan kurallarının, idarenin sürekli dava tehdidi altında kalmaması, uyuşmazlıkların mümkün olan süratle sonuçlandırılması, idarenin etkinliklerindeki etkililiğin ve istikrarın sürmesi, davalar nedeniyle yönetimce savunmalar hazırlanması ve gerekli idari önlemlerin alınması gibi neden ve olgulara dayandığını; ...idari yargılamanın kendiliğinden inceleme özelliğine karşın, hukuk yargılamasındaki tarafların istemine dayanan inceleme yetkisi bağlamında usule ilişkin taraf işlemlerinin tamamen ya da kısmen düzeltilmesini amaçlayan ıslah kurumuna İYUK'ta yer verilmemesinin yasa koyucunun usul yasalarını belirlemedeki takdir yetkisi içinde kaldığı; ...idari yargılama usulünün Anayasa'ya göre yasayla düzenlenen diğer usul yasaları gibi ilgili olduğu yargı yerinin özelliği ve gelişen yargılama koşullarına göre belirlenen bir sistem olduğu gözetildiğinde, her iki yargı sisteminde davacı ve davalı durumunda bulunanların aynı durumda bulunmadıkları ve bu nedenle de aynı yasa kurallarına tabi tutulmalarının gerekmediği...*" gerekçeleriyle anılan yasal düzenlemede Anayasa'ya aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

<sup>55</sup> "Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. (Ek cümle: 11/4/2013-6459/4 md.) Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir." (İYUK md. 16/4).

<sup>56</sup> Metin Günday, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı", **İdari Yargının Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Konulu Danıştay Sempozyumu**", Danıştay Yayınları, No. 63, 2001, s. 81.

da, idari yargının kendine özgü kurallarına ya da özelliklerine uyduğu ölçüde uygulandığı söylenebilir<sup>57</sup>.

## II. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER

Yargıçların derdest bir uyuşmazlıkta kullanabileceği yetkileri belirleyen ilkelere yargılamaya egemen olan ilkeler denilmektedir<sup>58</sup>. Anayasa hukukunun yargılamaya ve yargısal temel haklara ilişkin ilkeleri ile medeni ve vergi yargılama hukukunun önemli kurallarını içeren bu ilkeler uzun yıllar süren hukuk uygulamaları sonucunda yargı içtihatlarınca benimsenerek temel ilkeler haline gelmiştir<sup>59</sup>. Bu anlamda vergi yargılaması açısından, davanın tarafları ile yargıcın yetkilerinin kullanımı ve yargılama sürecinin yürütülmesiyle ilgili benimsenen temel ilkeler başta Anayasa metninde yer almak üzere, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda ve son olarak Vergi Usul Kanunu'nda açık ya da zımni şekilde yer almaktadır.

Söz konusu ilkelerin bir bölümü demokratik bir hukuk devletinde adil ve hakkaniyete uygun bir yargılamanın garantisi olup, Kıta Avrupası yahut Anglo-Sakson yargılama sistemlerine ve yargılama usullerine göre farklılık göstermeyen ilkelere<sup>60</sup>. Diğer bölümü ise yargılama sisteminin tercihlerine göre, yazılı yargılamanın geçerli olduğu ya da sözlülük esasının uygulanması gibi farklı tercihlere göre değişebilen ilkelere. Birinci grup ilkelere olan adil yargılama hakkı, hukuki dinlenilme hakkı<sup>61</sup>, usul ekonomisi<sup>62</sup> ve yargılamada aleniyet, vergilemede yasallık ilkesi, kıyas yasağı ilkesi gibi ilkeler, Türk hukukunda bir tercih meselesi olarak değil, değiştirilmesi farklı yorumlanması mümkün olmayan

<sup>57</sup> Özelçi, Simil, **a.g.e.**, s. 1719.

<sup>58</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 335-344.

<sup>59</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 353.

<sup>60</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 353

<sup>61</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 342.

<sup>62</sup> Ejder Yılmaz, "Usul Ekonomisi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.57, S.1, Ankara, 2008, s. 243. Anayasanın 141'inci maddesinin dördüncü fıkrasında ve HMK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenen emredici nitelikteki bu ilke, yargılamanın amacına hizmet eden araçlardan biridir. Buna göre "Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür."

yargılama ilkeleri olarak kabul edilir<sup>63</sup>. İkinci grup ilkeler ise, çekişmeli yargılamanın egemen olduğu vergi yargılama hukukumuzda, resen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, yazılılık ilkesi ve yerindelik denetiminden kaçınma ilkesi gibi idari yargı sistemi içindeki mahkemelerce uygulanan ilkelerdir.

Vergi yargılama hukukunda benimsenen söz konusu yargılama ilkeleri dışında, tasarruf ilkesi, delillerin taraflarca getirilmesi ilkesi, teksif ilkesi, taleple bağıllık ilkesi<sup>64</sup> gibi medeni yargılama hukuku ilkeleri de kullanılmaktadır. Bu ilkeler, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 24 ila 32'inci maddeler arasında düzenlenmiştir<sup>65</sup>. Söz konusu ilkeler için, ne 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ne de kısmen vergi yargısına ilişkin bazı maddi hukuk kurallarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda HMK'daki ilgili maddelere atıf bulunmamaktadır. Daha ziyade yargılama prosedürüne ilişkin olan bu ilkeler, delil değerlendirmesine ilişkin ilkeler olarak olarak nitelendirilemeyeceği için bu bölümde ayrıntılı olarak incelenmemiştir.

## **A. ADİL YARGILANMA HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ**

Adil yargılanma hakkının bireysel özgürlüklerin güvence altına alınması anlamında tanındığı ilk belge 1215'te imzalanan ve toplam 63 maddeden oluşan "*Magna Carta Libertatum*"'dur<sup>66</sup>. Batı hukuk sisteminde insan haklarının korunması ve ceza kovuşturması sırasında sanıklara bazı hak ve güvencelerin tanınması ile ilgili hükümlerin ilk defa *Magna Carta Libertatum*'da yer aldığı kabul edilmektedir<sup>67</sup>.

<sup>63</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 354.

<sup>64</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 2.11.2010 tarih ve E.2009/3075, K.2010/5096 sayılı kararında "...katma değer vergisi ile para cezasının miktarları belirtilerek, verginin ve para cezasının iptali istemiyle açılan davada, faiz dava konusu edilmediği halde, Vergi Mahkemesince Usul Hukukunun taleple bağıllık ilkesine aykırı olarak faiz hakkında hüküm kurulması" nı isabetli bulmamıştır. Ancak davacı, lehine kurulan hükmeye dayanarak daha sonra idareye başvuruda bulunup, ödenmediği takdirde bu ret işleminin iptali istemiyle ve ödenmeyen faiz nedeniyle ayrı bir dava açması da mümkündür.

<sup>65</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 335.

<sup>66</sup> Çağrı Kan Aydın, "Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2010, S. 91, Ankara, s. 149.

<sup>67</sup> *Magna Carta Libertatum* metninin çevirisi için bakınız: M. Serhat Kaşıkara, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, (Adil Yargılanma), Birinci Baskı, Ankara 2009, s. 307- 310; Anıl Çeçen, **İnsan Hakları Rehberi**, Bilim Yayınevi, Ankara, 1999, s. 11-12.

Magna Carta'nın 39'uncu maddesinde yer alan; “Özgür hiç kimse kendi benzerleri tarafından ülke kanunlarına göre yasal bir şekilde muhakeme edilip hüküm giymeden tutuklanmayacak, hapsedilmeyecek, mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacak, kanundışı ilân edilmeyecek, sürgün edilmeyecek veya hangi şekilde olursa olsun zarara uğratılmayacaktır” hükmü ilerleyen dönemlerde Kıta Avrupası hukuk sisteminde hukukun üstünlüğü ilkesinin gelişmesine vesile olmuştur<sup>68</sup>.

Hukukun üstünlüğünü vurgulayan ve temel insan hakları alanında Kıta Avrupası hukukçularının ürettiği en önemli belgelerden biri olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi de adil yargılanma hakkına ilişkindir. “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir (İHAS. Md.6/1)<sup>69</sup>”.

Kıta Avrupası hukuk geleneğinden esinlenerek gelişen Türk yargı sistemine sözleşmenin ve içerdiği kural ve ilkelerin büyük etkisi olduğu söylenebilir. Nitekim, Sözleşmede yer alan adil yargılanma hakkı, Türk hukukunun da bir parçası haline getirmek amacıyla Anayasa'nın 36'ncı maddesine aktarılmıştır. Adil yargılanma hakkı, usul ekonomisi, aleniyet ilkesi, hak arama özgürlüğünün sağlanması ilkesi gibi pek çok yargılama hukuku ilkesini içinde barındıran ilkeler bütünü olarak değerlendirilir<sup>70</sup>. Vergi yargılama hukukunda da uygulama imkanı bulan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin adil yargılanmaya ilişkin hükümleri daha ziyade

<sup>68</sup> M. Serhat Kaşıkara, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi Çerçevesinde Medenî Hak ve Yükümlülük Kavramı” (Medeni Hak), **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 2, Yıl:2, S.4, Ankara, 2011, s. 235.

<sup>69</sup> Çeviri için bkz.: Council of Europe “**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**”, Council of Europe Publishing, (Çevrimiçi), <http://www.inhak.adalet.gov.tr/temel/aihs.pdf>, 8 Şubat 2015.

<sup>70</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 342.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin delil kurallarına yönelik oluşturduğu ölçülerle ilgilidir<sup>71</sup>.

Örneğin, hak arama özgürlüğünün kullanılabilmesinin önündeki engellerin kaldırılması devletin tüm organlarına yüklenen bir sorumluluktur. Buna ilişkin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "*Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü*" başlıklı 11'inci maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu; "*Hak arama hürriyeti*" başlıklı 36'ncı maddesinde ise, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma yapma hakkı ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Dolayısıyla gerek evrensel nitelikteki hukukun genel ilkeleri<sup>72</sup> gerekse de Anayasa, örtülü biçimde yargı makamlarına, adil yargılama yükümlülüğünü de yüklemektedir. Bu yükümlülük, yargılama esnasında söz konusu kural ve ilkeleri kendiliğinden gözetilmesi biçiminde de yorumlanmalıdır. İç hukuku doğrudan etkileme<sup>73</sup> özelliğine sahip bir uluslararası hukuk kuralı ile karşılaşıldığında mahkemelerin bu kuralın iç hukukla çelişip çelişmediğine bakmaksızın kendiliğinden uygulamaları gerekir. Talepte bulunulmasa dahi, yargının, yargılama sürecinde taraflara haklarını teslim etmeyi bir görev anlayışı içinde sunma yükümlülüğü içinde olduğunu göz ardı etmemesi gerekir.

Nitekim İHAS hükümlerinin Anayasa'nın 90/5 hükmü karşısında değerlendirilmesinde, Anayasa Mahkemesi'nin bir yasayı Sözleşmeye aykırılıktan değil, Anayasayı Sözleşmeye uygun yorumlamak suretiyle Anayasaya aykırı bularak

---

<sup>71</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 75. Vergi hukukunda adil yargılanma hakkına ilişkin daha geniş tartışmalar için bkz.: Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı (I,II,III)", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143 (ss.151-167), S. 144 (ss.104-120) ve S. 145 (ss.108-129), (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10 Mart 2015.

<sup>72</sup> Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 32. Yaltı, idari yargıçlar tarafından yapılan hukuka uygunluk denetiminde, Anayasa hükümlerini ve AYM kararlarını veya uluslararası sözleşme ve metinlerini doğrudan ölçü norm olarak kullanılmadığını ancak yasaya ya da "hukuk devleti", "hak, adalet ve eşitlik" gibi hukukun genel ilkelerine destek ölçü norm olarak değerlendirildiğini belirtmektedir.

<sup>73</sup> Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 26. "*Avrupa Birliği hukukunda kaynağını bulan "doğrudan etki" (direct effect) kavramı, bir uluslararası hukuk kuralının mahkemeler önünde doğrudan uygulanabileceği, diğer bir ifadeyle, mahkemelerin, önlerindeki davada uluslararası hukuk kuralını uygulananacak kural olarak kullanabilecekleri anlamına gelir.*"

iptal ettiği ve bu suretle Sözleşmenin uygulandığı belirtilmektedir<sup>74</sup>. Sözleşmenin asıl uygulayıcısı olan vergi yargıçlarının, AY 90/5 hükmü karşısında somut bir uyuşmazlıkta uygulayacağı vergi normunun Sözleşmeye aykırılığına kanaat getirirlerse bu normu ihmal etmek suretiyle uygulamaktan kaçınmaları gerekmektedir<sup>75</sup>. Yaltı'ya göre, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı genel tebliğler gibi düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarında Danıştay'ın, eğer tebliği yasaya uygun ancak sözleşmeye aykırı bulması durumunda yasa-Sözleşme çatışmasını "tespit" ederek yasayı "ihmal" yoluyla Sözleşmeyi "uygulayarak" tebliğin iptaline karar vermesi gerekmektedir<sup>76</sup>.

Anayasanın "Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması" başlıklı 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına 2001 yılında eklenen "*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*" şeklindeki düzenleme mevcuttur. Anılan fıkranın gerekçesinde, bu değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında yasa yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığı belirtilmiştir<sup>77</sup>.

Yukarıda yer verilen Anayasal düzenlemelerin devlet kurumlarına, tesis ettikleri her türlü işlemde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamlar ile başvuru süresinin gösterilmesinin bir anayasal zorunluluk haline getirildiği anlaşılmaktadır. Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, bu zorunluluğa, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında şu şekilde yorumlanmıştır:

*"...Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullarındandır. Statü*

<sup>74</sup> Yaltı, **a.g.e.**, s. 30.

<sup>75</sup> Yaltı, **a.g.e.**, s. 36-37.

<sup>76</sup> Yaltı, **a.g.e.**, s. 35.

<sup>77</sup> Anılan hüküm 4709 sayılı yasanın 16'ncı maddesiyle eklenmiştir.



*hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır.’ şeklindeki yorumla somutlaşan ‘hukuk devleti’ ve ‘belirlilik’ ilkelerinin de bir gereğidir. Bu bağlamda, Devletin bir kurumu olan vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme emrinde de, ödeme emrine karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik ise ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur.”*

Diğer taraftan, usul yasalarında bu zorunluluğu öngören bir düzenleme bulunmayan durumlarda, Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, doğrudan uygulanabilirliği sorunu yönünden de değerlendirme yapılması gereklidir. Hukuk düzeninde Anayasa kuralları, kural olarak doğrudan uygulanacak hükümlerden olmayıp, yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak yaşama geçirilirler. Ancak, öğretide ve Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarında, Anayasa metninde açıkça kurala bağlanan yargılama hukuku kurallarının yasalarda yer verilmese dahi doğrudan uygulanabileceği kabul edilmektedir<sup>78</sup>. Nitekim konuya ilişkin Danıştay'ın içtihadı da bu yöndedir<sup>79</sup>.

<sup>78</sup> AYM'nin 8.12.2004 tarih ve E.2004/84, K.2004/124 sayılı kararı şu şekildedir: “Özel yasalarda aksi yönde bir kural bulunmaması halinde idari yaptırımlara karşı ilgililerin belirtilen düzenlemeler uyarınca idari yargı yoluna başvurabilecekleri kuşkusuzdur. Bu bağlamda, 5225 sayılı Yasa'da iptali istenen kurallar yönünden başvurulacak yasa yolu ve süresinin özel olarak öngörülmemiş olması, Anayasa'nın 40. maddesine aykırılık oluşturmaz. Kaldı ki, 40. maddenin ikinci fıkrasıyla Devlet'e verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak yasa yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğu olup, bu hususlara ilişkin olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü içermemektedir.” (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.10.2014

<sup>79</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.2014 tarih ve E.2014/812, K.2014/928 sayılı kararı bu yöndedir. “Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur. ...dosyada bulunan ve dava dilekçesinde 30.3.2010 tarihinde tebliğ edildiği belirtilen 5.3.2010 günlü ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makamın ve başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen **hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş** ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık 2015).

Adil yargılanma hakkına doğrudan atıf yapılan bir Danıştay kararında Anayasa'nın 36'ncı maddesinin 3.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesiyle değişik ilk fıkrasında, herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmünün yer aldığı belirtildikten sonra bu Anayasal hükümle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6'ncı maddesinin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin yorumuyla çizilen ve vergi cezalarını da kapsayan sınırı, özel hukuk-kamu hukuku ayırımı yapılmaksızın tüm uyuşmazlıkları kapsayacak biçimde genişletildiği belirtilmiştir<sup>80</sup>. Anılan kararın devamında “**Adil yargılanma hakkının, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesince yapılan ve Anayasanın 90'uncü maddesinin son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesiyle bütünleştiği kabul edilen yorumuna göre de; dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin, karşı tarafa incelettirilip değerlendirilmesi alınmadan karara dayanak yapılması olanaklı değildir. Bu bakımdan; inceleme elemanına ibraz edilmeyen; dava sırasında Mahkemeye getirilip verilen defter ve belgelerin, davalı vergi idaresinin incelenmesine olanak tanınmaksızın karara esas alınması, anılan Anayasal hakkın da ihlali niteliğindedir.**” şeklinde hüküm kurulmuştur. Bunun yanı sıra Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 2013 yılından itibaren istikrarlı bir şekilde verdiği kararlarda, bizzat davacı adına düzenlenmiş bulunan vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir<sup>81</sup>.

<sup>80</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 30.12.2004 tarih ve E.2003/1463, K.2004/3651 sayılı kararında adil yargılanma hakkına ilişkindir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık 2015).

<sup>81</sup> Örnek olarak: Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 7.11.2013 tarih ve E.2010/7266, K.2013/7410 sayılı kararı; Yine aynı dairenin 10.12.2014 tarih ve E. 2014/8485, K.2014/8356 sayılı kararı bu yöndedir. “Anılan Anayasa hükümlerinin, Ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış bulunan ve “Hukuk Devleti”nin vazgeçilmez ilkelerinden olan “hak arama özgürlüğü”, “adil yargılanma hakkı” ve “mahkemeye başvuru hakkı” ilkeleri ile doğrudan ilgili olup, sözkonusu temel nitelikteki ulusalüstü metinlerde yer alan haklara anayasal bir değer yüklediği açıktır.

Savunma hakkı, Anayasa'nın ‘Kişinin Hakları ve Ödevleri’ni belirleyen ikinci bölümünde yer alan, temel haklardandır. Evrensel konumu nedeniyle, insanlığın ortak değerlerinden sayılmaktadır. Felsefi ve hukuksal nitelikleri ve içerikleriyle adalet kavramı ve yargılama işlevi, birbirini tümleyen, birbirinden ayıramaz nitelikteki sav-savunma-karar üçlüsünden oluşan yargıyla yaşama geçmektedir.... davacısında içinde yer aldığı ileri sürülen organizasyon hakkında düzenlenen sayılı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı **davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen**

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi kapsamında yapılan bir başvuruda ihlal olup olmadığını denetlerken Mahkeme, başvuru konusu yargılamanın "medeni hak ve yükümlülükler"e ya da "suç isnadlarına " ilişkin bir yargılama olup olmadığını değerlendirmektedir<sup>82</sup>. Vergi yargılamalarında<sup>83</sup> Mahkeme, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları, verginin egemenliğe dayalı olarak alınmasından kaynaklanan ve kamu hukukuna dahil bir hak ve yükümlülük olması nedeniyle Sözleşme anlamında "medeni hak ve yükümlülükler"e ilişkin yargılamaların kapsamı dışında değerlendirerek incelenemez olduğuna karar vermektedir<sup>84</sup>. İHAM, vergilendirmenin tamamen kamu hukuku alanına dâhil olduğu ve verginin konusunun kamusal yetki alanının sert çekirdeğini oluşturduğu<sup>85</sup> noktasından hareket ederek vergi aslına ilişkin davaları incelenemez olduğuna hükmetmektedir. Buna karşılık vergi cezalarına ilişkin davaları değerlendirmeye almakta, vergi suçu işlemiş bir yükümlünün adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine yönelik başvurularını kabul edilebilir bulmaktadır<sup>86</sup>. İHAM'ın vergi cezalarına ilişkin farklı yaklaşımının nedeni, bu davaların "tazmin edici değil, cezalandırıcı ve caydırıcı nitelikleri ve toplumun geneline uygulanmaları nedeniyle İHAS'ın 6. Maddesi kapsamında görülen "suç isnadlarına ilişkin" davalar olmasıdır<sup>87</sup>.

İHAM'ın vergi suçlarına bağlı olarak verilen hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalar ile vergi ziyai cezası gibi parasal nitelikteki vergi cezalarından kaynaklanan ihtilafları incelenebilir (admissible) olduğuna hükmetmesi, buna karşılık verginin aslına ilişkin uyuşmazlıkların kabul edilemez bulması hakkaniyetsizliğe yol açtığı

---

*tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir"* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık 2015).

<sup>82</sup> Gümüşkaya, **Duruşma**, s. 26.

<sup>83</sup> Vergi yargılamasına ilişkin İHAM'a yapılan başvurularda mülkiyet hakkının ihlal edildiğine yönelik konu ve şikayetler öne sürülmektedir. Vergi hukuku açısından, bizzat vergilendirmeye ilişkin idari işlem ve eylemlerle verginin tahsiline ilişkin işlem ve eylemler olmak üzere iki ana şikayet grubundan bahsedilebilir. Daha geniş açıklama için bkz.: Gümüşkaya, **Kişisel Başvuru**, s. 106-107.

<sup>84</sup> Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 82-85. Bununla birlikte, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesini amaçlayan tazminat taleplerinde, vergi iade taleplerinde, belediye ruhsat harçlarının iptali durumunda açılan davaları davanın konusunu maddi menfaat kapsamında görerek 6. Madde açısından incelenebilir bulmuştur. **a.g.e.**, s. 86-87. Daha geniş tartışma için bkz.: "Ferrazzini v. Italy", (12.7.2001) Kararı.

<sup>85</sup> Kaşıkara, **a.g.m.**, s. 281.

<sup>86</sup> Yaltı, **a.g.e.**, s. 103. Örnek kararlar için bkz.: "Bendenoun v. Fransa" (24.02.1994), "Janosevic v. İsveç" (23.07.2002)

<sup>87</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 436.

gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>88</sup>. İHAM'ın bu yaklaşımının, hukuka aykırı elde edilen delillerin ceza yargılamasında dışlanması (exclusionary rule) kabul eden ancak vergi davalarında kullanımını ise kabul edilebilir bulan ABD federal vergi yargısındaki uygulamaya benzemektedir<sup>89</sup>.

Öte yandan, 2014 yılında, Anayasa Mahkemesi, İşbankası Yardım Sandığına çalışanlardan kesilen ödemelerden yapılan tevkifatlarla ilişkin vergi yargısında açılan davalarda verilen ret kararlarının idari yargıda kesinleşmesi üzerine, başvuru olarak Türkiye İş Bankası AŞ tarafından yapılan ve “*çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği*” yönündeki bireysel başvuruyu, hukuki öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle kabul edilebilir bulmuştur<sup>90</sup>. Vergi tarhiyatının esasına ilişkin yaptığı değerlendirmeler sonucu oybirliği ile verdiği bu ihlal kararında Amerikan yüksek mahkemesi gibi hareket eden Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki kararlarının Anayasal dayanağı olup olmadığı tartışmalıdır. Zira, Anayasa'nın bireysel başvuruya ilişkin 148/4'üncü maddesi hükmüne göre “*Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.*”.

<sup>88</sup> Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 103, Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 55; Gümüşkaya, **İspat**, s. 434-435.

<sup>89</sup> Konuya ilişkin tartışma ve örnek kararlar için bkz.: IV Bölümün II. Kısımındaki “Tedadüfen Elde Edilen Delillerin Vergi Davasında Kullanılabilmesi”.

<sup>90</sup> Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu'nun 2014/6192 başvuru üzerine 12.11.2014 tarihinde verdiği karar (oybirliği ile) 21.2.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. “...*vergileendirme dönemi (2007 yılı) itibariyle, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemeyerek, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvuruğunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.*” (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.12.2015.

Diğer yandan, AYM'nin İHAM'dan farklı olarak vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları da incelenebilir olarak değerlendirme yönündeki içtihadını sürdürmesi beklenmektedir. Yukarıda yer verilen uluslararası sözleşme hükümleri ile Anayasa hükümleri ve İHAM ve Yüksek mahkeme kararları birlikte değerlendirildiğinde, kamu gücünü kullanan idarenin faaliyetlerinin denetlenmesinin, bu gücün hukuka uygunluğunun sağlanmasının, kişilerin hak ve özgürlüklerinin idarenin hukuk dışı davranışlarına karşı korunmasının özellikle vergi yargılama hukukunda büyük bir önemi olduğu ortaya çıkmaktadır<sup>91</sup>. Ancak biz yine İHAM içtihatlarında incelenebilirlik yönünden vergi aslı ile vergi cezasına ilişkin yapılan ayırımın isabetli olduğunu düşünmekteyiz.

## **B. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ**

Hakkaniyete uygun yargılanmadan söz edilebilmesi için, iki temel hakkın birlikte gerçekleştirilmiş olup olmadığına bakılır<sup>92</sup>. Bunların ilki, savunma hakkının etkin biçimde ve herhangi bir fiili engelle karşılaşılmaksızın yapılabilmesini ifade eden hukukî dinlenilme hakkının güvence altına alınmış bulunması (Anayasa md. 36/1; HMK md. 27) diğeri eşitlik temeline dayalı olarak, bu hakkını kullanılmasına olanak veren bir hukuk ortamının mevcudiyetidir<sup>93</sup>. Adil yargılanmadan bahsedilebilmesi için, sadece hukukî dinlenilme hakkının Anayasa'da ya da ilgili yargılama usulü yasalarında tanınmış olması yetmez; ayrıca, bu hakkın taraflara, eşitlik temeline dayalı olarak yani hakkaniyete uygun bir biçimde kullandırılmasının sağlanması da gereklidir<sup>94</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bir içtihadında<sup>95</sup> savunmanın tam olarak yapılmasında kamu yararı olduğu, savunma hakkının etkin şekilde kullanımının, kararın doğru olarak verilmesini mümkün kılacağı ve bu suretle ceza adaletinin

<sup>91</sup> Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), s. 267.

<sup>92</sup> Süha Tanrıver, "Tabii Hâkim İlkesi ve Medenî Yargı" (Tabii Hakim), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2013 (104), s. 18.

<sup>93</sup> Tanrıver, **Tabii Hakim**, s. 18.

<sup>94</sup> Tanrıver, **a.g.e.**, s.18.

<sup>95</sup> AYM'nin 14.7.1998 tarih ve E.1997/41, K.1998/47 sayılı kararı, 24.3.1999 tarih ve 23649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 1.8.2014.

hakkıyla gerçekleşeceği vurgulanmıştır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesini ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin, savunma hakkının önemini ve gereğini vurgulayan 6'ncı maddesinin üçüncü bendinde yargı önündeki her sanığa tanınan haklar<sup>96</sup> sıralandıktan sonra yargılama hukukunda temel amacın, gerçeğin araştırılması, insanlık onuruna saygı gösterilmesi ve masumların cezalandırılmasının önlenmesi olduğu belirtilmiştir<sup>97</sup>.

HMK'da düzenlenen yargılamaya ilişkin haklardan biri olan hukuki dinlenilme hakkına göre, davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler (md. 27). Bu hak bireylere hak arama özgürlüğünü ve savunma hakkını etkili biçimde kullanabilmesini temin etmek amacıyla yargılama ile ilgili her türlü süreçten, bilgi ve belgelerden bilgi sahibi olunması hakkını sağlar<sup>98</sup>.

Diğer taraftan madde metninde yer alan açıklama ve ispat hakkı, taraflara uyuşmazlık konusuyla ilgili her türlü iddiada bulunma, kendini savunma ve öne sürdüğü hususları ispat edebilme hakkını da içermektedir. Son olarak hukuki dinlenilme hakkı mahkemelerin, tarafların açıklamalarını dikkate alarak değerlendirmesi ve vereceği kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesi zorunluluğunu ifade etmektedir. Nitekim Anayasanın 141'inci maddesi bütün mahkemelerin her türlü kararının gerekçeli olarak yazılmasını emreder.

Vergi yargısındaki hukuki dinlenilme hakkına dair Danıştay karar arşivinde yaptığımız taramada "**hukuki dinlenilme hakkı**"ndan bahsedilen bir karara

---

<sup>96</sup> Her sanık:

a) Şahsına tevcih edilen isnadın mahiyet ve sebebinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve etraflı surette haberdar edilmek,

b) Müdafasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara malik olmak,

c) Kendi kendini müdafaa etmek veya kendi seçeceği bir müdafii veya eğer bir müdafii tayin için mali imkanlardan mahrum bulunuyor ve adaletin selâmeti gerektiriyorsa, mahkeme tarafından tayin edilecek bir avukatın meccani yardımından istifade etmek,

d) İddia şahitlerini sorguya çekmek, veya çektirmek, müdafaa şahitlerinin de iddia şahitleriyle aynı şartlar altında dâvet edilmesini ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek,

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından meccanen faydalanmak, haklarına sahiptir" (İHAS md. 6/3)

<sup>97</sup> Kemal Başlar, **Türk Mahkeme Kararlarında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Şen Matbaası, Ankara, 2007, s. 35.

<sup>98</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 342.

rastlanılmamıştır<sup>99</sup>. Vergi incelemelerinde yükümlülerin ifadelerinin alınması sırasında daha ziyade kendi aleyhlerine olan ifadelere ağırlık veren inceleme elemanlarının, yükümlülerin lehlerine olabilecek ifadelerinin tutanağa geçirilmesine izin vermemesi durumlarında hukuki dinlenme hakkının ihlal edildiği açıktır. İnceleme sırasında yoğun bir biçimde hissedilen psikolojik baskı altında hukuki dinlenme hakkını ileri süremeyecek durumda olan yükümlülerin daha sonra yargılama safhasında tutanakta yer alan kendi aleyhine ifadelere getirdikleri itirazların bu açıdan değerlendirilebilmeli ve lehe olan ifadelere yer verilmediğinin öne sürülmesi halinde destekleyici başka bilgi ve belgeler de mevcut ise, bu def'i salt aleyhe olan ifadelerinin varlığı gerekçe gösterilerek reddedilmemelidir.

### C. DOĞRULUK VE DÜRÜSTLÜĞÜN GÖZETİLMESİ İLKESİ

Türk Medeni Kanunu'nun 2'inci maddesinde yer alan dürüstlük ilkesi, genel bir yargılama hukuku ilkesidir<sup>100</sup>. Doğruluk ve dürüstlük ilkesi, HMK'da yargılamaya hâkim olan ilkeler kısmında, dürüst davranma ve doğruyu söyleme yükümlülüğü başlığı altındaki 29'uncu maddede düzenlenmiştir. Buna göre taraflar, dürüstlük kuralına uygun davranmak zorundadırlar (HMK md. 29/1). Taraflar ayrıca,

<sup>99</sup> Hukuki dinlenme hakkına, sadece Danıştay Savcısının Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin 30.5.2013 tarih ve E.2011/3345, K.2013/1613 sayılı kararına sunduğu görüş yazısında atıfta bulunarak, idari kararlar bu hak gözetilmeden verilen idari para cezasının hukuka aykırı olacağı vurgulanmıştır. *"...Avrupa Konseyi'nin 31 sayılı Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı ile idari işlemlerin ve idari yaptırımların tesisi sürecinde takip edilecek olan idari usulün kapsamına ilişkin ilkelerin; tesis edilen işlemden haberdar edilme, kararın oluşumu aşamasında görüşlerini açıklama, kararın oluşması aşamasında savunma yapma, hukuki yardım alma, gerekçenin öğrenilmesi ile karara karşı başvuru yollarının ve başvuru süresinin gösterilmesini isteme hakkı, olarak belirlendiği; Yine Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41. Maddesinin iyi yönetilme hakkı kapsamında ise; "herkesin, kendisini olumsuz biçimde etkileyecek önlemler alınmadan önce, dinlenme hakkı" olduğunun kabul edildiği görülmektedir.*

*Yasa koyucunun idari yaptırım öngördüğü bir yükümlülüğün yerine getirilmediğine ilişkin idari bir tespit yapılmış olması halinde, yaptırım uygulamadan önce durumdan ilgilinin haberdar edilerek, savunma hakkının kullandırılması, hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Bu bağlamda, işlem tarihi itibarıyla yürürlükte olan savunma hakkının kullanımını engelleyen, Petrol Piyasasında Yapılacak Denetimler ile Ön Araştırma ve Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 26. maddesindeki düzenleme yasa ve hukuka uygun olmadığından, davacıdan savunma istenilmeden, idari para cezası verilmesi yönüyle dava konusu kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır."*

<sup>100</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, a.g.e., s. 405. *"Dürüstlük kuralı hakların kullanılması ve borçların yerine getirilmesinde hukuka, ahlaka ve örf ve adet kurallarına uygun davranma olarak açıklanabilir."*

davanın dayanağı olan vakıalara ilişkin açıklamalarını gerçeğe uygun bir biçimde yapmakla yükümlüdürler (md.29/2). Özellikle usul kurallarının birçoğunun emredici nitelikte olması, bu kuralların dürüstlük kuralına aykırı kullanılmamasını gerektirir<sup>101</sup>. Adil bir yargılama ve maddi gerçeğe ulaşılabilmesi ancak davada dürüstlük kuralının korunması ve gözetilmesiyle mümkündür<sup>102</sup>.

Dürüstlük ilkesine aykırılık, yargılamanın haksız, hileli ve pozitif normlara aykırı bir şekilde sürdürülmesi düşünülemeyeceği için, yargıç tarafından kendiliğinden dikkate alınabileceği gibi, taraflarca da davanın her aşamasında ileri sürülebilir<sup>103</sup>. Davanın usul ekonomisine uygun bir şekilde yürütülüp, sonuçlandırılmasında kamu yararı olduğundan bu açıdan da dürüstlük kuralının yargıç tarafından resen gözetilmesi ve taraflarca da bu yükümlülüğe uygun şekilde hareket edilmesi gerekmektedir<sup>104</sup>. Nitekim HMK'nın usuli işlemlerin yürütülmesine ilişkin bazı maddelerinde bu ilke çerçevesinde bazı hak ve yükümlülükler de düzenlenmiştir. Bunlardan en önemlisi, gereksiz yere davanın uzamasına veya gider yapılmasına sebebiyet vermiş olan tarafın, davada lehine karar verilmiş olsa bile, karar ve ilam harcı dışında kalan yargılama giderlerinin tamamını veya bir kısmını ödemeye mahkûm edilebilmesini düzenleyen HMK md. 327/1 hükmüdür<sup>105</sup>. Bu madde ile doğruluk ve dürüstlük ilkesine aykırılığın yaptırımı düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere yasa koyucu böyle bir durumda yargılama giderlerinin yükletilmesi yaptırımı ile yetinmiş, mahkemenin davanın esası hakkında bir değerlendirmede bulunmasına izin vermemiştir. Yani mahkeme, taraf haklı olmasına rağmen sırf bu ilkeye aykırı davranması sebebiyle davanın esası hakkında başka yönde bir karar veremez<sup>106</sup>. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, hüküm faaliyeti yani delillerin değerlendirilmesi zihinsel bir faaliyet olduğuna göre, bazı durumlarda yargıcın gerçekleşmiş olan bir dürüstlüğe aykırılıktan etkilenmemesi de mümkün olmayabilir.

<sup>101</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 406.

<sup>102</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 406

<sup>103</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 406

<sup>104</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 406

<sup>105</sup> Mustafa Göksu, "ABD ve İngiliz Hukuklarında Discovery ve Disclosure Kurumları ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Konu ile İlgili Hükümlerinin Değerlendirilmesi", (Hukuk Muhakemeleri) (Çevrimiçi), <http://www.dahaiyiyargi.org/abd-ve-ingiliz-hukuklarında-discovery-ve-disclosure-kurumlari-ve-hukuk-muhakemeleri-kanununun-konu-ile-ilgili-hukümlerinin-değerlendirilmesi/>, 28.1.2015.

<sup>106</sup> Göksu, a.g.e.



Vergi yükümlülerinin haklarını kullanırken ya da vergi borcunu öderken de dürüst davranması gerekir<sup>107</sup>. Zira, adaletli bir vergi sisteminde, biçimsel hukuki eşitliğin ötesine geçilerek, maddi hukuki eşitliğin sağlanması amaçlandığından<sup>108</sup>, vergilendirme alanında da geçerli olan dürüstlük kuralına göre, vergi yasalarının yükümlüye tanıdığı bir hakkın kötüye kullanılması durumunda vergilemede eşitlik ilkesi ihlal edileceğinden<sup>109</sup>, hakkın kötüye kullanılmasının hukukten koruma görmeyeceği de açıktır. Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi, dürüstlük kuralını gözeterek verilen bir ilk derece mahkemesi kararındaki gerekçeyi hukuka uygun bulmuştur<sup>110</sup>.

#### **D. YARGICIN HUKUK KURALLARINI RESEN UYGULAMASI İLKESİ**

Vergi yargılama hukukunda uygulama alanı olan bu ilkeye göre, davanın taraflarının mahkemeye sundukları delillerin değerlendirilmesini yani uyumsuzluğun esasını teşkil eden maddi olaylarla bunları ispat için sunulan delillerin hukuki nitelendirmesini yapma görevi yargıca aittir. Bu anlamda davanın taraflarının yaptığı

<sup>107</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 69-70.

<sup>108</sup> Musa Gök, Özgür Biyan, Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** Y. 2013, C. XXXIV, S. I, s. 271.

<sup>109</sup> Gök, Biyan, Akar, **a.g.e.**, s.271.

<sup>110</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 31.5.2010 tarih ve E.2008/1465, K.2010/3423 sayılı onama kararı bu yöndedir. “X... Grubu şirketlerinin muhtelif dönemlere ilişkin kesinleşen ve adı geçen şirketlerden tahsil imkanı kalmayan vergi borçları için davacı tarafından vergi dairesi müdürlüğüne, söz konusu borçların 31.12.2005 tarihine kadar ödenmemesi halinde borçlara kefil olduğuna dair Y... Noterliğince düzenlenen 8.7.2007 tarihli ve 50262 numaralı taahhütname verildiği, vergi borçlarının ödenmemesi üzerine anılan taahhütnameye dayanılarak davacı adına ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, 4721 sayılı **Türk Medeni Kanunu'nun "Dürüst Davranma" başlıklı 2 nci maddesinde, herkesin, haklarını kullanırken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olduğu, bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeninin korumayacağı hükmüne yer verildiği, olayda, davacının hür iradesi ile noter huzurunda ki verdiği imzası ile söz konusu vergi borçları için kefil olma iradesini ortaya koyduğu, davacının bu iradesinin sakatlığı yönünde bir iddia ve kanıt ortaya koyamadığı, ortada davacı tarafından taahhüt edilen ve davalı idarece kabul edilen bir kefalet bulunduğu dikkate alındığında davacı iddialarının, dürüstlük ilkelerine aykırı olduğu ve kamu alacağının tahsili engellemeye yönelik olduğu sonucuna varıldığından dava konusu ödeme emirlerinde yasaya aykırılık görülmediği...” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık2015).**

maddi olayın hukuki sebeplerini ortaya koyma ve uygulanacak olan yasa hükmünün tespiti gibi konularda yapılan hukuki nitelendirmeler yargıç için bağlayıcı değildir<sup>111</sup>.

Hukukun uygulanmasında mahkeme, taraflarca ileri sürülen nedenlerle bağlı olmadığı gibi, tarafların yargıcın sahip olduğu bu serbestiyi sınırlandırma hakları da yoktur<sup>112</sup>. Taraflar bu anlamda dilekçelerinde herhangi bir yasal dayanak göstermese dahi yargıç, uygulanacak olan yasayı resen araştırmak ve tespit etmek zorundadır. Yargıç aynı zamanda yürürlükte bulunan yasaları uygulamakla yükümlü olduğu kadar, yürürlükten kaldırılan ya da Anayasa Mahkemesince iptal edilen yasa hükümlerini de resen gözetmek durumundadır. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları da bu yöndedir<sup>113</sup>.

Danıştay bu kararıyla, somut olayda uygulanacak bir yasa hükmünün Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi durumunda, şayet anılan hükmün iptaline yönelik kararın yürürlüğü ertelenmiş ise, mahkemece uyuşmazlığın söz konusu iptal edilen kurala **dayanılarak değil**, kuralın iptal edildiği **gözetilerek sonuçlandırılması** gerektiğine hükmederek, hukuk devleti açısından pozitif yönde önemli bir yaklaşım sergilemiştir.

<sup>111</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 340.

<sup>112</sup> Eberhard Schilken, "Medeni Yargılamada Hakim Rolü" (Hakimin Rolü), Çev. Nevhis Deren Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2012, s. 49.

<sup>113</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.4.2014 tarih ve E.2014/32, K.2014/338 sayılı kararı "*Anayasanın, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasını düzenleyen 152'nci maddesinin birinci fıkrasında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, uygulanacak bir Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı, üçüncü fıkrasında da Anayasa Mahkemesinin, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını vereceği ve açıklayacağı, bu süre içinde karar verilmezse mahkemenin davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağı, ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkemenin buna uymak zorunda olduğunun kurala bağlanması karşısında, temyizden incelenmekte olan ve henüz kesinleşmediği açık olan ısrar kararına karşı yapılan temyiz isteminin, **iptal edilen kurala dayanılarak değil, kuralın iptal edildiği gözetilerek sonuçlandırılması gerekmektedir.***

*Vergi alacağına doğduğu takvim yılını izleyen yıl başından başlayarak beş yıl olarak belirlenen tarh zamanaşımı süresini durduran ve duran zamanaşımı süresinin, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiini izleyen günden itibaren işlemesine olanak sağlayan Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi karşısında, zamanaşımını süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlayan Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesi ve 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek iddialar da dikkate alınarak davanın reddine ilişkin ısrar kararının, dava hakkında yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık2015).*

Yargıçlar pozitif hukuku, yani “Türk hukukunu resen uygular” (HMK, md. 33). Yasadaki Türk hukuku tabiri, yasaların yanı sıra diğer yazılı mevzuatı, örf ve adet hukukunu ve nihayet devletin taraf olduğu uluslararası sözleşmeleri de kapsamaktadır<sup>114</sup>. 1982 Anayasası’nın 138’inci maddesine göre “Hakimler, Anayasaya, kanuna, ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler (md.138/1). Yargıçlar hukuk kurallarını bu sıraya göre uygularken kendisinden daha üstün olan hukuk normuna aykırı olan normu da uygulamama yükümlülüğü altındadır<sup>115</sup>. Eğer bir yasa Anayasaya aykırı ise ve mahkeme de bu kanaate varırsa yasanın Anayasaya uygun olup olmadığı konusunda denetim yapmak üzere Anayasa Mahkemesine başvurur<sup>116</sup>. Ancak uygulanacak norm bir yönetmelik ise mahkemenin yönetmelik hükmünü Danıştay’a götürmek suretiyle iptal ettirme olanağı bulunmamaktadır. Kanımızca Mahkeme böyle bir durumda yasaya aykırı gördüğü bir yönetmelik hükmünü ihmal ederek vergilendirme işlemi yasa hükmüne göre denetlemelidir.

Diğer yandan, Danıştay VDDK’nın bir kararında gümrük idaresince düzenlenen bir ödeme emrinde dava açma süresinin gösterilmemiş olması nedeniyle dava açma süresinin tartışıldığı bir kararın temyiz incelemesinde, Anayasa’nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40’inci maddesine<sup>117</sup> dayanarak, dava açma süresinin başlamayacağına ve mahkemenin bu hususu resen dikkate alması gerektiğine hükmetmiştir<sup>118</sup>.

<sup>114</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 340.

<sup>115</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 340.

<sup>116</sup> AY. md. 152: “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir yasa veya yasa hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

*Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükmümlerle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki yasa hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı yasa hükmününün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz”*

<sup>117</sup> AY. md. 40: "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi yasa yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."

<sup>118</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 26.3.2014 tarih ve E.2013/651, K.2014/202 sayılı kararı “Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de kurduğu idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup, bu

## E. VERGİLEMEDE YASALLIK İLKESİ

Vergilemenin yasallığı ilkesine yönelik tartışmaların başlangıcı, yasa yapımının ve parlamentoların oluşumuna ilişkin tartışmalardan daha eskidir. Zira halk temsilcileri ile feodal düzenin diğer ileri gelenlerinin, krallar karşısında kendilerini öncelikle malî haklar yönünden koruma çabaları sonuç vermiş ve bu çaba daha sonra parlâmentoların doğumuna da yol açmıştır<sup>119</sup>.

Vergilemenin yasallığı ilkesi genel olarak kaynağını, Anayasa'nın 8'inci maddesinde yer alan “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanını ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” hükmü ile idarenin yasallığı ilkesini düzenleyen, 123/1'inci maddesindeki “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” şeklindeki hükümlerinden almaktadır. Ancak vergilemede yasallık ilkesini doğrudan düzenleyen temel kural Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklindeki hükümdür<sup>120</sup>. Bu ilke, üstün ve ayrıcalıklı kamusal yetkilerle donatılmış vergi idaresi karşısında vergi yükümlülerinin lehine

---

*gereklilik, ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur. Dosyada bulunan ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makam gösterilmesine karşın başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasanın 40'üncü maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'üncü maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.*

*Başvuru süresi gösterilmeyen ödeme emirlerine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden, temyiz istemine konu yapılan ısrar kararının, değinilen ödeme emrine karşı açılan davanın süreaşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık2015).*

<sup>119</sup> Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eksikliği Üzerine Bir Deneme”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C.I., Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:243, Ankara 2009, s. 372. “*Halkın temsilcileri malî yetkileri bir kez elde ederek mutlak iktidarı sınırlandırmaya başladıktan sonra, bu yetkilerini pazarlık unsuru olarak kullanarak, zamanla yasa yapma, yani yasama yetkisini de ele geçirmişlerdir.*”

<sup>120</sup> Aziz Taşdelen, Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59 (4) 2010, s. 774.

temel hak ve özgürlüklerin hukuki güvenceye kavuşturulması amacını taşımaktadır<sup>121</sup>.

Hukuk devletinde verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergiler yoluyla mülkiyet hakkına müdahale, diğer bir dizi koşulun yanı sıra ancak yasama organı tarafından Anayasada belirtilen usullere uygun bir şekilde<sup>122</sup> çıkarılan yasalar yoluyla yapıldığında kabul görür<sup>123</sup>. Hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden biri olan yasallık ilkesine göre (*Nullum tributum sine lege scripta*<sup>124</sup>), devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi içtihatlarına göre bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip olduğu vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlemin yasallık ilkesi olduğu, vergilerin yasayla getirilmesinin tek başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerektiği vurgulanmıştır<sup>125</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, VUK'un mükerrer 257'inci maddesiyle, "*Yasa'da öngörülen belgelere ek olarak idareye belge düzenleme zorunlu(lu)ğunu getirme yetkisini*" veren kuralı, vergilemenin yasallığı açısından değerlendirmiştir. Müteakiben, iptali istenen kuralın verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olmadığına hükmetmiştir.<sup>126</sup> Buna karşılık,

<sup>121</sup> Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 38.

<sup>122</sup> Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 50.

<sup>123</sup> Billur Yaltı, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki" Üzerine Değerlendirmeler", (Geriye Yürümezlik) Ed. Billur Yaltı, **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Beta, İstanbul, 2011, s. 173.

<sup>124</sup> "Kanunsuz vergi olmaz". Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi 2 Cilt**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 938.

<sup>125</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 07.10.2003 tarih ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.01.2015.

<sup>126</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararı. "*İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası'nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur. Bakanlık, bu yetkiye dayanarak, özel muayenehane, özel poliklinik, özel*

Danıştay'ın bu konudaki yaklaşımının AYM'den farklı olduğu kararlar da bulunmaktadır. Nitekim Danıştay Yedinci Dairesi'nce verilen bir kararda, 2976 sayılı Kanunda toplu konut fonu payı ödenmeden veya noksan ödenerek gerçekleştirilen ithalatlara ilişkin olarak müeyyide uygulanacağı yolunda herhangi bir hükme yer verilmediği gerekçesiyle fon payı tutarı üzerinden 2976 sayılı Kanuna dayanılarak para cezası kesilmesinin, Anayasanın 38'inci maddesinde ifade edilen 'Kanunsuz suç ve ceza olmaz' ilkesine aykırılık oluşturduğuna hükmetmiştir<sup>127</sup>.

Vergilemede yasallık ilkesini AYM ile Danıştay'ın vergi kabahat ve yaptırımları açısından farklı şekilde yorumladığı, Danıştayca, ilkenin yasada tanımlanmayan bir yetkiye dayanarak müeyyide getirilemeyeceği dolayısıyla ilkenin vergi kabahatleri açısından da katı bir şekilde uygulanması gerektiği şeklinde yorumlanırken, Anayasa Mahkemesi'nce vergilendirmeye ilişkin yetki yasalarının yasallık ilkesinin esaslarına uygun biçimde ele alınmadığı savunulmaktadır<sup>128</sup>.

---

*hastane sahibi ya da buralarda çalışan hekimlerce (Dış hekim dahil) yazılan reçeteleri Vergi Usul Yasası uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alırken, Vergi Usul Yasası'na göre serbest meslek makbuzu kesmek zorunda olan yükümlülerin bu yükümlülüklerini kaldırmamış, sadece vergi kayıp ve kaçığı önleyebilmek için yasadan aldığı yetkiye dayanarak kimi önlemler getirmiştir. Defter tutma ve belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve hekimlerce özel muayene sonucunda verilen reçetelerin de, ücret karşılığında hastalığın tedavisi yönünde yapılan bir hizmete açıklık getirdiğine göre bunların yasadan alınan yetkiyle belge olarak Bakanlıkça belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.” (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.11.2014.*

<sup>127</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 06.02.2006 gün ve E:2005/842, K:2006/381 sayılı kararında “...2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 4'üncü maddesinde, Bakanlar Kurulu kararıyla tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirilmeden dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenlerin noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılacağı hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere; 2976 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi uyarınca para cezası uygulanabilmesi için, noksan ek mali yükümlülüğün, bu Kanunun verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu kararıyla tahsiline karar verilen ek mali yükümlülüklerden olması gereklidir. Olayda, uyumsuzluk konusu para cezası toplu konut fonu payı tutarı üzerinden hesaplanmıştır. Toplu Konut Fonu, 2985 sayılı Toplu Konut Kanununun 2'nci maddesi uyarınca, bu Kanunda öngörülen hizmetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurulmuş olup, Kanunda toplu konut fonu payı ödenmeden veya noksan ödenerek gerçekleştirilen ithalatlara ilişkin olarak müeyyide uygulanacağı yolunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu itibarla, anılan fon payı tutarı üzerinden 2976 sayılı Kanuna dayanılarak para cezası kesilmesi, Anayasanın 38'inci maddesinde ifade edilen 'Kanunsuz suç ve ceza olmaz' ilkesine aykırılık oluşturduğu'na hükmedilmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık 2015).

<sup>128</sup> Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 40.

Anayasa Mahkemesi'nin vergilemede yasallık ilkesinin unsurlarından belirliliğe<sup>129</sup>, öngörülebilirliğe<sup>130</sup>, kazanılmış haklara saygı gösterilmesine ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin sağlanmasına önem verdiği çok sayıda içtihadı vardır<sup>131</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin vergilemede yasallığa ilişkin verdiği kararlarda vurgulanan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarının önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilkeler gözetilerek verilen Mersin 1. Vergi Mahkemesi kararında uyuşmazlık, vergilemede yasallık ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında değerlendirilmiş ve hukuki belirlilik, öngörülebilirlik, kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkeleri irdelenerek hüküm tesis edilmiştir<sup>132</sup>.

<sup>129</sup> Anayasa Mahkemesinin 08.10.2004 tarih ve E.2003/31, K.2003/87 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.01.2015.

<sup>130</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 gün ve E:2003/67; K:2003/88 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.01.2015.

<sup>131</sup> Anayasa Mahkemesinin 14.1.2003 gün ve E:2001/34; K:2003/2 sayılı kararı "*Anayasanın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Kişi ve kuruluşların devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri, ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğü sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde gerçekleştirilebilir. Hukuk güvenliği ilkesi ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Zira, ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini içerir. Yetkilerle güçlendirilmiş olan hukuk devletinin vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri koruması, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmamasına duyarsız kalmaması ve gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçmemesi gerekir.*" (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.01.2015.

<sup>132</sup> Mersin 1. Vergi Mahkemesi'nin 30.04.2015 tarih ve E.2014/655, K. 2015/551 sayılı oyçokluğuyla verdiği kararında vergilemede yasallık ilkesine dair Anayasa Mahkemesi kararlarına atıflar yapıldıktan sonra hüküm fıkrası şu şekilde oluşturulmuştur. "...davacı adına tescilli .. tarih ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleriyle gerçekleştirilen X isimli eşyaların ithalatı sırasında, eşyaların menşei olan Meksika'nın 31.12.2013 tarih ve 2013/5725 sayılı İthalat Rejimine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ile "**Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden Yararlanacak Ülkeler Listesi**"nden çıkarılması sonucunda bu listedeki ülkeler için uygulanan **%3'lük gümrük vergisi oranı yerine, %6,5 oranının uygulanması sonucu ihtirazi kayıtlı ödenen gümrük vergilerinin, %3 oranını aşan kısmının fazladan ödendiği** gerekçesiyle 4458 sayılı Kanunun 211. maddesi kapsamında iadesi amacıyla yaptığı başvurusunun ...reddi yönünde tesis edilen işleme karşı açılan davada ;...Uyuşmazlığın esası, davacının ithalat yaptığı malların menşe ülkesi olan Meksika'nın "**Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden Yararlanacak Ülkeler Listesi**"nde yer aldığı ve %3 olan gümrük vergisi oranının uygulanacağı kabulü ile bu verginin konulması sonrasında piyasada oluşacak fiyata göre kendi ticari işlemleri ve sözleşmelerini hazırlayarak, emtia bedellerini de ödeyerek başladığı ithalat işlemleri sonrasında, **vergi oranının değişmesi sonucunu doğuracak nitelikteki İthalat rejimine ilişkin Bakanlar Kurulu kararı sonrasında Meksika'nın bu listeden çıkarılması sonucunda bu ülkeden yapılan ithalatlar için %6,5 olarak uygulanması gereken gümrük vergisi oranının davacının işlemlerine uygulanıp uygulanmayacağı konusuna ilişkindir.**

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin yasallık ilkesine ilişkin değerlendirmesi ise daha farklıdır. Sözleşmenin 1'inci Protokolü'nün mülkiyet hakkını düzenleyen

---

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Bakanlar Kurulu'nun tanınan yetkinin ya da bu yetkiye istinaden alınan kararın Anayasal temel ilkelere aykırı bir şekilde yorumlanmasının mümkün olmadığı kabul edilmelidir. Söz konusu kararda, Meksika için yeniden belirlenen vergi oranının başlamış olan ithalatlara uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir. Böylesi bir belirsizlik durumunda, anılan düzenlenmenin yükümlü aleyhine yorumlanması, sözü geçen Anayasanın 73'üncü maddesinde ifade edilen vergilendirmede yasallık ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesini öngören hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesine ve nihayet, idari kararların, uygulayıcısı olan idare ve muhatabı olan kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak ölçüde belirlilik içermesi gerektiği yolundaki ilkelere aykırılık oluşturacaktır.

Mahkemizce yapılan 2/3/2015 tarihli ara kararı ile, ithalata konu serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı emtiaların satın alınmasına ilişkin satıcı firma/firmalar ile yapılan ticaret sözleşmelerinin asılları ya da noter onaylı örnekleri, karşı firmaya/firmalara yapılan ödemeleri tevsik eden banka dekontları ve söz konusu ihracatçı ülkeden emtiaların ihracaata başlama tarihlerini gösteren taşıma senedi (konışmento) vb. belgeleri istenilmiş olup, cevaben gönderilen yazı ve belgelerden, Bakanlar Kurulu Kararının yayımlandığı 31.12.2013 tarihinden önce eşya bedellerinin tamamının ödendiği ve malların gemiye yüklenerek yola çıktığı görülmüş olup, bu haliyle davacı açısından ithalatın başladığı açık olduğundan, **eşyalar yola çıktıktan ve bedelleri ödendikten sonraki tarihte alınan ve davacı ve benzeri konumdaki vergi yükümlülerinin kazanılmış haklarına ilişkin bir hüküm içermeyen Bakanlar Kurulu kararının, hukuk devletinde geçerli bulunan en temel Anayasal güvencelere aykırı bir şekilde, başlamış bulunan ithalatlar için uygulanmasının kabulü anılan Anayasal ilkelere çerçevesinde mümkün değildir.** Diğer yandan Mahkememizin 19/12/2014 tarihli ara kararı ile 31.12.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu'nun 2013/5725 sayılı İthalat Rejimine İlişkin Kararı ile "Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminde" yapılan değişiklik öncesinde kamuoyunun bilgilendirilmesi amacıyla herhangi bir duyuru yapıp yapılmadığı sorulmuş olup verilen cevabi yazıda böyle bir duyurunun yapılmadığının belirtildiği görülmekle olayda, **davacı açısından öngörülebilirlik ve belirlilik koşullarının gerçekleşmediğine kanaat getirilmiştir.**

...Yukarıda aktarıldığı üzere, hukuki öngörülebilirlik, belirlilik, kazanılmış haklara saygı ve verginin yasallığı gibi ilkelerin geçerli olduğu bir hukuk devletinde, idarenin yaptığı bir düzenleyici işlem ile, yasaya aşan hükümler getirmesi nasıl mümkün değilse, yine yasalardan alınan yetkiye istinaden verginin oranlarını belirleme yetkisini kullanan Bakanlar Kurulu'nun da bu yetkisini Anayasal ilkelere aykırı biçimde kullanması, vergi yükümlülerinin Anayasal haklarına itibar etmemesi mümkün değildir. Diğer yandan, normalde yasayla düzenlenecek bir konu olarak vergi oranını belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devredildiği durumlarda, dava konusu olayda olduğu gibi, Bakanlar Kurulunca alınan kararların idari organlarca uygulanması sırasında, bu kararların kişilerin Anayasada tanımlanan hukuk devleti güvencelerine aykırı sonuçlar doğuracak şekilde yorumlanmaması gerekmektedir. Aksi halde bu tür bir idari yoruma dayalı olarak tesis edilen işleme hukukten itibar etmek mümkün olmayacaktır.

Bu durumda, dava konusu ithalata konu eşyaların menşei olan Meksika'nın 31.12.2013 tarih ve 2013/5725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden Yararlanacak Ülkeler Listesi"nden çıkarılması sonrasında, bu ülkeden yapılacak ithalatlar için uygulanacak olan %6,5 gümrük vergisi oranının ancak, hiç başlanılmamış olan ithalatlar için geçerli olacağı kabulü zorunludur. Dolayısıyla, **davacı şirketin, başlamış bulunan ithalatlarında, ihtirazi kayıtla beyan edilerek fazladan ödemek zorunda kaldığı %3 oranını aşan tutardaki gümrük vergilerinin iadesi gerekmekte olup, ...zımnen ret işlemlerinin hukuka aykırı olduğundan iptali ve fazladan ödenen tutarın yasal faizi ile birlikte iadesi gerekmektedir.** (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık 2015).



1'inci maddesine göre<sup>133</sup>, mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler, ancak yasayla yapıldıkları takdirde meşru olarak kabul edilir<sup>134</sup>. Yaltı'ya göre söz konusu maddenin birinci fıkrasındaki “**hukukun** aradığı koşullara uygun olarak” (subject to the conditions provided for by **law**) ifadesi ve ikinci fıkrada vergi ödemelerine atfen geçen “**kanun**” (**law**) kavramı çerçevesinde, mülkiyet hakkına vergisel müdahalenin mutlaka bir hukuki temele dayanması gerekmektedir<sup>135</sup>. İHAM'ın çelişkili içtihatların öngörülebilirliğe aykırı sonuçlar doğurduğuna hükmettiği “*Serkov v. Ukraine*”<sup>136</sup> davasını incelerken yasallığa ilişkin yaptığı değerlendirmeler oldukça önemlidir:

*“Mahkeme, yorum biçimi açısından yaptığı değerlendirmesini, bu türden yorumları mümkün kılan mevzuatın esası, yani niteliği bakımından yaptığı değerlendirme ile tamamlamıştır. Mahkemeye göre, yoruma esas alınan mevzuat hükümleri birbirleri ile ilişkileri çerçevesinde kapsam ve anlam bakımından belirsizlik taşıdığına, söz konusu mevzuatın kanun niteliğinden bahsedilemez. Olaydaki mevzuat hükümleri birbirleriyle açık çatışma halinde değildir. Fakat kapsam ve içeriklerindeki belirsizlikler dolayısıyla, bu hükümleri birbirleri ile ilişkilendirme sürecinde birbirlerine nazaran telafi etmede farklı yoruma olanak sağlayan bir temel sunmaktadır. Dolayısıyla, burada hem kuralın anlam ve kapsamı ve hem de kuralların bütünlüğü önemlidir. Hukukun tutarlı ve bütünlüklü bir yorumu mümkün olmadığında ve bu yapılmadığında, hukuk belirli olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle, mevzuatta, birbiri ile açık çelişkili olmasa dahi aynı konuda farklı yoruma müsait, anlam ve kapsam bakımından belirsiz hükümler demeti var ise müdahalenin kanuniliğinden söz edilemez.”*

Anılan karardan hareketle, yasa hükmünde bir değişiklik yapılmaksızın, yüksek yargının içtihat değiştirmesi durumunda, sonradan incelenen uyumsuzlukta verilen kararlar oluşan çelişik içtihadında anılan karardaki ölçütler üzerinden maddi

<sup>133</sup> “Her gerçek veya tüzel kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse malından yoksun bırakılamaz. Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz” Çeviren: Billur Yaltı, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İchtihat", (Çelişik İchtihat), **Vergi Sorunları Dergisi**, No. 276, Eylül 2011. (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15.11.2014.

<sup>134</sup> Yaltı, **a.g.m.**

<sup>135</sup> Yaltı, **a.g.m.**

<sup>136</sup> *Serkov v. Ukrayna*, B. No: 39766/05, 7.6.2011, para. 40-43. Karara ilişkin daha geniş tartışma için bkz.: Ercan Sarıcaoğlu, “AIHM’in Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire *Serkov-Ukrayna Davası*”, **Küresel Bakış**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011.

olayın somut olgularına bakılması gerekmektedir<sup>137</sup>. Eğer somut olgularda bir farklılık söz konusu değilse çelişik içtihatla, mülkiyet hakkının ihlal edildiği savunularak bireysel başvuruya konu edilebilir.

İdarenin yaptığı bir düzenleyici işlemi, yasaya aşan hükümler getirmesi nedeniyle verginin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle iptal eden Danıştay Dördüncü Dairesi'nin aşağıda yer alan gerekçesi, Danıştay VDDK'ca aynı gerekçelerle onanmıştır.

*“231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu edilen bölümünün kanuna aykırı bulunduğu gerekçesiyle dava konusu Tebliğin karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği yolundaki hükümlerini iptal etmiştir”<sup>138</sup>.*

## F. KIYAS YASAĞI İLKESİ

Genel olarak hukuk biliminde yasa boşluklarının doldurulmasının geçerli bir yöntemi olarak görülen<sup>139</sup> kıyas, hukuk yaratmak-boşluk doldurmak için yapılır<sup>140</sup>. Hukuk metodolojisinde kıyas, bir olay ve duruma ilişkin olarak ihdas edilmiş bir yasanın, nitelikleri ve meydana geliş şekli itibariyle ona benzeyen ve fakat ilgili yasada düzenlenmemiş (yasa boşluğu hallerinde) bir diğer olaya uygulanmasıdır<sup>141</sup>. Kıyas aracılığıyla bir normun uygulama alanı genişletilmekte, hukuk kuralına, yasada öngörülen olaylarla nitelik itibariyle esaslı kısımlarında benzerlik gösteren olayları da kapsayan bir uygulama kazandırılmaktadır<sup>142</sup>.

<sup>137</sup> Yaltı, **Çelişik İchtihad**.

<sup>138</sup> Danıştay VDDK'nın 08.06.2001 tarih ve E.2001/80, K.2001/224 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Aralık2015).

<sup>139</sup> Karl Larenz, Canaris Wilhelm, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer Lehrbuch, Dritte Neu Bearbeitete Auflage, Berlin Heidelberg, Springer Verlag, 1995, s. 269-279'dan aktaran; İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Yasa Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin, Ankara, 2009, s. 76.

<sup>140</sup> Furtun, **a.g.e.**, s. 76

<sup>141</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>142</sup> Furtun, **Hukuk Yaratma**, s. 77.

Yasada öngörülen bir duruma ilişkin hükmün benzer durumları içine alacak şekilde genişletilmesi anlamına geleceğinden yorumdan farklı olarak kıyas, Anayasanın 73'üncü maddesinde tanımlanan yasallık<sup>143</sup> ilkesiyle çelişmektedir<sup>144</sup>. Bu nedenle kıyas yasağı, vergi hukukunda kişinin hukuk güvenliğini sağlayan ve bu hukuki güvenliğin sürdürülmesini temin eden temel bir araçtır<sup>145</sup>. Anılan özelliğinden dolayı, vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulması hukuki güvenliği<sup>146</sup> ve verginin yasallığı ilkelerine aykırı düşer<sup>147</sup>.

Vergi yasalarında verginin konusu, istisna ve muafiyetler, verginin oranları vb. vergilendirmeye ilişkin tüm temel konular düzenlenmiştir<sup>148</sup>. Vergi yasasında açıkça öngörülmedikçe hiçbir konudan yasada belirtilen konulara benzerliği nedeniyle vergi alınmaz<sup>149</sup>. Nitekim konuya ilişkin aşağıdaki Danıştay kararında, yasallık ilkesinden hareketle kıyas yasağı nedeniyle yasada öngörülmeyen bir konudan vergi alınamayacağına hükmedilmiştir.<sup>150</sup>

Kıyas yasağını mutlak bir yasak olarak değerlendirmek mümkün değildir. Vergi hukukunda yükümlülük, suç ve ceza yaratan normlar gibi bireyler aleyhine hüküm doğuran haller dışında<sup>151</sup> yasaların açıkça öngördüğü bazı hallerde kıyas yapılması mümkündür<sup>152</sup>. Yasal göndermeler adı verilen bu durumda hukuk yaratılmaksızın yasanın açık atfı gereği kıyas yapılır. Yasanın bir kuralı, yasanın

<sup>143</sup> “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasala konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” (AY md. 73/3).

<sup>144</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 208.

<sup>145</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 41.

<sup>146</sup> Hakan Birsenoğul, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VII, S. 3-4, Aralık 2003, s.165.

<sup>147</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>148</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 69.

<sup>149</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 69.

<sup>150</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 10.10.2012 tarih ve E.2010/714, K.2012/368 sayılı kararı bu yöndedir. “Kiralama olarak değerlendirilemeyecek olan intifa hakkı karşılığında alınan bedel Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmamış, intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralaması gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. **Bu durumda yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa bedelinin, Anayasada öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak, beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığından aksi gerekçeyle tarhiyatın, matrahın azaltılması suretiyle değiştirilmesi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.**” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>151</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 208.

<sup>152</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

yaptığı bir gönderme nedeniyle başka olaylar hakkında da uygulanır<sup>153</sup>. ”Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3 üncü maddesi, gelirin Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve irat deyimlerinin kapsamlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin (m.7, 8, 80 ve 82) kıyas yolu ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır.<sup>154</sup>” Bunun yanı sıra maddi vergi hukuku bakımından mümkün olmamakla birlikte usul kuralları içeren VUK’ta yer alan boşlukların doldurulması için yorum ve kıyas yoluna başvurulması mümkündür<sup>155</sup>.

Vergi hukukunda kıyas yasağına dolayısıyla yasallık ilkesine getirilen istisnalardan biri, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında, Bakanlar Kurulu’na verilen düzenleme yapma yetkisidir<sup>156</sup>. Bir diğer Anayasal istisna ise dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin konularda Anayasanın 167’inci maddesinin 2’inci fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu’na ek mali yükümlülükler koyma yetkisinin verilebileceği yönündeki düzenlemedir<sup>157</sup>.

---

<sup>153</sup> Furtun, **Hukuk Yaratma**, s. 77. Furtun, Alman Federal Vergi Mahkemesi kararlarında, hukuki güvenlik ve vergilendirmenin yasada öngörülen vergiyi doğuran olaya uygun olarak yapılması gerektiğine, yükümlüler aleyhine vergi yükünü ağırlaştıracak biçimde hukuk yaratılmayacağına hükmedilirken, bu içtihadın aksi yönünde, yasanın kelime anlamının ötesine geçilerek gizli bir şekilde hukuk yaratılmasına cevaz verdiği kararların da olduğundan bahsetmektedir. Dördüncü Dairenin 20.10.1983 tarihli kararında, yükümlüler aleyhine bile olsa mahkemelerin hukuk yaratabileceğinin açıkça öngördüğünü nakletmektedir. Anılan kararın daha sonra takip edilmediğini belirttiikten sonra, mahkeme içtihatlarında yükümlü lehine kıyasen hukuk yaratmanın mümkün görüldüğü, maddi vergi hukuku dışında özellikle vergi borcuna etki etmeyen usuli işlemlerde yükümlü aleyhine sonuç doğuran hukuk yaratma örneklerinin bulunduğu ve son olarak gizli kıyas (Verkappte Analogie) adı verilen genişletici yorum veya ekonomik yaklaşım kisvesi altında vergisel tipin kapsamının genişletilmesine göz yuman kararların da bulunduğunu ifade etmektedir. Daha geniş tartışma için bkz.: Furtun, **a.g.e.**, s. 230-234.

<sup>154</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>155</sup> Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme” (Yorum) , **İktisat ve Maliye**, Cilt. XXXII, S. 12, Mart 1986, (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2011, s. 38.; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 208.

<sup>156</sup> “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”(AY. md.73/4).

<sup>157</sup> Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 290: “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yasayla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir”(AY. md. 167/2).

Vergi hukukunda kıyas yasağı, yasaların yorum yöntemlerinden olan amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturur<sup>158</sup>. Kıyas yoluna başvurulması durumunda yasanın objektif amacının yanı sıra yasa koyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için uygulanması söz konusu olur<sup>159</sup>. Ekonomik yaklaşım ile yasallık ilkesinin birlikte değerlendirilmesinde yine yapılacak yorumun yasal sınırlar içinde kalmasını gerekli kılar. Kıyas yoluyla hazinenin ya da yükümlü lehine bir yararın doğması yasağın geçerliliğini değiştirmez<sup>160</sup>. Bir başka ifadeyle kıyas yasağı vergi yasalarının öngördüğü kapsamın ekonomik yaklaşım adı altında genişletici yorum yoluyla eşitlik ilkesine dayanarak genişletilmesine cevaz verilemeyeceğini ifade eden Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında bu konu bir savcı görüşünde tartışılmıştır<sup>161</sup>. Ancak Dairenin bu kararında ekonomik yaklaşıma dair bir tartışma bulunmamaktadır. Danıştay'ın kıyas yasağına mutlak surette uyduğu, yasada açık hüküm bulunmadıkça kıyas yoluyla istisna hükümlerinin genişletilmesini kabul etmediği belirtilmiştir<sup>162</sup>.

## G. ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKESİ

Yargılamada silahların eşitliği ilkesi ile birbirini tamamlayan ilkelerden biri olan çelişmeli yargı ilkesi, uyuşmazlıkta davanın taraflarının mahkemenin vereceği kararı etkileyebilmek amacıyla karşı tarafın sunduğu deliller ya da dosyada yer alan

<sup>158</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 30.

<sup>159</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 30.

<sup>160</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 30.

<sup>161</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 2012/4353 sayılı dosyasında verilen yürütmenin durdurulması hakkındaki kararda yer alan Danıştay Savcısının görüşü: "1.1.2006 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak 5422 sayılı Yasa hükümlerinin geçerli olacağı ve örtülü kazançla ilgili 15 ve 17 nci maddelerin uygulanması gerektiği, 1.1.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe gireceği, ancak bu Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükmün yürürlük tarihinin 1.1.2007 olarak belirlenmesi nedeniyle, 1.1.2006-31.12.2006 döneminde örtülü kazanç dağıtım sebebiyle herhangi bir işlem yapılamayacağı anlaşılmaktadır. **Vergilerin yasallığı ve vergilendirmede kıyas yasağı ilkeleri ile 5520 sayılı Kanunun yürürlükle ilgili maddelerinin açık hükümleri birlikte dikkate alındığında, eski yasa hükmünün açıkça kaldırılmış olması ve yeni düzenlemedeki hükmün yürürlük tarihinin 1.1.2007 olarak belirlenmesi nedeniyle, 2006 vergilendirme dönemine ilişkin olarak "örtülü kazanç dağıtımını" nedeniyle tarhiyat yapılmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.**" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>162</sup> Birsenoğlu, **a.g.e.**, s. 167; Yazar, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 15.1.1981 tarih ve 1720 /139 sayılı kararına atıf yaparak bu hususu dile getirmiştir.

mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve bunlara karşı kendi savunmalarını yapabilme imkânının sağlanmasını ifade eder<sup>163</sup>. Bu imkânın sağlanması görevi şüphesiz mahkemenindir. Vergi yargılamasında da geçerli olan bu ilke, mahkemeye taraflarca sunulan delillerden karşı tarafın haberdar edilmesi kastedilir. Uzman görüşlerinin olduğu kadar, mahkemenin resen yürüttüğü faaliyet sonucunda elde ettiği keşif ve bilirkişi raporları gibi delillerin de mahkemece resen yapılacak tebliğ yoluyla tarafların bilgisine sunulmasını da kapsar. Bu yolla, değerlendirmeye konu edilen delillerin niteliği hakkında bilgi sahibi olan tarafa, karşı tarafın sunduğu delillerin ispat gücünü ölçme ve davanın olası sonucu hakkında bir tahminde bulunabilme imkanı verilir.

## H. DURUŞMALI YARGILAMA VE ALENİYET İLKESİ

Duruşmalı yargılama ilkesi ile amaçlanan, yargılamanın sonucunda taraflardan birinin ya da taraf olmaksızın duruşmayı gözlemleyen bireylerin adil ve doğru bir yargılama yapıldığı, delillerin tartışılması sonrasında verilen hüküm ile adaletin tecelli ettiği yargısına ulaşılmasıdır. Bir anlamda yargılamanın göz önünde ve herkese açık bir biçimde yapılmasıdır. Burada sözü edilen açıklıktan aleniyet ilkesi kastedilmektedir.

Yargılama faaliyetinde, taraflarının iddia ve savunmalarının daha iyi açıklanması ve uyuşmazlığa konu maddi olayın aydınlatılması amaçlandığından<sup>164</sup>, duruşmalar oldukça önemlidir<sup>165</sup>. Duruşmalı yargılama ile aynı zamanda adil yargılandığı konusunda tarafların tatmin edilmesi amaçlanır<sup>166</sup>. Dolayısıyla aleniyet ilkesinin sözlü yargılama için geçerli olduğu, yazılı yargılama usulünün egemen olduğu vergi yargılama hukukunda aleniyetin geçerli olmadığı görüşüne<sup>167</sup> katılmıyoruz. Duruşmalı yargılamanın açık ve şeffaf bir biçimde yürütülmesiyle yargılamada ülkemizin taraf olduğu İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6'ncı ve

<sup>163</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 121. Yüce'ye göre, çelişmeli yargı ilkesinden kastedilen Adversarial sistemdir.

<sup>164</sup> Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması" (Duruşma), **Danıştay Dergisi**, S. 89, Ankara, 1995, s. 7.

<sup>165</sup> Pekcanitez, **a.g.m.**, s. 637.

<sup>166</sup> Gümüşkaya, **Duruşma**, s. 16.

<sup>167</sup> Hakan Pekcanitez, "Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi", **Faruk Erem'e Armağan**, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No. 8, Ankara, 1999, s. 636.

Anayasanın 36'ncı maddesinin birinci fıkrası ile güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkının unsurlarından birisi olan aleniyet de sağlanmış olur<sup>168</sup>. Diğer taraftan Anayasanın 141'inci maddesinin birinci fıkrasında, tüm yargı mercilerini kapsayıcı bir biçimde, aleniyet ilkesi ile ilgili özel bir düzenlemeye yer verilmiştir<sup>169</sup>.

Duruşmalı yargılama ile gerçekleştirilecek olan aleni yargılama ile adaletin dağıtımında gizli yargılamaların önlenmesi, yargılama sürecinin kamu denetimine açılması ve yargı sistemine güvenin artırılması amaçlanır<sup>170</sup>. Diğer yandan aleniyet, bireyin karşı tarafın savunmasında yer alan tüm hususlar ve deliller hakkında bilgilenmesi, kendi savunması için delil sunması gibi ispat<sup>171</sup> ve çelişmeli yargılama gibi bir dizi olanağı etkin bir biçimde kullanması amacına hizmet eder<sup>172</sup>.

Yazılı yargılama usulünde, taraf vekillerinin dosya içeriğine giren her türlü belgeyi inceleyebilmesi, örnek alabilmesi ve replik düplik aşamasında ikişer defa iddia ve savunma sunabilmesi, aleniyetle sağlanmak istenen amacı gerçekleştirmeye yönelik kuralların vergi yargılamasında da mevcut olduğunun göstermektedir. İHAM, *Jussila v. Finland*<sup>173</sup> kararında yazılı yargılama usulünde duruşma yapılmadan karar verilmesinin Sözleşme'ye aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>174</sup>. Bu kararında Mahkeme, vergi cezası davalarında, duruşmalı yargılamanın talep üzerine yapılabilir olmasını bir meşruiyet ölçüsü olarak kabul etmiş, yargı organlarının talep konusunda belirli bir parasal sınırın altında kalan davalar açısından takdir

<sup>168</sup> Daha geniş tartışma için bkz.: Mehmet Kayhan, “İdari Yargıda Gereksiz Kararlar, Silahların Eşitliği İlkesi ve Adil Yargılanma Hakkı” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.65, 2006, s. 138. “Bu nedenledir ki, adil yargılanma her zaman “açık” yargılanma ile birlikte düşünülmüş ve düzenlenmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan hükümde, “herkesin ... adil ve açık yargılanma hakkı vardır” denilmek suretiyle, açık yargılamanın, adil yargılanma hakkı ile ilişkisi ortaya konmuştur.”

<sup>169</sup> “Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli olduğu hallerde karar verilebilir.”

<sup>170</sup> Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 2.Bası, İstanbul, 2005, s. 342; dp.6 (Axen v. Germany, para.25, Pretto and others v. Italy, para.21)

<sup>171</sup> Hans-Meyer Ladewig, “Adil Yargılanma Hakkı-I”, Çev. Özlem Yenerer Çakmut, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku içinde, ed. Kayhan İçel/ Yener Ünver, **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, Karşılaştırmalı Güncel Ceza Hukuku Serisi 3, Ankara, 2004, s. 89.

<sup>172</sup> Yaltı, **Çelişik İçtihat**, (Çevrimiçi)

<sup>173</sup> “Jussila v. Finland”, [BD], B. No:73053/01, 23.11.2006, para. 38.

<sup>174</sup> Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine” (Duruşmasız Yargılanma), **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2007, S. 227, s. 17, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10.3.2015.

yetkisine sahip olmasını da, kararlarının gerekçeli olduğu oranda, meşru bulmuştur<sup>175</sup>. Anılan karardan da anlaşılacağı üzere, duruşma yapılmaması durumunda mahkemenin bunun gerekçesini kararda karşılaması gerekmektedir. Nitekim, HSYK müfettişlerinin yaptığı denetimlerde, dilekçelerde duruşma isteminde bulunulmasına rağmen, duruşma talebinin kabul edilip edilmediği ve hangi sebeple kabul edilmediği belirtilmeksizin ve duruşma yapılmaksızın karar verildiği yönünde eleştiriler getirilmektedir<sup>176</sup>.

Anayasamızda “*duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması*” başlıklı 141’inci maddesinde, mahkemelerde duruşmaların herkese açık olduğu, duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebileceği ve bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılacağı belirtilmiştir. Duruşmaya ilişkin özel hükümler İYUK’un 17, 18 ve 19’uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir<sup>177</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile yükümlünün duruşmada hazır bulunduracağı mali müşavirinin veya muhasebecisinin de dinlenebileceği hükme bağlanmıştır.

Vergi inceleme elemanlarının talepleri üzerine idarelerce ya da vergi yükümlülerince istemde bulunulması üzerine yapılan duruşmaların, tarafları tatmin etmekten başka bir işe yaramadığı, yargılama faaliyetlerinin amacı olarak daha

---

<sup>175</sup> Yaltı, **a.g.m.**

<sup>176</sup> Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, **Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri Ortak Tavsiyeleri**, HSYK Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2015, s. 27, (UYAP Bilişim Sistemi) <http://intranet.hsyk.gov.tr/Teftis/tavsiyeler/idari-yargi/idari-yargi.pdf>, 10.11.2015.

<sup>177</sup> Buna göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan vergi davalarında dava konusu vergi aslı ile bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını (2016 yılı itibariyle Otuzbirbin) aşması durumunda tarafların istemi üzerine duruşma yapılması zorunludur. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır (md.171-2)<sup>177</sup>. 1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve yargıç kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (md.17/4). Anılan yasa maddelerinden görüleceği üzere ilk derece mahkemelerinde uyuşmazlık miktarı 30.000-TL’lik (2015 için) sınırın altında kalan uyuşmazlıklar ile istinaf ve temyiz aşamalarındaki tüm davalarda taraflar istemde bulunsalar dahi duruşma yapılması tek yargıcın ve istinaf ve temyiz merciinin kararına bağlıdır.



doğruyu ve adil olanı bulma bakımından bir yarar sağlamadığı yönündeki görüşe<sup>178</sup> katılmak mümkün değildir. Zira yargılamanın ve sonucunda bir kanaat elde etmenin insani ve vicdani bir faaliyet olduğu gerçeğinden hareketle, duruşmalı bir yargılamada davanın taraflarının mahkeme heyeti üzerinde bırakacağı psikolojik etkinin, yüz yüze iletişimle vergisel olaylara ilişkin taraf eylemlerinin doğruluğu hakkında mesajlar verme imkanının duruşmasız yürütülen bir yargılamada elde edilmesi mümkün değildir. Adil yargılanma hakkı kapsamındaki “dinlenilme hakkı”nın yüzyıllar süren hukuk uygulamaları ışığında elde edilen tecrübeler sonucunda bir yargılama hukuku ilkesi olarak geliştirildiği gözetilerek duruşmalı yargılamanın vergi yargısı için de son derece önemli ve etkili bir hak arama yolu olduğunu kabul etmek gerekir.

### 1. Duruşmalı Yargılamada Tanığın Sorgulanması Hakkı

Duruşmalı yargılama aynı zamanda **aleyhinde beyanda bulunan tanığın sorgulama hakkı** kapsamında da değerlendirilmektedir. İHAM içtihatlarında<sup>179</sup> geliştirilen bu hakkın vergi yargılamasında kullanılmasına açık bir şekilde izin veren yasal bir düzenlemenin bulunmadığını belirtmek durumundayız. VUK’un mükerrer 378’inci maddesi uyarınca Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı durumlarda vergi davasına konu tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporunu yazan denetim elemanları (vergi müfettişi) ve yükümlünün duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisi de dinlenebilecek ve bir ölçüde (mahkeme başkanına soru yöneltmek suretiyle ya da uygun görüldüğü takdirde doğrudan) karşı tarafça da sorgulanabilecektir. Ancak gerek vergi denetim elemanının gerekse de mali müşavir/muhasebecinin yaptığı açıklamalar tanık ifadesi olarak yorumlanabilirse de<sup>180</sup> bu şahısların dışında duruşmada tanık dinlenilmesine izin veren bir kural bulunmamaktadır.

<sup>178</sup> Yahya Zabunoğlu, “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler Pozitif düzenlemeler”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Başkanlığı Yayınları, No: 33, Ankara, 1982, s. 97.

<sup>179</sup> “Hulki Güneş/Türkiye” Kararı, B. No: 28490/95, 19.9.2003, § 95.

<sup>180</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 1986, s. 128.

Anayasa Mahkemesi'nin İkinci Bölümü'nün 16.04.2015 tarihli, 2013/560 başvuru numaralı bireysel başvuru (AZ. M. Başvurusu) hakkındaki kararının<sup>181</sup> gerekçesinde yargılamada başvurucuya soruşturma veya yargılama aşamasında tanık sorgulama veya sorgulatma imkanının sağlanmamasını İHAM'ın "Hulki Güneş v. Türkiye" kararına da atıfta bulunmak suretiyle Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan "*aleyhinde beyanda bulunan tanığı sorguya çekme hakkının*" ihlali olarak değerlendirmiştir. Söz konusu karar, her ne kadar ceza yargılamasına ilişkin olsa da, yapılan hukuki nitelendirmeler, Anayasa'nın bağlayıcılığı prensibinden hareketle, tüm yargılama hukuku dalları için yol gösterici niteliktedir. Daha da ötesi bu kararda, "*aleyhinde beyanda bulunan tanığı sorguya çekme hakkı*"nın Anayasanın 36'ncı maddesinde güvence altına alındığı vurgulanarak, maddi olaya ilişkin ifadesi delil olarak kabul edilen bir tanık dinlenilmeden ve çapraz sorguya alınmadan yapılan yargılamanın Anayasal bir hakkın ihlali sonucunu doğuracağına karar verilmiştir. Dolayısıyla vergi yargısında "*aleyhinde beyanda bulunan tanığı sorguya çekme hakkı*"nın kullanımını sağlayacak şekilde duruşmalı yargılamanın geliştirilmesine yönelik yasal düzenlemelere gereksinim vardır.

## **2. Duruşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tefhim Usulü**

Duruşmada izlenecek usule ilişkin olarak, vergi yargısında uygulamada taraflara ikişer defa söz verilip, iddia ve savunmaları tamamlandıktan sonra mahkeme heyetini temsilen başkan, duruşmanın sonunda "*duruşmanın sona erdiği ve kararın bilahare taraflara yazılı olarak tebliğ edileceği*" hususunu taraflara bildirmekte, davanın red ya da kabul olduğuna ilişkin kısa karar şeklinde dahi herhangi bir açıklamada bulunmamaktadır. Duruşma sonunda mahkemece uyuşmazlığa dair bir kanaate varılmış olsa bile, bu kanaatle oluşan karar taraflara tefhim edilmemektedir. Bunun nedeni, bir kısım vergi mahkemelerindeki aşırı iş yükü nedeniyle<sup>182</sup> duruşma öncesinde mahkeme heyetince dosyaların müzakere

<sup>181</sup> 13.7.2015 tarih ve 29415 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>182</sup> Özellikle İstanbul, İzmir, Mersin, Kocaeli, Ankara ve Bursa vergi mahkemelerinde derdest dosya sayısı diğer illerdeki vergi mahkemelerine nazaran daha fazla olduğu bilinmektedir. İş yükü açısından tablo Danıştay'da daha ürkütücü olup, yılda yaklaşık 200.000 den fazla derdest dava çözüm beklemektedir.

edilememesi, duruşma öncesinde delillerin değerlendirmesinin yapılamamış olması ve dolayısıyla kendisine dosya havale edilen üye ya da başkan dışında diğer yargıçların dosya içeriğine ve delil durumuna dair bir kanaate sahip olmamasıdır. Ancak aşırı işyükü olan vergi mahkemeleri dışında, kararlar genellikle duruşmadan hemen sonra verilebilmektedir.

Medeni yargılamada, duruşmaya ilişkin hükümler Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 147 ila 162'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. HMK'da yer alan düzenlemelere göre, mahkemelerde duruşmalar aleni olarak yapılır ve kararlar açık biçimde taraflara bildirilir (HMK md. 28). Ancak vergi yargılaması açısından HMK'nın 28'inci maddesindeki hükmün uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Yazılı yargılama hukukunun bir yansıması olarak, İYUK'ta buna dair bir hüküm bulunmadığından, duruşmaların sonunda karar verme ve taraflara tefhim etme gibi bir uygulama bulunmamaktadır.

Uygulamada, duruşmalar tamamlandıktan hemen sonra duruşma tutanağı düzenlenmekte ve akabinde aynı gün heyet halinde dosyalar yeniden görüşülmekte ve ara karara gerek görülmediği takdirde esastan karar verilerek görüşme tutanağı düzenlenmekte<sup>183</sup> ve belirli bir süre içinde yazılan gerekçeli kararlar taraflara tebliğ edilmektedir<sup>184</sup>. Vergi mahkemelerinde yapılan duruşmalarda genel olarak, taraflara ikişer defa söz verildikten sonra, varsa yeminli mali müşavirlerin de açıklamaları dinledildikten sonra duruşmalara son verilmekte, ancak duruşma sırasında zabıt katibi aracılığıyla ifadelerin tutana geçirilmesi gibi bir uygulama bulunmamaktadır. Ancak, duruşma tutanaklarının müfredatlı olarak düzenlenmesi önem arz etmektedir. Zira, avukat olan bir vekille temsil olunan davacının bizzat katılmadığı bir duruşmada avukata daha iyi bir savunma yapması için daha fazla ücret ödediği bir dava dosyasında, avukat yazılı beyanlarının ötesinde vakıyı daha farklı bir sunumla anlattıktan ya da yeni açıklamalarda bulduktan sonra davacı dosyayı incelemek

<sup>183</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda "Kararlar" üst başlıklı 51. maddesinde: "*Kararlarda, toplantıya katılanların ad ve soyadları, işin konusu, verilen kararların gerekçeleri, azınlıkta kalanların görüşleri ve karar tarihi belirtilir.*" şeklinde düzenleme mevcuttur.

<sup>184</sup> Bu konuda mahkemelerin iş yükü ve dosya sayısı göz önünde bulundurularak belirlenen HSYK'nun ilke kararlarına göre gerekçeli kararın yazımı, kimi bölgelerde 30 ila 60 gün, daha yoğun mahkemelerde ise 75 günü aşması durumunda bu süre aşımı müfettişlerce eleştiri ya da soruşturma konusu olabilmektedir.

istediğinde duruşma tutanağı denen mahkeme evrakında “*dava dilekçesinde yazılan hususların tekrar edildiği, davanın kabul edilmesi (ya da idare vekili için ret edilmesi) gerektiği savunulduğu*” şeklindeki gerçeği yansıtmayan ifadelerden başka bir şey görmemesi muhtemeldir. Yargılama sonunda vekâlet ücretine hükmedilebilmesi için dosyayı takip işinden dolayı avukatın bu ücrete hak kazandığının, yani bir yargılama giderinin sarf edildiğinin ispatı gerektiğinden herhangi bir aktivitede bulunmayan avukatın müvekkili adına vekâlet ücretine hükmedilmesi mümkün değildir<sup>185</sup>. Avukatlık asgari ücret tarifelerinde idari yargı ile ilgili olarak duruşmalı işler için daha yüksek avukatlık ücreti öngörülmesinin bir nedeni de duruşma nedeniyle avukatın daha fazla emek, zaman ve para harcamasıdır<sup>186</sup>. Dolayısıyla, duruşma tutanağında avukatın verdiği emeğin gösterilmesi gerektiğinin kabulü gerektiğinden, sadece şekli şartları taşıyan bir tutanağın düzenlenmiş olması onu hukuka da hakkaniyete de uygun hale getirmemekte ve geçerliliği olmayan bir belge olma özelliğini değiştirmemektedir.

Böyle bir durumda davacının, mahkeme evrakının yanlış olmayacağını düşünerek, kendisine ne kadar etkili bir savunma yaptığını anlatan avukatın yalan ya da yanlış beyanda bulunduğunu varsayması kaçınılmazdır. Yargılama ve adalet dağıtma gibi ciddi bir fonksiyonu olan mahkemelerde, gerçeği yansıtmayan evrak düzenlenmesinin hukuki sorumluluk doğurabileceği düşünülere, bu yaygın fakat yanlış uygulamadan dönülmesi, duruşmalarda verilen beyanların en azından yargıç ya da mahkeme başkanı tarafından özetlenerek not alınması ve sonra tutanağa geçmesi, daha da doğrusu duruşmalarda zabıt katibi hazır bulundurularak ifadelerin zabta geçirilmesi yönünde uygulamanın geliştirilmesi gerekmektedir.

Duruşma sonrası verilen kararlardan ancak karar yazıldıktan sonra tarafların haberdar olduğu bu uygulamanın, idari yargıdaki yazılılık ilkesi gerekçe gösterilerek sürdürülmesi Anayasal bir ilke olan yargılamada aleniyet ilkesinden umulan yararı olumsuz etkilediğini belirtmeliyiz. Kanatımızca, yapılacak bir yasal düzenleme ile duruşma sonunda tefhim usulünün getirilmesi ve duruşma sırasında tarafların

---

<sup>185</sup> Mehmet Şimşek, “Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiyeti Sorunu”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 6, Aralık 2015, ss.535-561, s. 542.

<sup>186</sup> Şimşek, **a.g.m.** s. 542.

beyanları alındıktan sonra varılan hükmün açıklanması yararlı olacaktır. Zira kamuya açık yapılan duruşmada bizzat davanın taraflarıyla delillerin tartışılmasından sonra mahkemenin açıklayacağı kısa karar ve gerekçeleri, muhakemenin tarafsızca yürütüldüğü ve yargılama neticesinde hukukun gereğinin yerine getirildiği konusunda taraflar üzerinde olduğu kadar üçüncü kişiler nezdinde de adil bir yargılama yürütüldüğüne dair izlenim uyandıracak şekilde gözler önüne serilmelidir. Bu suretle, taraflarca sunulan objektif delillere dayalı olarak, mahkeme heyetince yürütülen mantıki bir muhakeme süreci sonunda verilen yargısal kararın, eşzamanlı olarak kamuoyunca denetlenmesine de imkan tanınacaktır. Ayrıca böylesi bir uygulama yargıçların töhmet altında tutulmasını engelleyeceği gibi, gereksiz ve mesnetsiz eleştirilerin ve şikayetlerin de önüne geçecektir. Duruşma sonucunda verilen kararların bildiriminin herkese açık olmasının temel nedeni yurttaşların adalete olan güvenini artırmaktır<sup>187</sup>.

### **3. Duruşmalarda Vergi Mahremiyetinin Gözetilmesi**

Vergi yargısında duruşmalı yargılama ile vergi mahremiyetinin korunması arasındaki ilişkinin irdelenmesinde de yarar vardır. İlkesel anlamda yargılamanın, duruşmaların aleniyetiyle korunacak olan kamu yararı ile tarafların sahip olduğu vergisel konulardaki sırların açığa vurulması suretiyle oluşacak zararın engellenmesi arasında, yarışan çıkarlar ilişkisinin olduğunu kabul etmek gerekir.

Kamuya açık yürütülen bir yargılamada, davacı konumundaki vergi yükümlüsü bir şirketin ticari sırlarının ifşası, rekabet halindeki diğer şirketlerin avukatları tarafından öğrenilmesi ihtimali uzak bir ihtimal değildir. Dolayısıyla aleniyet ilkesinin mutlak bir şekilde yorumlanması suretiyle, vergi yükümlülerini vergi mahremiyetinin sağlayacağı korunmadan mahrum bırakılması düşünülemez. Bu nedenle birbiriyle çatışan bu ilkelerin herbir somut olayda dikkatle ele alınması gerekmekte olup, duruşma başlamadan önce taraflara aleni yapılacak olan duruşmanın kapalı yapılması yönünde taleplerinin olup olmadığı sorulmalıdır.

Duruşmanın taraf ve taraf vekillerinin dışındaki dinleyiciler yönünden vergi mahremiyeti gerekçesiyle kapalı olarak yürütülmesi yönünde talepler alındıktan

---

<sup>187</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 343.

sonra mahkemece bir karar verilmektedir. Vergi mahremiyetinin zedeleneceği yönünde bir kanaat taşıyan tarafın teklifi olmaksızın da yargıcın uygun görmesi ile duruşmalar dışı kapalı olarak yapılabilir. Ancak, vergi mahremiyetini gerekçe göstererek bütün vergi davası duruşmalarını dışarı kapalı olarak yapmanın ya da duruşma salonuna giriş ve çıkışa fiili engeller konulmasının kabulü de mümkün değildir. Zira böyle bir uygulamanın tespit edilmesi durumunda aleniyet ilkesinin ihlali sonucunu doğuracağı açıktır. Duruşmanın herkese açık olmasından kastedilen mahkeme salonunun kapısının açık bırakılması değil, her isteyen duruşma salonuna girebilme imkanının bulunmasıdır<sup>188</sup>. Yargıçların tarafsız davranmalarından daha fazla önem taşıyan husus, tarafsız olduklarına davanın taraflarınca emin olunması ya da aksi yönde bir şüphenin mevcut olmamasıdır. Duruşmaların aleniyetiyle amaçlanan bir diğer husus da budur.

#### 4. Ön duruşmada Arabulucu Yargıçlık Önerisi

Ülkemizde yeni sayılabilecek alternatif uyuşmazlık çözüm yolu<sup>189</sup> olarak öngörülen arabuluculuk kurumuna yönelik yeni düzenlemeler yapıldığı bir dönemde vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde vergi yargıçlarına, arabulucu yargıç görevi verilmesi (ya da Fransa<sup>190</sup> ve Hollanda<sup>191</sup> örneğinde olduğu gibi alternatif olarak yargısal arabuluculuk modeli ile yargılama safhasında tarafsız arabulucu atanması şeklinde bir uygulamaya gidilmesi<sup>192</sup>) gerektiğini düşünmekteyiz.

<sup>188</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 343.

<sup>189</sup> Süha Tanrıver, “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Özellikle Arabuluculuk” (Arabuluculuk), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (TBB Dergisi), Sayı 64, 2006, s.151.: “...alternatif uyuşmazlık çözümünden maksat, tarafsız ve objektif konumda bulunan üçüncü bir kişinin, aralarında uyuşmazlık bulunan tarafları, ortaklaşa bir çözüme ulaşmaları için bir araya getirerek iletişim kurmalarını ve bu suretle sorunlarının çözümünü kendilerinin bulmalarını sağlamasını yahut onlara somut olayın koşullarına ve özelliklerine uygun olarak, üzerinde mutabakata varabilecekleri optimal çözüm önerileri üretip sunmak suretiyle, uyuşmazlığın halli bağlamında destek vermesini öngören ve Devlet mahkemelerinde cereyan eden yargılamaya nazaran seçimlik bir yol olarak işlerlik kazanan ve tümüyle gönüllülük esası üzerine bina edilmiş olan uyuşmazlık çözüm yolları bütünüdür”.

<sup>190</sup> Hikmet Bilgin, “Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde Arabuluculuk” **Hukuk Gündemi Dergisi**, 2009-2, s. 13

<sup>191</sup> Bilgin, **a.g.m.**, s. 16.

<sup>192</sup> Bilgin, **a.g.m.**, s. 16; “...Yargısal arabuluculukta taraflar, istedikleri gibi arabuluculuğa gitme konusunda serbest değildir. Hollanda Medeni Usul Kanunu'nun 87. maddesine göre uyuşmazlığın tarafları, derdest olan bir davada karar aşamasına gelmeden evvel herhangi bir aşamada, mahkemeden arabuluculuğa gitme konusundaki ortak iradelerini ortaya koymaları ve mahkemenin bu yönde karar vermesi halinde arabuluculuk süreci başlayabilecektir.”

Uyuşmazlıkları daha kısa sürede kesin hükme bağlanmasını sağlayacak şekilde 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda yargıçlara böyle bir yetkinin verilmemiş olmasını bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz.

ABD'de uygulaması bulunan ön duruşma (pre-trial conference) uygulamasına benzer şekilde Türk vergi yargılama hukukunda duruşma öncesinde tarafların da katılımıyla yapılacak müzakere toplantısı, bir ön duruşma toplantısı olarak yeniden düzenlenebilir. Duruşmasız işlerde de nihai karar verilmeden önce aynı şekilde bir uzlaşma toplantısı yapılması zorunlu tutulabilir. Bu toplantıda yargıç tarafından (kararın sonucuna dair bir kanaat belirtmeksizin) dosyaya hangi delillerin girdiği, bu delillerin ortalama delil değeri gibi hususlar, (tarafların zihninde karara dair kesin bir yargı oluşmasına da yol açmayacak bir açıklıkta ve objektiflikte) kısaca açıklandıktan sonra, (arabulucu yargıç rolüyle) taraflar uzlaşmaya davet edilir. Ön duruşmada, uzlaşma teklifi taraflarca kabul edildiği takdirde itiraz ya da temyiz yolu kapalı olacağı için kesin hüküm ile davalar süratle sonlandırılmış olacağından, böyle bir uygulama hem taraflar hem de yoğun bir işyükü altında ezildiği için içtihat üretme fonksiyonundan giderek uzaklaşan Danıştay açısından son derece yararlı olabilecektir. Yargısal aşamada uzlaşma usulünün, en az idari aşamadaki uzlaşmada elde edilen sonuçlar kadar etkili bir uyuşmazlık çözüm yolu olacağı açıktır.

Bu konuda ileri sürülebilecek bir hukuki itiraz, idari aşamada uzlaşma imkanının zaten varolduğudur. Ancak, idari uzlaşma aşamasında yükümlüler genellikle ne tür haklara sahip olduğunu tam kavrayamamakta, idare de davacının kendini yargısal aşamada hangi deliller aracılığıyla savunabileceğini kestirememektedir. İdari uzlaşma yolu tüketildikten sonra yükümlü, dava yolunu tercih ettiğinde artık çok daha fazla hukuki imkandan yararlanmak ve araştırma sonucunda idari aşamada öne süremeyeceği yeni delilleri temin edip mahkemeye sunmak suretiyle savunmasını güçlendirebilecektir. Bu nedenle, hem idare açısından hem de yükümlü açısından, karşılıklı deliller ortaya konulduktan sonra son bir uzlaşma hakkı sunulması en az idari aşamadaki uzlaşma kadar etkili olacağını düşünmekteyiz.

### III. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER

Vergi yargılama hukukunda yargılama prosedürüne ve delillerin değerlendirilmesine ilişkin kuralların belirlendiği temel metin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur<sup>193</sup>. İYUK'un 31'inci maddesinde HMK'ya yapılan atıflar dışında, resen araştırma ilkesinin düzenlendiği 20'inci madde, geç ibraz edilen belgelerin delil olarak kabul edilmesine dair 21'inci madde ve dava açıldıktan sonra yaptırılan delil tespitinin durumuna ilişkin 58'inci madde yargılama hukukuna ilişkin kurallardan bazılarını içermektedir<sup>194</sup>. Bu bölümde vergi yargılamasında kullanılan temel yasalardan hareketle vergi yargılama hukukuna özgü biçimde geliştirilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin vergi yargılama hukuku ilkeleri incelenecektir.

#### A. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmesi olarak tanımlanan delil serbestisi ilkesine<sup>195</sup>, ilişkin temel düzenleme, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlıklı 3'üncü maddesinin B bendinde yer almaktadır.

Delil serbestisi ilkesi vergi yargılamasında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine eklenen hükümlerle yasal bir dayanağa kavuşmuştur<sup>196</sup>. Bu yasa değişikliği öncesinde 134'üncü maddenin birinci fıkrasında vergi incelemesinde sadece yasal defterlere, hesap ve kayıtlara dayanılacağı belirtilmiş iken<sup>197</sup> bu değişiklik ile madde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*" şeklinde düzenlenmiş<sup>198</sup> ve

<sup>193</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, (Vergi Sorunları) Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 123, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10 Mart 2015.

<sup>194</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 200.

<sup>195</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 207.

<sup>196</sup> 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Yasa ile değiştirilmiştir.

<sup>197</sup> Tacol Taşdemir, "Delil Sistemindeki Gelişmeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1981, S. 2, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ekim 2015.

<sup>198</sup> Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 92.



vergi incelemesinden umulan maksadı gerçekleştirmeye elverişli her türlü delilinin kullanılabilmesinin önü açılmıştır<sup>199</sup>.

VUK'un anılan değişiklikler yapılmadan önceki 29'uncu maddesinde ikmalen tarhiyatın, maddi delillere ve yasal ölçülere dayanacağı, 30'uncu maddesinde resen tarhiyatın takdir komisyonlarınca yapılacağı kuralı ve resen tarhiyat karineleri yer alıyordu. Yasanın 134'üncü maddesinde incelemenin ancak defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak yapılacağı belirtilerek incelemeye bir sınırlandırma getirilmişken, delillere ilişkin, VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat kuralı mevcut değildi<sup>200</sup>.

Vergi incelemesinin yasal dayanağını oluşturan bu maddedeki değişiklik ile vergi denetimini ve dolayısıyla vergi yargılamasında kullanılan delillerin sadece defter, hesap ve kayıtlara dayanma zorunluluğu<sup>201</sup> getiren sınırlandırıcı mahiyetteki ifadeler çıkarılmak suretiyle bir serbesti getirilmiştir<sup>202</sup>. Delil serbestliği ilkesi bu yönüyle, genellikle vergi idaresinin yararına işleyeceği kabul edilir<sup>203</sup>. Diğer tarafta vergi yükümlüsünün, beyanname ve Ba-Bs gibi bildirim formlarının, defter ve belgeleriyle uyumlu olduğunu ve ticari işlemlerinde vergi yasalarına uyum içinde hareket ettiğini ispatlaması halinde, beyan dışı bırakılan bir gelir olduğu iddia olunuyorsa bu defa bu iddiayı ispat yükünün vergi idaresine geçtiği kabul edilmektedir<sup>204</sup>.

Yukarıda anılan hükümler, vergi yargılamasında da, tıpkı ceza yargılamasında olduğu gibi vergiyi doğuran olayın açıklığa kavuşturulmasında maddi gerçekliğe ulaşmanın amaçlandığını ortaya koymaktadır<sup>205</sup>. Vergi yargılamasında maddi gerçeğe ulaşabilmek için<sup>206</sup> yemin hariç vergisel olayı ortaya

---

<sup>199</sup> Taşdemir, **a.g.m.**

<sup>200</sup> Taşdemir, **a.g.m.**

<sup>201</sup> Salih Şanver, **a.g.e.**, s. 53.

<sup>202</sup> Musa Kazım Ünver, "Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl. 13, S. 156, Ankara, 2007, s. 78, www.yaklasim.com, 10 Mart 2015.

<sup>203</sup> Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 57.

<sup>204</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 57.

<sup>205</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 79.

<sup>206</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 78.

koymaya elverişli ve yeterli her türlü delilin kullanılabilmesi mümkündür<sup>207</sup>. Bu amaç doğrultusunda yargı içtihatlarıyla, uyuşmazlık konusu olayların özelliğine ve kanıt olarak öne sürülen bilgi, belge ve durumun niteliğine göre delil serbestisi ilkesine sınırlar getirilebilir. İçtihatlar, bu işlevini her olay ve delil hakkında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini ortaya koyacak nitelikte olup olmadığını değerlendirirken mevcut delillerin durumuna göre bir tutum belirlemektedir. Örneğin hiçbir somut dayanak ve tespit gösterilmeden tamamen afaki ve kalıp ifadelerle varsayım dayalı olarak alınan bir takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan resen tarhiyat hukuka aykırı bulunmuştur<sup>208</sup>.

Delil serbestisi ilkesi kapsamında inceleme raporlarında, yapılan resen tarhiyatın dayanağı olarak “*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa...*” cümlesi gösterilmektedir. Resen vergi tarhiyatını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine 2365 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesiyle eklenen 6'ncı bendin gerekçesinde; uygulamadaki aksaklıklar göz önüne alındığında, yürürlükteki hükümlerde, resen takdir sebeplerinin kısıtlı ve biçimsel olarak belirtildiği, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması gibi çok önemli bir takdir sebebinin nazara alınmadığı, böylece şekli bakımdan yasal usullere uygun bulunmakla beraber, ticari, teknik ve iktisadi mantık ve gerçeklerle hiç bir surette bağdaşmayan defter ve beyanlar için bunlardaki vergi ziyayı kesin olarak bilinmesine karşın, bu kaybı önleyici herhangi bir vergi tarhiyatı yapılması imkânının bulunmadığı görülerek, bu mahzurları gidermek ve Batıdaki örneklerine uygun etkin bir resen tarh

<sup>207</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 52; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 207; Mutluer, **a.g.e.**, s. 427; Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, s. 39.

<sup>208</sup> İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin “...davacının dönem matrahının tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarında hiçbir inceleme ve araştırma yapılmadığı; soyut, genel ve varsayım dayalı olarak matrah takdir edildiği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılması” yönündeki gerekçeli kararını onayan Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 12.2.2014 tarih ve E.2010/6088, K.2014/754 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 28 Şubat 2015).

müessesesi kurulmak üzere, sözü edilen bendin resen takdir nedeni olarak yasaya eklendiği belirtilmiştir<sup>209</sup>.

Vergilendirmede gerçek mahiyetin tartışıldığı bir uyuşmazlıkta, yasal defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair yeterli tespit yapılmadığı belirtilerek verilen Danıştay VDDK kararında, “*Davacı şirketin satışlarındaki tüm iplik emtiasının dönembası ortalama maliyet bedeli ile dönemiçi ortalama birim alış fiyatına göre Ocak ilâ Temmuz döneminde çok düşük tutarlı birim fiyattan emtia satışında bulunması nedeniyle tarhiyat yapılmışsa da, toptan satıldığı belirtilen iplik emtiasına ilişkin satış faturasında yer alan bedelden daha yüksek bedel alındığı yolunda adına fatura düzenlenen mükellefler nezdinde bir karşıt inceleme yapılarak faturaya gerçek bedelin altında bir bedel yazıldığı ortaya konulmadığı gibi ticari hayatta amaç kâr elde etmek olmasına karşın, işletmenin nakit ihtiyacı, ekonomik durgunluk, müşterilerle olan ticari ilişkisinin devamı, malın kalitesine göre ayrıştırılması ve benzeri nedenlerle zarar da söz konusu olabileceğinden, eksik incelemeye dayanılarak yapılan tarhiyat*”<sup>210</sup>ın kaldırılması gerektiğine hükmedilmiştir.

## B. RESEN ARAŞTIRMA İLKESİ

Vergi yargılamasında delillerin büyük çoğunluğu idarenin elinde bulunduğu için, yargıcın sadece tarafların sunduğu delillerle davayı sonuçlandırması pek mümkün olmamaktadır<sup>211</sup>. Uyuşmazlığın çözümü ve vergi idaresinin tesis ettiği işlemi hukuka uygun bir şekilde icra edip etmediğinin tespit amacıyla ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin<sup>212</sup> elde edilmesi ancak resen araştırma ilkesi ile mümkün olur<sup>213</sup>. Doktrin ve yargı kararlarında, “*resen araştırma*” kavramı, yargıcın delillerin araştırılması sırasında<sup>214</sup> ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisini<sup>215</sup>, yargıcın davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen

<sup>209</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 3.7.2009 tarih ve E.2009/200, K.2009/338 sayılı kararından aktarılmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mart 2015).

<sup>210</sup> Danıştay VDDK’nın, 26.9.2012 tarih ve E.2010/705, K.2012/309 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mart 2015).

<sup>211</sup> Çağlayan, **Yargılama Hukuku**, s. 185.; Şenlen-Sunay, **a.g.m.**, s. 10.

<sup>212</sup> Candan, **İYUK**, s. 583.

<sup>213</sup> Çağlayan, **Yargılama Hukuku** s. 185.

<sup>214</sup> Danıştay Yedinci Dairesi’nin 27.1.1986 tarih ve E.1984/1530, K.1986/246, sayılı kararını aktaran; Şenlen-Sunay, **a.g.m.**, s. 12.

<sup>215</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 345.; Şanver, **a.g.e.**, 60.

safhada davanın sevk ve idaresini<sup>216</sup>; uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesinin yapılmasını<sup>217</sup>, olaya uygulanması gereken hukuk kuralının belirlenmesi ve sonuçta hukuki bir çözüme varılabilmesi konusunda tam bir yetkiye sahip olmayı<sup>218</sup>, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını ya da tarafların hiç değinmediği olay ve maddi unsurları araştırmayı<sup>219</sup> ve bu amaca yönelik gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırmayı<sup>220</sup> ifade etmektedir<sup>221</sup>.

Resen araştırma ilkesi, kamusal yararı<sup>222</sup> düşünülerek geliştirilmiş bir yargılama ilkesi olarak, davanın taraflarca hazırlanma ilkesinin aksine, dava dosyasının oluşturulmasına, delillerin toplanmasında davanın taraflarının yanında, yargıcın da aktif olmasını öngörür<sup>223</sup>. Resen (kendiliğinden) harekete geçme ilkesi de denilen bu ilke, kamu yararından kaynaklanan nedenlerle davanın yargıcına tarafların talebi olmaksızın kendiliğinden davanın seyrine ilişkin harekete geçebilme yetkisini tanıır ve bu yönüyle davanın gidişatını tarafların tasarrufuna bağlı kılan tasarruf ilkesinin bir istisnasını teşkil eder<sup>224</sup>. Resen araştırma aynı zamanda, delillerin taraflarca getirilme ilkesinin egemen olduğu medeni yargılama usulündeki gibi

<sup>216</sup> Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Resen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 52.

<sup>217</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 12.12.1990 tarih ve E.1990/2929, K.1990/3417 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mart 2015).

<sup>218</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 15.9.2005 tarih ve E. 2005/1177, K. 2005/1902 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mart 2015).

<sup>219</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 21.11.1990 tarih ve 1990/2057, K.1990/3199 sayılı kararı, aktaran; Şenlen-Sunay, **a.g.e.**, s. 12.

<sup>220</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 28.12.2009 tarih ve E. 2007/3385, K. 2009/5314 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mart 2015).

<sup>221</sup> Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2006, C.55 S. 2, s. 68.

<sup>222</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 338.

<sup>223</sup> Erçetin Yorgancıoğlu, **Danıştay Yargılama Usulünde Resen İnceleme Yetkisi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I-III**, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s. 219.: "*Danıştay'da yargılama münasebetini düzenleyen kaideler bütünü şeklinde tarif edebileceğimiz Danıştay yargılama usulünde, hakimin, davanın sevk ve idaresinde ve intacında (neticelenmesi) oynadığı rol ve hazi olduğu yetkiler, bir diğer deyişle dava daireleri ile Dava Daireleri Kurulunun yasa yolları da dahil olmak üzere, davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada gerek davanın sevk ve idaresi ve maddi olayın ve delillerin araştırılması yönünden gerek sübut bulan maddi olayın tavsifi ve uygulanacak maddi hukuk kaidesi veya hukukun genel ilkesinin araştırılıp tespiti yönünden, tarafların talebine hacet olmaksızın, resen yaptığı tüm araştırmalar teşkil etmektedir.*"

<sup>224</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 337.

tarafların sundukları maddi olayların anlaşılmasını sağlamak amacıyla delilleri tamamlamaya sevk etmekten öte birşey yapamayan yargıcın rolünden farklıdır<sup>225</sup>.

Resen araştırma yetki ve görevi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararında şu şekilde tanımlanmıştır.

“İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinde, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay'ın bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri, tarafların herhangi bir isteminin varlığı aranmaksızın kendiliklerinden yapmaları, gerek gördükleri belgelerin gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini sadece taraflardan değil, ilgili gördükleri diğer yerlerden isteyebilecekleri öngörülmek suretiyle idari yargı yerlerine, **re'sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir**. Verilen bu yetki ve görev, hukuka uygunluk denetiminin gerektirdiği her çeşit incelemeyi kapsamaktadır. Bu nedenle vergilendirmeye karşı açılan davalarda ilgililer adına yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğu konusunda bir yargıya ulaşabilmek için idari yargı yerlerince, kendilerine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin sınırlarının Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenmesi gerekmektedir. Esasen bu yetki ve görevin, davanın karara bağlanabilmesi için dava dosyasında bulunmayan ancak, tarafların iddia ve savunmalarının dayandığı durumların varlığı ve doğruluğunu saptamak amacıyla olanlar da dahil olmak üzere gerekli görülen bilgi ve belgelerin edinilmesini sağlayan **kanıt toplama yetki ve görevi olduğu da açıktır.**”<sup>226</sup>

Vergi yargıcına aktif sorumluluklar yükleyen ve vergi yargılama hukukunu medeni yargılama hukukundan ayıran en temel ilkelerden birisi resen araştırma ilkesidir. Bu ilkenin getiriliş amacı kamu hukukunun uygulandığı ceza yargılamasında olduğu gibi kamu düzeninin ve yararının sağlanmasıdır<sup>227</sup>. Yargıç, vicdani kanaatine göre sağlayacağı hüküm ile idarenin hukuka bağlılığını sağlamak suretiyle kamu düzenini korumaya çalışır<sup>228</sup>. Bu ilke ile idari yargıca uyumsuzluğun çözümlenebilmesi ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için üçüncü kişilerin uhdesinde bulunan ve bireylerin ulaşamadığı bilgi ve belgelerin tarafların talebi olmasa bile kendiliğinden tek taraflı iradesiyle isteyebilme görev ve yetkisini vermektedir<sup>229</sup>. Bu bakımdan resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılamada ispat yükünden söz edilemeyeceği savunulmuştur<sup>230</sup>.

<sup>225</sup> Deren Yıldırım, **Hakimin Rolü**, s. 56.

<sup>226</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2008/61, K.2009/345 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>227</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 206-207; Yüce, **Dava Rehberi**, s. 206

<sup>228</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 207.

<sup>229</sup> Yücel Uğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen araştırma İlkesi” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, S. 1, s. 132.

<sup>230</sup> Deren Yıldırım, **Hakimin Rolü**, s. 57.

İtham usulü de denilen medeni yargılamada pasif bir durumda bulunan<sup>231</sup> yargıç, tarafların isteği üzerine harekete geçer ve tarafların sunduğu delillerle bağlıdır. Buna karşılık vergi yargılamasında dosyanın tekemmülü ve delillerin araştırılması da dahil yargılama süreci, aktif<sup>232</sup> bir konumda bulunan yargıç tarafından yönetilir<sup>233</sup>.

İdari yargı mercileri derdest bir uyuşmazlığı çözümlerken uyuşmazlığın temeli olan maddi olayı tavsif ile ona uygulanacak olan hukuk metnini ya da yargılama ilkesini belirlemek ve dosyanın tekemmül edip karar verilebilecek bir safhaya gelmesi için yürütülmesi zorunlu tüm usuli işlemleri tamamlamak zorundadır<sup>234</sup>. Bu zorunluluğun gereği olarak bir uyuşmazlığın çözümü davanın taraflarının sunmadığı, sunmaktan kaçındığı spesifik bir delile bağlıysa yargıç kendiliğinden bunu elde etmek zorundadır. Yargıç, karara etki edeceğine kanaat getirdiği her hususu araştırma konusu yapabilir<sup>235</sup>.

Danıştay, 1987 tarihli bir kararında<sup>236</sup> re'sen araştırma ilkesini bir yöntem olarak değerlendirerek “*bu yöntem, dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi, taraflarca önce (öne) sürülmemiş olsa dahi, idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan, görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır*” şeklinde tanımlamıştır<sup>237</sup>.

İYUK'un 20/1'inci maddesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.*” düzenlemesi resen araştırma ilkesinin yasal dayanağı olarak kabul

<sup>231</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **İYUK**, s. 847.

<sup>232</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 848.

<sup>233</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 207.

<sup>234</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **İYUK**, s. 848.

<sup>235</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 848.

<sup>236</sup> Danıştay 5. Dairesi'nin, 8.12.1987 tarih ve E.1985/815, K.1987/1723 sayılı kararını aktaran: Şenlen-Sunay, **a.g.m.**, s. 12.

<sup>237</sup> Ergün, **a.g.m.**, s. 77.

edilmektedir<sup>238</sup>. Bu ilkeye dayanarak mahkeme gerekli tüm usuli işlemleri kendiliğinde yerine getirir. Uyuşmazlığa ilişkin maddi olayları tespit eder, ihtiyaç duyduğunda ve kamu düzenini<sup>239</sup> ilgilendiren konularda ilave delilleri araştırarak karar verir<sup>240</sup>. Ancak vergi dairesince bir işlem gerçekleştirilirken yapması gereken inceleme ve araştırmayı eksik bıraktıktan sonra onun eksik bıraktığı hususu vergi mahkemesinin yerine getirmesini beklemek doğru olmaz. Bu durum şüphesiz vergi idaresince hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı şekilde tesis ettiği tüm işlemlerde mahkemeye, idarenin eksik bıraktığı hususları tamamlamak gibi resen araştırma ilkesinin kötüye kullanımı sonucunu doğuracak bir uygulamaya yol açacaktır. Nitekim mahkemeler bu risk sebebiyle idarenin bir ajanı gibi hareket etmek yerine, işlemin tesis edildiği andaki hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmeyi tercih etmekte<sup>241</sup>. Bu yöndeki Manisa Vergi Mahkemesi ısrar kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca onanmıştır<sup>242</sup>.

<sup>238</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 207.

<sup>239</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 206.

<sup>240</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 17.4.2001 tarih ve E.2000/3179, K.2001/1603 sayılı kararı bu yöndedir. "...*Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde ise,"Yasada yazılı kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı" belirtilmiştir. Bu hükümlere göre, varsayım, kanaat ve gerçeğe aykırı tespitlere dayalı vergileme yapılmasını önlemek ve gerçek kazancın vergilendirilmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Gerçek kazancın yalnızca rayiç bedel, emsal bedel veya kasko bedelinden hareketle saptanması mümkün değildir. Olayda, yükümlünün sahibi bulunduğu ve noter satış senedi ile satışını yaptığı aracın satış bedelinin düşük görülmesi nedeniyle takdir komisyonuna başvurulduğu, bu komisyon tarafından ise kasko bedelinden hareketle matrah takdir olunduğu anlaşılmıştır. Noter satış sözleşmesi ortada iken bu belgenin sahteliği ya da daaracın sözleşmede yazılı bedelin üstünde satıldığı yolunda gerçeği yansıtan olgular bulunmadan kasko bedelinin altında satış yapılmış olması başlıbaşına re'sen takdir nedeni olarak kabul edilemez. Aracı satın alan nezdinde araştırma yapılması, bu kişi ile yükümlü arasında satış bedeli dışında bir nakit hareketi varsa bunun tespit edilmesi gibi yöntemlerle aracın gerçek satış bedelinin saptanması gerekirken bu araştırmalar yapılmadan satışa konu aracın, satış bedelinin tesbitine dair mahkeme kararında isabet görülmemiştir."* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>241</sup> Resen araştırma yetkisinin sınırına ilişkin kararında Danıştay VDDK, "*sahte fatura içeriğinin lokantalı bir motelde kullanılabilir malzemeler olduğu, dolayısıyla, davalı idare tarafından yalnızca faturaları düzenleyen şirket hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler esas alınarak faturaların maliyetlerden çıkarıldığı görülmüş ise de; bu malların işletmenin faaliyet alanı ile ilgili olması ve fatura bedellerinin maliyetlerden çıkartılması halinde %22 oranında bir karlılık oranının çıkması karşısında davalı idare tarafından bu malların faturayı düzenleyen şirketten alınmadığının kabul edilmesi halinde kimden ve ne zaman alındığının da tespit edilmesinin gerekeceği, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 20'nci maddesinde yer alan re'sen araştırma ilkesinin, idari işlemin hukuka aykırılığını ya da hukuka uygunluğunun tespit edilmesini sağlamak için verilmiş araştırma ve inceleme yetkisi olduğu, bu yetkinin idari işlemdeki eksikliklerin tamamlanarak vergi tarhiyatının düzeltilmesi için kullanılabilmesinin mümkün olmadığı, idari işlemdeki eksikliklerin idare tarafından tamamlanması yerine 2577 sayılı Kanunun 20'nci maddesine dayandırılarak idareye ait olan yetkinin Mahkeme tarafından*

İlk derece mahkemelerine verilen resen araştırma yetkisi Bölge İdare Mahkemeleri için de geçerli olduğundan başvuru üzerine istinaf mercii,<sup>243</sup> yapılacak incelemede dosyada bulunan bilgi ve delilleri yeterli görmediğinde gerekli araştırmayı kendiliğinden yaparak nihai kararı verebilecektir<sup>244</sup>. Buradan anlaşılan, itiraz ve istinaf mercilerinin incelemelerinin, hukukilik denetiminin yanında olay incelemelerini de kapsamaktadır.

İtiraz incelemesi, hukuki nitelik olarak ilk derece mahkemesi kararının hem olay hem de hukuki açıdan denetlenmesi bakımından istinaf incelemesine, kesinliği ve bir üst mahkemeye gidilememesi bakımından da, temyiz incelemesine benzemektedir. İstinafta kural olarak esas hakkında da karar verilirken, temyiz incelemesinde sadece hukukilik denetimi yapılarak bozma ya da onama kararları

---

***kullanılması halinde bu durumun idarenin yerine geçerek işlem tesis etme anlamına geleceği, bu nedenle, 2577 sayılı Kanununun Mahkemelerine verdiği bu yetkinin sınırlarını aşmadan yalnızca işlemlerin hukuka uygunluğu ya da aykırılığının tespitini sağlamak adına her türlü araştırmanın yapılabilmesi için kullanılması gerektiği ...***”ni belirten Antalya 2. Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararını 26.3.2014 tarih ve E.2013/708, K.2014/166 sayılı kararıyla onamıştır. Bu kararında Mahkeme, ispat yükünün idarede olduğuna hükmederek, gerçek bir ticari faaliyet yürüten yükümlünün indirimlerini belgelendirmek için kullandığı faturanın sahteliğine hükmedildikten sonra, yine ticari faaliyetini sürdürmek için belli bir maliyetinin olduğunun kabul edilmesi gerektiğinden hareketle, **maliyet durumunun gerçek duruma uygun biçimde tespit edilmesi görevini inceleme elemanına/idareye yüklemiştir.** (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>242</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.11.2013 tarih ve E.2012/547, K.2013/547 sayılı kararı “...haciz uygulanan evin rayiç değeri, davacının toplum içindeki yeri, yaşantısı, aile yapısı, birlikte yaşadığı bireylerin sayısı ve evin özellikleri dikkate alınarak haczedilen evin haline münasip bir evden daha fazla bir değere sahip olduğu ve satılması halinde borçtan arta kalan para ile münasip bir ev alınabileceği hususunda yeterli tespit yapılmadan tesis edilen haciz işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı” hakkındadır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>243</sup> Bölge idare mahkemeleri itiraz başvuru yolunda resen araştırma yetkisini kullanabilmektedir. 6545 sayılı yasayla İYUK'un 45'inci maddesinin başlığı da “istinaf” yasa yolu olarak değiştirilmek suretiyle idari yargıdaki itiraz sisteminden istinaf sistemine geçilmiştir. Ancak henüz istinaf mahkemelerinin örgütlenme süreci tamamlanmamıştır. 7 Kasım 2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete'de Adalet Bakanlığı'nın “Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulmasına ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Kararı” yayımlanmıştır. 2576 Sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri ve İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2. ve geçici 20. maddelerine dayanılarak, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca İstanbul, Bursa, İzmir, Ankara, Konya, Samsun, Erzurum ve Gaziantep bölge idare mahkemeleri kurulmuş ve yeni kurulan bölge idare mahkemeleri'nin yargı çevreleri belirlenmiştir.

<sup>244</sup> “Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.” (İYUK md. 45/4)



verilmektedir<sup>245</sup>. Dolayısıyla Danıştay'daki temyiz incelemelerinde dosyada mevcut bilgilerin olayı aydınlatmaya elverişli olmadığını anlaşıldığında, maddi vakıalar hakkındaki eksikliği resen araştırma yoluyla gidererek nihai kararı verme hakkı bulunmadığından<sup>246</sup> ilk derece mahkemesinin kararını bozarak, yeniden bir karar verilmek üzere dosyayı mahkemesine geri gönderir<sup>247</sup>.

Mahkemece resen araştırma yetkisinin kullanımında keşif ve bilirkişi incelemeleri dışında ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgelerin çok büyük bir kesiminin vergi idaresinden istenildiği bilinmektedir. Yükümlü hakkındaki vergi dairesiyle yapılan tüm yazışmalar, bildirim ve beyannameler yükümlüye ait kişisel tarh dosyasında saklandığı için mahkemece istenen belgelerin büyük bir kısmı yükümlü tarh dosyasından temin edilmektedir. Ancak bu bilgi ve belgelerin temini çoğu zaman yargılamanın yavaşlamasına ve nihai kararın verilmesinde gecikmelere yol açmaktadır<sup>248</sup>. Günümüzde bu verilerin hemen hemen tamamı elektronik vergilerin işlendiği bilgisayar sistemlerinde saklanmaktadır. Maliye Bakanlığı bu amaçla bir kısım geniş ölçekli veri tabanları oluşturmuştur. Bu anlamda ara kararlar aracılığıyla kullanılan resen araştırma yetkisinin kullanımında Adalet Bakanlığınca geliştirilerek Mahkemelerin kullanımına sunulan UYAP bilgi sistemi ile Maliye Bakanlığı bilgi sistemi olan VEDOP (ya da güncel versiyonları) ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın kullandığı BİLGE elektronik bilgi sistemlerinin entegrasyonu özel bir önem

<sup>245</sup> İtiraz ve istinaf kavramlarının içeriği konusunda daha geniş bilgi için Ahmet Akbaba, "İdari Yargıda Yasa Yolları ve İstinaf", **Terazi Hukuk Dergisi**, S.43, Ankara, Mart, 2010, s. 161.

<sup>246</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **İYUK**, s. 849.

<sup>247</sup> Danıştay VDDK'nın 1.10.2014 tarih ve E.2014/318, K.2014/809 sayılı kararı bu yöndedir. "...Davanın çözümü; davacının şirkete aynı sermaye olarak koyduğu taşınmazların bedelinin tespitinde değer artışına neden olan hususların, davacının uhdesinde kalan maliyet unsurlarının araştırılması ve sair delillerin toplanması suretiyle açık ve net bir şekilde tespiti sonucu varılacak yargıya bağlıdır. Buna göre, vergi mahkemesince, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, söz konusu taşınmazlarda alış ve satış tarihleri itibarıyla meydana gelen safi değer artışı kazancının yetkili mesleki kuruluşlardan, konularında uzman kişilerin bulunduğu üç kişiden oluşacak bir bilirkişi heyetinin görevlendirilmesi ve bilirkişi heyetince yapılacak inceleme sonucu doğacak hukuki durum dikkate alınıp gerekli değerlendirmelerle karar verilmesi gerekirken, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin gerekleri yerine getirilmeksizin verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>248</sup> Şükrü Say, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne Yönelik Bilgi Ve Belgelerin Elektronik Ortamda Temin Edilmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 85, S. 5, Yıl: 2011, s. 155.

taşımaktadır<sup>249</sup>. Bu entegrasyon sayesinde yargıçlar ihtiyaç duyduğu bilgi ya da belgeye anında elektronik ortamda anında ulaşabilecek ve ara karar vb. yargılama sürecini uzatacak uygulamalara gerek kalmaksızın nihai kararı daha hızlı sürede verebilecektir. Zira ara karar yapıldıktan sonra istenen cevaplar ortalama bir aylık sürenin sonunda geldiğinden, araya başka dosyaların incelenmesi girdiği için dosya içeriği unutulabilmektedir. Yargıç, ara kararını neden yaptığını hatırlamak ve verilen cevabi bilgi ve belgelerin yeterli olup olmadığını anlamak için dosyayı yeniden incelenmek zorunda kalmaktadır. Bu durum da gereksiz zaman kayıplarına yol açmaktadır.

### C. YARGICIN HUKUK YARATMADAN KAÇINMASI İLKESİ

Vergi yargısında yargıç, yasaları yorumlarken kıyas yasağında olduğu gibi hukuk yaratmaktan da kaçınmak zorundadır. Yargıcın, hukuki boşluk olduğu düşünülen durumlarda pozitif hukuk düzenine katkıda bulunması<sup>250</sup> olarak ifade edilen hukuk yaratma kavramıyla aynı anlamda gelmek üzere “yargı teamülleri”, “hukukçular hukuku”, “yargısal hukuk”, “serbest hüküm verme” ve “yargıç hukuku vb. terimler kullanılmaktadır<sup>251</sup>. Buna göre, geçmişte uyuşmazlık konusu olmamış, dolayısıyla hükme bağlanmamış olayların norm kapsamına dahil edilmesi, yasa metninden ziyade yasanın amaçsal yorumuyla gerçekleşiyorsa normun olağan uygulama alanının genişletilmesi ya da daraltılması sonucunu doğuran bu türdeki yargı kararları hukuk yaratan kararlar olarak kabul edilmektedir<sup>252</sup>.

Medeni Kanun’a göre “*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hakim, örf ve adet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir. Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır (MK. md.1)*”. Dolayısıyla yasada ve örf ve adet hukukunda hüküm

<sup>249</sup> Say, **a.g.m.**, s. 153. “*Bu sürecin hızlandırılması ise günümüzde; UYAP sisteminin VEDOP ve (gümrük) BİLGE sistemlerine entegrasyonu ile mümkündür. Zira vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğunda davalı idare; vergi daireleri ya da gümrük idareleridir.[38] Ayrıca söz konusu idarelerce kullanılan VEDOP ve BİLGE sistemleri, davaya konu işlemin neredeyse tüm unsurlarına dair bilgi ve belgeleri içermektedir*”.

<sup>250</sup> Furtun, **Hukuk Yaratma**, s. 26.

<sup>251</sup> Furtun, **a.g.e.**, s. 26

<sup>252</sup> Furtun, **a.g.e.**, s. 27.

bulunmayan hallerde hukuki bir boşluğun olduğu kabul edilir<sup>253</sup>. Bu durumda medeni yargıcın davaya bakmaktan kaçınması söz konusu olmayacağına göre hukuk boşluğunu doldurmak zorundadır ki buna yargıcın hukuk yaratması denir<sup>254</sup>.

Vergi hukuku doktrinde yargıcın hukuki boşluk hallerinde genel olarak özel hukukta olduğu gibi örf ve adet hukukuna müracaat etmesi mümkün olmadığı gibi, hukuk yaratma yetkisinin de olmadığı ifade edilmektedir<sup>255</sup>. Yasallık ilkesinin gereği yargıçlar vergi yasalarını, yasanın sözüne ve ruhuna uygun şekilde yorumlarken, kıyas yoluyla yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni muafiyet ve istisna yaratamazlar<sup>256</sup>. Bireyin maddi ve manevi varlığı üzerinde derin etkiler doğuran ve verginin içinde yer aldığı temel hak ve özgürlüklerin, ancak vergi koyma ve kaldırma yetkisine sahip olan yasama organı tarafından yapılacak yasayla düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal teminatlardan birisini oluşturur<sup>257</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında eksik bir düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla anayasaya aykırılık iddiasının öne sürülemeyeceği, yasal düzenleme eksikliğini giderme görevinin Anayasa tarafından yasama organına verildiği, dolayısıyla hukuk boşluğu hallerinde boşluğun mahkemelerce değil bizzat yasakoyucu tarafından doldurulabileceği vurgulanmıştır<sup>258</sup>.

Aksi yöndeki Furtun'un görüşüne göre, mahkemelerin hukuk yaratma-boşluk doldurma yetkisine ilişkin yasaklar bu yetkinin mevcudiyetinden daha ziyade sınırlarına ilişkindir<sup>259</sup>. “*Yurttaşların temel hak ve özgürlüklerine (özellikle mülkiyet hakkına) müdahaleyi konu edinen vergi hukuku gibi hukuk dallarında, hakim tarafından*

---

<sup>253</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 216.

<sup>254</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 216.

<sup>255</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29; Ancak farklı görüşte olan yazarlar da mevcuttur. Furtun'a göre “*Vergi hukukunda farklı hukuk yaratmanın türlerinden yasayı somutlaştıran ve boşluk dolduran yargıcın hukuk yaratması söz konusu olabilecek, yine ayrıksı durumlarda yasanın yerine geçen biçimde hukuk yaratılabilecek ancak yasayı düzelten biçimde hukuk yaratılamayacaktır.*” Furtun, **Hukuk Yaratma**, s. 51.

<sup>256</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>257</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 208.

<sup>258</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1988 tarih ve 1988/16, K.1988/29 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11.6.2014.

<sup>259</sup> Furtun, **Hukuk Yaratma**, s. 179.

*hukuk yaratılması-boşluk doldurulması sırasında riayet edilecek sınırlar anayasal sisteme egemen ilkeler ve hukuk metodolojisi kurallarıdır. Bu sınırlara riayet edilmek koşuluyla vergi hukukunda da mahkemelerin hukuk yaratması-boşluk doldurması mümkündür.*<sup>260</sup> Yazara göre yasallık ilkesi ile yargıcın hukuk yaratmasının bağdaşır bağdaşmayacağı konusunda referans, ülkenin demokratik bir devlet olup olmamasına göre belirlenir. Kanımızca yargı organlarının bağımsız yargıçlardan oluştuğu ve güçler ayrılığı ilkesinin mevcut olduğu bir hukuk devletinde yasallık ilkesinin yargıcın hukuk yaratmasına engel teşkil etmemesi gerekir.<sup>261</sup>

Gerçekten de oldukça teknik ve kazuistik düzenlemelerin mevcut olduğu ve diğer hukuk dallarına nazaran daha hızlı değişme gösteren kuralların bulunduğu vergi yargılamasında hukuk boşluğu hallerine de sıklıkla rastlanıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla, yoruma ilişkin ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalarak yapılacak bir yorumla bu yasa boşluklarının yargıç tarafından doldurulabileceği kanısındayız.

Vergi yargıcının takdir yetkisinin de burada ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Somut bir uyuşmazlıkta yargıcın uygulayacağı soyut ve genel nitelikteki normun, somut ve özel olaya uygulanması konusunda yetkinin yargıca ait olmasını ifade eden takdir yetkisinin kullanımında yasa içi boşluk ya da hüküm içi boşluk vardır<sup>262</sup>. Vergi yargıcı tarafından, yasa için boşluk hallerinde yahut bizzat yasa tarafından açık ya da örtülü şekilde yargıca bir takdir yetkisinin tanındığı durumlarda yapılan iş, hukuk yaratmadan daha sınırlı bir yorum faaliyeti olarak soyut normun somut olaya uygulanmasıdır.

Vergisel nitelikteki suçlara ilişkin ceza yargılamasında takdir yetkisinin kullanımına daha yoğun biçimde rastlanmaktadır<sup>263</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçuna verilecek olan hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırlarının belirlenmesinde yargıca açık bir takdir yetkisi tanınmıştır. Vergi hukukunda ise örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesindeki ticari kazanç için aranılan devamlılık unsurunun somut olaylarda nasıl belirleneceği konusunda yargıca açık bir takdir yetkisi tanınmıştır. Yasanın 37'nci maddesinde her

<sup>260</sup> Furtun, **a.g.e.**, s. 179.

<sup>261</sup> Furtun, **a.g.e.**, s. 181. Daha geniş açıklamalar için bkz: Furtun, **a.e.**, s. 180-223.

<sup>262</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 216.

<sup>263</sup> Yüce, **a.g.e.**, s. 217.

türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, 37/4'üncü maddesinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir. Burada belirtilen devamlılık kavramının içinin yargıç tarafından doldurulması gereklidir. Nitekim konuya ilişkin bir Danıştay kararında<sup>264</sup> “Söz konusu hükümlerden de anlaşılacağı üzere gayrimenkul alım satım ve inşa işleri, emek, sermaye ve diğer üretim faktörlerinin organizasyonu içinde yapılıyorsa; organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda ise faaliyet devamlılık kasıt veya niyeti taşıyorsa ya da muamelede şahsi ihtiyaç sınırlarını aşacak oranda çokluk varsa bu inşaat faaliyetinin ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.” şeklindeki hükümle devamlılık kavramından ne anlaşılması gerektiği yorumlanmıştır.

#### **D. YARGICIN YERİNDELİK DENETİMİNDEN KAÇINMASI İLKESİ**

Kamu hizmeti gereklerinin idarece takdir yetkisi içinde değerlendirilmesi olarak tanımlanan “yerindelik”ten kasıt, her olayın özelliği ve koşulları gözetmek suretiyle idaresince en uygun olan tercihin yapılmasıdır<sup>265</sup>. Yerindelik tercihinin idareye bırakılmasıyla yapılacak olan idari işlem ya da eylemin yer ve zamanını seçme ve planlanan şekliyle belirli bir yönde harekete geçme ya da geçmeme gibi iki temel konuda<sup>266</sup> serbest şekilde kullanılacak takdir hakkı sunulur. İşte bu takdir hakkının yapılan idari işlemin denetiminde hizmet gerekleri ve kamu yararı

<sup>264</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi’nin 13.10.2011 tarih ve E.2009/3092, K.2011/5872 sayılı kararının devamında: “...Davacı ve ortağının müteahhit sıfatıyla imzaladıkları arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde X...’e ait iki arsanın parselasyon işleminin yapılması, sonrasında oluşacak yeni parseller üzerine plan ve projesine uygun şekilde toplam (20) dubleks daire inşa edilmesi ve inşaata ait tüm sosyal sigortalar primi, vergi, harç ve diğer giderlerin müteahhite ait olması, bağımsız bölümlerin sözleşmede belirtilen şekilde paylaşılması kararlaştırılmış; inşaatta çalışan işçilere ait sigorta primlerinin ...ortaklığı tarafından yatırıldığı tespit edilmiştir. Kuruluşundan, yapılan inşaatın bağımsız bölümlerinin teslimine kadar olan süreçte davacı ve ortağının ticari bir organizasyon içinde müteahhit gibi yetkili ve sorumlu kılındığını gösteren bu tespitler karşısında, mahkemece tarh matrahının hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi gerekirken olayın, ticari faaliyet kapsamında nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasaya uygunluk görülmemiştir.” Şeklinde hüküm kurulmuştur. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Kasım 2013).

<sup>265</sup> Yenice, Esin, **İYUK**, s. 136.

<sup>266</sup> Karavelioğlu, Karavelioğlu, **İYUK**, s. 323.

ölçütlerine uygun kullanılıp kullanılmadığının ötesine geçilerek<sup>267</sup> işlemin yer ve zaman ve uygulanma biçimi bakımından isabetli olup olmadığına yargıç tarafından bir karar verilmesine yerindelik denetimi denir.

Anayasanın “Yargı Yolu” başlıklı 125 inci maddesinde, “*Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.*” hükmüne yer verilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenen yerindelik denetimi yasağına göre, bu ilke idari işlemlerin yargısal denetiminde, vergi yargıcının yetkisinin sınırını göstermektedir<sup>268</sup>. Yasadaki “*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.*” şeklinde açık düzenleme, yürütme erkinin işlemlerinin yerindelik denetimini engellemeyi amaçlayan yasa koyucunun yargı erkine getirdiği net bir sınırdır. Yerindelik denetimi ile hukuka uygunluk denetimi birbirinden farklı kavramlardır. Birinde hukuka uygun bir işlemin yapılmasının ve yapılma şeklinin doğru olup olmadığı, ikincisindeyse bir idari işlem ya da eylemin yürürlükteki mevzuata, yargı içtihatlarına ve süreklilik kazanmış idari uygulamalara aykırı olup olmadığı denetlenir<sup>269</sup>.

İdarenin, yargı yolu ile denetiminde idari işlem ya da eylemin hukuka uygun olup olmadığının tespiti yapıldığından yerindelik denetimi yargı denetiminin dışında kalmaktadır<sup>270</sup>. Yargıcın yerindelik denetimi yapması, onun yönetime karışması, politika saptaması, yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı hukuki sorumluluğu bulunmadığı kabul edildiğinden, yönetimin yerini alması<sup>271</sup> yani fonksiyon gasbı

---

<sup>267</sup> Yüce, **Dava Rehberi**, s. 211.

<sup>268</sup> Candan, **İYUK**, s. 230-231.

<sup>269</sup> Yüce, **a.g.e.**, s. 211.

<sup>270</sup> Candan, **İYUK**, s. 231.

<sup>271</sup> Yüce, **a.g.e.**, s. 211.

anlamına gelmektedir. Danıştay VDDK'nın yerindelik denetimine ilişkin olarak verdiği kararlarına sıklıkla atıf yapılmaktadır<sup>272</sup>.

Yerindelik denetimi olarak değerlendirilebilecek bir diğer uygulama da sebep ikamesidir. Görülmekte olan bir davada, mahkemece idarece işleme gerekçe gösterilen olayın ya da mevzuat hükmünün maddi olayda uygulanabilir nitelikte olmadığını belirlemiş olmasına rağmen, dosyanın incelenmesi sonucu başka bir maddi olay ya da mevzuat hükmü saptanarak idarenin ileri sürdüğü maddi olay ya da mevzuat hükmünün bir yana bırakılması suretiyle dosyada, mahkemece sonradan saptanan nedene ya da mevzuat hükmüne göre uyuşmazlığın çözümlenmesine idare hukukunda "sebeup ikamesi" adı verilmektedir<sup>273</sup>. Danıştay Sekizinci Dairesi kararında, sebep ikamesinin her uyuşmazlıkta uygulanamayacağı ve somut olaya

<sup>272</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/214, K.2014/208 sayılı kararı. Anılan kararın VDDK, "...idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. 2577 sayılı Kanununun 20'nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacıyla, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder. **Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından** böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. ...vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet"in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Yasa Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez." şeklinde hüküm kurarak, bu konudaki geçmişteki içtihatlarının aksine, mücbir sebep olmaksızın yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlülerin sonradan mahkemeye sunması durumunda yargı mercilerinin resen araştırma yetkisini kullanarak bu defterleri incelemesini kabul etmemektedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>273</sup> Yunus Yılmaz, "İdare Hukukunda Sebep unsuru ve Sebep İkamesi", **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi** (AYİMD), S. 21, Ankara, 2006, (Çevrimiçi) <http://www.msb.gov.tr/Ayım/Makale/MakaleDetay?id=54733214d83cff1a504d92ca>, 1 Ocak 2016.

göre değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>274</sup>. Oyçokluğu ile alınan bir başka Danıştay kararında yer alan bir karşı oy “*Vergi Mahkemesi olayda isabetli biçimde ticari kazancın unsurlarının bulunmadığına karar verdikten sonra, inceleme raporunda öngörülmeyen şekilde, tarhiyatın nedenini değiştirerek bir kısım gayrimenkuller için değer artış kazancı hesaplaması hukuken mümkün olmayıp, ticari kazancın bulunmadığını tespit ettikten sonra, yapılması gereken ticari kazanç bulunduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatın tamamen kaldırılmasıdır.*”<sup>275</sup> şeklinde gerekçelendirilmiştir.

## E. YAZILI YARGILAMA İLKESİ

Vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Yazılı yargılama usulünde taraflara ve özellikle avukatlarına iyi bir araştırma ve inceleme imkanı sunulur<sup>276</sup>. İdari yargıda kural olarak dosya üzerinden yargılama yapılarak karar verilir. Bu kuralın dayanağı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*” hükmüdür (md.1/2). Bu ilkenin benimsenmesinin amacı idari uyuşmazlıkların en kısa sürede çözümlenmesini mümkün kılmaktır<sup>277</sup>.

Yazılı yargılama usulünün benimsenmesinin doğal sonucu olarak vergi yargılamasında duruşmaya istisnai olarak yer verilmiş olup, duruşma yapılması bazı şartlara bağlanmıştır (İYUK md. 17). Buna göre Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin<sup>278</sup> Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve

<sup>274</sup> Danıştay 8. Dairesi'nin, 4.12.2013 tarih ve E.2013/2894, K.2013/9447 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>275</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 15.5.2014 tarih ve E.2013/7512, K.2014/3439 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>276</sup> M. Kamil Yıldırım, “Teksif ve Sözlülük İlkeleri Açısından Yargılama Usulleri Hakkında Düşünceler” (Teksif), **Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan**, Alkım Yayınları, İstanbul, 2003, s. 474.

<sup>277</sup> Candan, **İYUK**, s. 50; Kızılot, **a.g.e.**, s. 308.

<sup>278</sup> 2.7.2012 tarihli ve 6352 sayılı Yasa'nın 55'inci maddesi ile bu fıkrada yer alan “bir milyar lirayı” ibareleri “yirmibeşbin Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiştir. 2016 yılı itibariyle tek yargıçla görülebilecek olan uyuşmazlık sınırı 31.000-TL dir.



cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

Yazılı yargılama usulünde dava ve cevap dilekçeleri yazılı olarak verilir. Kararlar kural olarak duruşmasız olarak evrak üzerinden yapılan inceleme sonucu verilir<sup>279</sup>. Mahkemece, tarafların yazılı biçimde verdikleri iddia ve savunmaları ile delillere ilişkin diğer belgeleri ve ilgili kişi ve kurumlardan resen araştırma yetkisine istinaden resen getireceği bilgileri değerlendirmek ve gerektiğinde keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırmak suretiyle bir yargıya ulaşılır<sup>280</sup>. Ancak, vergi yargılama hukukundaki yazılı yargılama usulüyle, adil yargılanmanın önemli unsurlarından biri olan duruşmalı yargılama ilkesinden umulan yararın elde edilmesi her zaman mümkün olmadığı açıktır.

---

<sup>279</sup> Candan, **İYUK**, s. 50.

<sup>280</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 50.

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

## ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLER VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

### I. ABD FEDERAL VERGİ YARGISINA VE YARGILAMA HUKUKUNA GENEL BAKIŞ

ABD’de federal mahkemelerin yargılama yetkisi ABD Anayasası’nın 3’üncü maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir (Article III, Section 1). Anayasanın 3’üncü maddesine göre, Birleşik Devletlerin yargı yetkisi bir yüksek mahkeme ile alt dereceli mahkemelerde toplanmıştır<sup>1</sup>. Anayasa, Federal Yüksek Mahkeme (U.S. Supreme Court) dışındaki ABD federal mahkemelerinin kuruluş, görev ve yetkilerinin belirlenmesi yetkisini ABD Kongresi’ne vermiştir (AY. md.3)<sup>2</sup>.

ABD Anayasasına göre federal mahkemeler, iki farklı türde organize olmuştur. Birinci tür mahkemeler, en yaygın kullanımıyla “Article 3 courts” olarak adlandırılan ABD Federal Bölge Mahkemelerini, ABD İstinaf Mahkemelerini ve ABD Yüksek Mahkemesini ifade eder<sup>3</sup>. Bu mahkemelerdeki “article 3” yargıçlar, ABD başkanı tarafından atandıktan sonra hayat boyu çalışabilme ve maaşlarında kesinti yapılamama gibi anayasal teminatlara sahip olarak görev yaparlar<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> **The United States Constitution**, Article 3. (Çevrimiçi) [http://www.senate.gov/civics/constitution\\_item/constitution.htm](http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm). 1.11.2013.

<sup>2</sup> George E. Berkley, vd. **Introduction to Criminal Justice, Police, Courts, Corrections**, Holbrook Press, Boston, 1976, s. 223. ABD federal mahkeme teşkilatına ilişkin hükümler ilk olarak 1789 tarihli Yargı Yasası’nda (Judiciary Act of 1789) düzenlenmiştir.

<sup>3</sup> Jeffrey S. Parker, “Comparative Civil Procedure and Transnational “Harmonization”: A Law-and-Economics Perspective”, **11th Travemunder Symposium on the Economic Analysis of Procedural Law**, 2009; George Mason Law & Economics Research Paper No. 09-03., s. 7. (Çevrimiçi), [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1325013](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1325013), 27.1.2015; Hacı Ali Açıkgül, “Amerikan Yargı Sistemi”, **Adalet Dergisi**, Yıl. 2012, S. 43, s. 60.

<sup>4</sup> Ellen E. Sward, “Legislative Courts, Article III, and the Seventh Amendment”, **77 N.C. L. REV.** 1037, 1043 (1998-1999), s. 1037. ABD’de federal yargıçlar istifa etmedikçe veya vatan hainliği, rüşvet veya önemli bir suçlama nedeniyle Kongre tarafından görevden alınmadıkça ömür boyu görev yaparlar. Yusuf Solmaz Balo, “Amerika Birleşik Devletleri Mahkeme Teşkilatı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl. 2012, Cilt 61, S. 3, s. 980. Türkiye’de yargıçlık

Federal Vergi Mahkemesi (the US Tax Court) ise bir “Article 3” mahkemesi olmasa da, ikincil derecede Anayasal güvenceye sahip ve Kongre tarafından kurulan “Article 1” mahkemelerinden biridir<sup>5</sup>. “Article 1” yargıçlar, 15 yıllık bir süreyle görev yapmak üzere ABD başkanı tarafından atanırlar<sup>6</sup>. Bu atama işlemi diğer “Article 3” yargıçlar da olduğu gibi, Kongre’nin onay prosedürüne tabidir<sup>7</sup>. ABD Vergi Mahkemesi’nin ABD’de tek olması ve başkanlık ve yönetim ofislerinin Vaşington D.C.’de bulunması yükümlüler açısından ciddi zorluklar getireceği düşüncesiyle vergi uyuşmazlıklarının önceden kararlaştırılan değişik eyaletlerde yapılan duruşmalarla tek yargıç tarafından jüri olmaksızın çözümlenmesi öngörülmüştür<sup>8</sup>.

Yargılama yetkisinin kullanımında hem eyalet mahkemeleri hem de federal mahkemeler kendi yetki yönünden sınırlarını aşmama konusunda oldukça özen göstermektedir. Örneğin, Federal Yüksek Mahkeme, bakacağı davalara ilişkin ayırım

---

teminatı ve bağımsızlığı açısından durum ABD’den oldukça farklıdır. Türk yargıçlarının gerek ilk derece mahkemelerinde görev yapanlar, gerekse de yüksek yargıda görev yapanlar açısından ABD’deki gibi teminatları yoktur. Coğrafi teminatları yoktur. Yargı sistemi uygulamada politik müdahalelerden ciddi şekilde etkilenmektedir. Özellikle 2010 ve 2014 yıllarında yapılan Anayasa değişiklikleri, bu değişiklikler uyarınca yapılan yasal düzenlemeler ve HSYK tayin kararnameleleri aracılığıyla yapılan uygulamalar sonrasında yargıç güvencelerinin ciddi ölçüde aşındırılması hususu gerek ulusal gerekse de uluslararası raporlara konu edilmiştir. Daha geniş açıklamalar için bkz.: Council of Europe-Venice Commission, **Venice Commission Declaration on Interference with Judicial Independence in Turkey**, Venice, June 2015, (Çevrimiçi) <http://venice.coe.int/files/turkish%20declaration%20June%202015.pdf>, 10.12.2015; Avrupa Konseyi, **2015 Türkiye Raporu**, Brüksel, Kasım 2015, (Çevrimiçi) [http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015\\_turkiye\\_raporu.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf), 10.12.2015. Geçmiş yıllarda “**Türkiye İlerleme Raporu**” olarak isimlendirilen rapor 2015 yılında “**Türkiye Raporu**” adı altında kamuoyuna duyurulmasının anlamı bu olsa gerektir. Diğer yandan, politik yaklaşımın bir sonucu olarak, 09.02.2011 tarihinde yürürlüğe konulan 6110 sayılı Yasa ile Danıştay Kanunu’nun 27. maddesinde değişikliğe gidilerek, daha önce Kanun ile sayma yoluyla belirlenen daire görevlerinin Başkanlar Kurulu tarafından belirlenmesi de yasal yargıç ilkesi ile çelişen ve içtihatlarda öngörülemeyen değişikliklere yol açacak nitelikte bir geri adımdır. Daha geniş tartışma için bkz.: İsmail Tazegül, “6352 Sayılı ...Kanun İle İdari Yargıda Yargının Etkinleştirilmesi ve Yargılama Sürecinin Hızlandırılmasına Yönelik Yapılan Değişikliklerin Analizi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt, 86, Sayı, 6, Yıl. 2012, s. 252.

<sup>5</sup> Eric Winwood, “The Reclusive Report: The Tax Court Denies Due Process by Not Disclosing Special Trial Judge Reports to Litigants”, **The Federal Courts Law Review**, Vol. 1, 2006, s. 638; Açıkgül, **a.g.m.**, s. 60. ABD Vergi Mahkemesi yargıçları, anılan article 3 yargıçları gibi hayat boyu görev süresine sahip değildir ve maaşlarını eksiltilmesinden Anayasal olarak muaf değildirler.

<sup>6</sup> David S. Law, “How To Rig the Federal Courts”, 99 **Geo. L.J.** 779 2010-2011, s. 781; Açıkgül, **a.g.e.**, s. 60.

<sup>7</sup> Mehmet Tank, Ali Rutbil, “Ekonomik Esas Doktrinine Göre ABD Vergi Mahkemesi’nin STARS İşlemlerine Bakışı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.14, Ankara, 2014, s. 899.

<sup>8</sup> **The United States Tax Court**, y.y, (Çevrimiçi) <http://www.taxlawnv.com/courts.htm>, 16 Aralık 2015.

yaparken verdiği bir (gündeme almama) kararında, bir kısım eyalet meclislerince kabul edilen e-ticaret şirketleri için çevrimiçi satış vergisi getirilmesine ilişkin yasanın federal Anayasaya aykırı olduğu yönündeki iddiaları içeren dosyanın temyizden incelenmesi talebini kabul etmemiştir<sup>9</sup>. İlgili yasa ile eyalet sınırlarında fiziki bir işyeri bulundurmasalar dahi, kendi eyaletlerinde mukim olan alıcılara yapılan çevrimiçi satışlardan vergi alınması öngörülüyordu. Yüksek Mahkeme, bu konudaki vergilendirme yetkisinin Federal devletin yasama meclisinin değil, eyalet meclislerinde olması gerektiği yönünde bir kanaate ulaşması nedeniyle anılan yasanın görüşülmesini gündemine almamıştır<sup>10</sup>.

## A. ABD FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ (THE U.S. TAX COURT) YARGILAMASI

Toplam 19 federal vergi yargıcın görev yaptığı Mahkeme’de, tek yargıcın kararı, önce mahkeme başkanına sunulur ve başkan tarafından gerekli görülürse karar mahkemedeki diğer yargıçların da onayına sunulur. Bir anlamda istinaf niteliğindeki bu yeniden değerlendirme sonucunda alınan karar, tüm yargıçlarca onaylanır ya da değiştirilir, ancak her iki halde de kararlar yayınlanır. Dosyanın niteliğine göre bazen tek yargıç, bazen de kurul halinde verilen kararların tamamına karşı Federal İstinaf Mahkemelerine (The U.S. Courts of Appeals) itiraz edilebilmektedir. Üçüncü bir temyiz incelemesi yapılmak üzere istinaf mahkemelerinin verdiği karara karşı ABD Federal Yüksek Mahkemesi’ne (The U.S. Supreme Court) başvurulabilir.

ABD’de vergi yükümlüleri, adlarına salınan bir vergiye karşı iki yoldan dava açma hakkına sahiptir. Birinci yol, yükümlünün<sup>11</sup> tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi

<sup>9</sup> Mehmet Tank, “Hukuk Devleti ve Güçler Ayrılığı Prensibi Bağlamında Amerika Birleşik Devletleri’nde Federal Yüksek Mahkemenin Rolü”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Yaşar Gürbüz’e Armağan**, Yıl, 2014/2-2015/1, S. 14, (Yayın aşamasında), ABD Federal Temyiz Mahkemesine temyiz istemiyle yılda yaklaşık 9.000-10.000 civarında dosya eyalet ve federal istinaf mahkemelerinden gönderilmektedir. Mahkemede bulunan toplam 9 üyenin en az 4’ünün kabulüne bağlı olarak seçilen dosyalardan yılda sadece 80 kadarının temyiz incelemesi yapılmaktadır.

<sup>10</sup> Robert Barnes, “Supreme Court Declines Case on Making Online Retailers Collect Sales Taxes”, **Washington Post**, December 2, 2013, (Çevrimiçi) [http://www.washingtonpost.com/politics/supreme-court-declines-case-on-making-online-retailers-collect-sales-taxes/2013/12/02/e430ec8c-55f5-11e3-835d-e7173847c7cc\\_story.html](http://www.washingtonpost.com/politics/supreme-court-declines-case-on-making-online-retailers-collect-sales-taxes/2013/12/02/e430ec8c-55f5-11e3-835d-e7173847c7cc_story.html), 1 Şubat 2015.

<sup>11</sup> Vergi yargısında davacıya “litigant” değil, “petitioner” denilmektedir. Bkz.: Henry Ordower, “The Burden of Proof in Tax Matters”, (2013). United States of America in Gerard Meussen, ed. **The**

vergi idaresi olan IRS'e ödemeksizin (Deficiency Methods)<sup>12</sup> doğrudan ABD Vergi Mahkemesi'nde dava açarak hakkını aramasıdır. İkinci yol ise, yapılan vergi tahakkukunu, peşin olarak ödedikten (Refund Methods) sonra federal ilk derece (genel yetkili) mahkemeleri olan Federal Bölge Mahkemelerinde (The US District Courts/The US Court of Federal Claims) dava açma yoluna başvurmasıdır<sup>13</sup>. Belirtmek gerekir ki vergi davalarının teknik özellikleri nedeniyle her bir yargı yolunun (vergi mahkemesi ya da bölge mahkemesinde) kendine özgü usul ve içtihatları olduğundan bu farklılığın çıkacak nihai kararı da etkilemesi olasıdır<sup>14</sup>.

Vergi yükümlüleri tercihlerini, tahakkuk eden verginin peşin ödeme imkanının olup olmaması ya da jürili yargılama istenip istenmemesine<sup>15</sup> göre belirlemektedirler. ABD'de vergi davalarının çözüldüğü en önemli mahkeme olan Washington D.C.'de bulunan ABD Vergi Mahkemesi'nin diğerlerinden farkı, dava açmak için zorunlu bulunan peşin ödemenin bu mahkemede açılacak davalar için öngörülmemiş olmasıdır<sup>16</sup>. Bu bakımdan bu mahkemeye “fakirlerin mahkemesi” de (poor man's court)<sup>17</sup> denir. Bir diğer farklılık, federal bölge mahkemelerinde duruşmaların jürili olarak yapılabilmesidir. Sadece vergi ceza davaları dışındaki verginin tarhi ve tahsiline ilişkin davalarının görüldüğü vergi mahkemesinde jürili yargılama usulü bulunmamaktadır<sup>18</sup>.

ABD Vergi Mahkemesi 1970'lere kadar ülkemizdeki Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına benzer şekilde, vergi idaresinin altında örgütlenmiş klasik bir idari kurum olarak faaliyet yürütmekte ve çalışanları da diğer kamu görevlileriyle aynı statüde görev yapmaktaydı<sup>19</sup>. Mahkemenin gerek eski statüsü gerekse de, vergiler

---

**Burden of Proof in Tax Law Chapter 3.15** (Amsterdam, 2013); Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2011-12, s. 3, (Çevrimiçi) at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1852347> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1852347>, 28 Şubat 2015.

<sup>12</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>13</sup> Burke, Friel, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>14</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 30.

<sup>15</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 7. Yükümlüler, maddi olayın nitelendirilmesinden kaynaklanan konularda Federal Bölge Mahkemelerinde jürili yargılama yapılmasını isteyebilirler. (...the taxpayer may demand **a jury trial, rather than a bench trial**, to determine issues of fact...) “

<sup>16</sup> Christopher C. Dykes, **Federal Income Tax Law: A Legal Research Guide**, 53, 2010, s. 21.

<sup>17</sup> Dykes, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>18</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>19</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 34.

ödenmeksizin doğrudan dava açılabilme özelliği (deficiency methods) nedeniyle kimi hukukçularca hala idari bir birim olarak değerlendirildiği görülmektedir<sup>20</sup>.

Belirli bir ekonomik duruma sahip olan vergi yükümlülerinin tercihlerini federal bölge mahkemelerinden yana kullandığı bilinmektedir. Federal Yargıç Simpson, bunun nedeni şu şekilde açıklamaktadır<sup>21</sup>. Federal Vergi Mahkemesi'nde görevli ve vergi alanında deneyimli federal vergi yargıçları önünde, IRS gibi vergi tekniği konularında uzman hukukçulara sahip olan vergi idaresi uzmanlarınca (auditor) hazırlanan vergi inceleme raporlarına ve savunmalarına karşılık verebilmenin güçlüğü, ellerinde vergi konularında aynı derecede teknik bilgi ve tecrübeye sahip uzmanları olmayan şirketleri alternatif bir yola mecbur etmektedir. Zira haklı olduklarına inandıkları halde girişecekleri bu teknik hukuk savaşında vergi yükümlülerinin hukukçuların tecrübe yönüyle diğerlerinden daha zayıf vekillerle ve ellerindeki sınırlı delillerle duruşmaları kazanma ihtimalleri görece düşüktür. Bu bağlamda genel görevli federal bölge mahkemelerinin olayları teknik hukuk bilgisinin ötesinde büyük ölçüde genel hukuk birikimiyle çözen yargıçlarına, yapılan tarhiyatın hukuka ya da hakkaniyete aykırı olduğunu, vergi tekniği konusunda daha az tecrübeye sahip hukukçularla anlatabilme imkan ve ihtimali bulunmaktadır. Bu mahkemelerin tercih edilmesinin bir diğer nedeni de, federal bölge mahkemelerindeki yargıçların dosyalara kimi zaman salt hukukilik açısından değil de hakkaniyet açısından değerlendirme eğiliminde olmalarıdır. Diğer bir ifadeyle, hukuki açıdan yeterli delil olmasa bile yükümlüler federal bölge yargıçlarını davadaki haklılığına inandırabileceklerini düşünmektedirler.

Vergi mahkemesi, delillerin yazılı olarak sunulması açısından diğer federal bölge mahkemelerinden farklılık gösterir. TCRPP<sup>22</sup>'nin 100'üncü maddesine göre; vergi mahkemesinde yazılı yargılama usulü (written interrogatories) geçerlidir.

---

<sup>20</sup> Saltzman, *a.g.e.*, s. 34.

<sup>21</sup> 2 Ekim 2013 tarihinde İstanbul Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı tarafından organize edilen “**Amerikan İctihat Hukukunda Akademisyenlerin Rolü ve Vergi Yargılama Hukuku Doktrinleri**” (The Role of the Academia on Stare Decisis and Judicial Doctrines in Tax Law) başlıklı “Uluslararası Vergi Hukuku Paneli”nde panelistlerden biri olarak Western District of Kentucky federal mahkemesinde görev yapan yargıç Charles R. Simpson, sorulan bir soru üzerine görüşlerini bu şekilde aktarmıştır.

<sup>22</sup> “**Rules of Practice and Procedure of the United States Tax Court**” (ABD Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları)

Tanıkların ifadesi ve diğer delillerin sunumu TCRPP'nin 74'üncü maddesinde yazılı olan usule göre gerçekleştirilir. Diğer yazılı belgeler gibi taraflarca getirilen tanıkların ifadeleri ve elektronik belgeler yazılı hale dönüştürülerek dosyaya konur. Mahkeme tarafından gerek duyulması halinde, tarafların talebi olmaksızın da bir taraf tanığının (party witness) ifadesi alınabilir (TCRPP, md. 74/3-C-(1)-c).

## **B. ABD'DE FEDERAL VERGİ DAVALARI**

ABD Federal Vergi Mahkemesi'nde gelir ve kurumlar vergisi, emlak vergisi, intikal vergisi, kamuya yararlı dernekler, emeklilik planları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları gibi özel kuruluşlar için öngörülen belirli tüketim vergilerine karşı ihbarnamenin tebliğinden itibaren açılan davalarda<sup>23</sup> vergi ceza davası dışındaki vergilendirmeye ve verginin tahsilatına ilişkin uyuşmazlıklar çözümlenmektedir<sup>24</sup>.

ABD Vergi Mahkemesi'nde görülen vergi davaları ile genel yetkili bölge mahkemelerinde görülen hem hukuk hem de vergi ceza davalarının farklı mahkemelerde görülmesinin temel sebebi, ispat yükü kurallarının farklı olmasıdır. Vergi ceza davalarında yükümlünün kasıtlı hareket ettiğinin her türlü şüpheden öte kesin bir şekilde ispatlanması gerekir. Ceza davalarında, şüphenin ortadan kaldırılması için deliller oldukça ciddi biçimde irdelenerek karar verildiği için yükümlü aleyhine olan kararlar vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların sonucunu daha net biçimde etkilerken, ceza davalarında verilen beraat kararları, vergiye ilişkin maddi olayın her türlü şüpheden arı biçimde ispatı aranmadığı için aynı ölçüde belirleyici bir rol oynamamaktadır<sup>25</sup>. Zira vergisel hukuk davalarında açık ve güvenilir delillerin öne sürülmesi yeterli görülmektedir. Bir başka ifadeyle vergi matrahının aşındırılması sonucunu doğuran her türlü eylemde kasıtlı hareket edildiğinin açık, her türlü şüpheden arı, güvenilir ve ikna edici delillerle ispat edilmesi gerekirken, vergi hukuku davalarında taraflarca sunulan delillerden hangisi daha ağır basıyorsa o taraf lehine bir karar verilmektedir<sup>26</sup>. Diğer bir faktör de hukuka aykırı yollardan elde edilen deliller, ceza davalarında kullanılmasının

<sup>23</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 6; Erdem, **a.g.e.**, s. 203. ABD'de mukim bir şirket 90 gün içinde (şirket merkezi yurtdışında ise 150 gün içinde) dava açabilir.

<sup>24</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 14.

<sup>25</sup> Ordower, **a.g.e.**, s.14.

<sup>26</sup> Moore v. Commissioner, 619 F.2d 619 (6th Cir. 1980); Ordower, **a.g.e.**, s.15.

mümkün olmamasına karşılık, vergi uyuşmazlıklarında delil olarak kabul edilebilmesidir.

ABD’de vergiler federal, eyalet ve yerel bazda (belediye) toplanmaktadır. Her birim kendi vergilendirme işlemini kendisi yapmaktadır. Federal düzeyde vergi toplamada en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken, eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri, yerel düzeyde ise servet vergileridir<sup>27</sup>. ABD Anayasası’nın 1’inci maddesinde, Kongre’nin yetkileri düzenlenmiş olup, bu maddenin 8’inci bölümünün 1’inci paragrafındaki “*Kongre’nin hangi kaynaktan gelirse gelsin, federe devletler arasında eşit olmasına, nüfus sayımına veya fikir birliğine bakılmaksızın vergi koymak ve toplamak yetkisi bulunmaktadır*” şeklindeki hükümlerle de federal devlette vergilendirme yetkisinin Kongreye ait olduğu belirtilmiştir. Buna göre Senato ve Temsilciler Meclisi’nden oluşan ABD Kongresi’nin Anayasa’da federal devlete ait olduğu belirtilen konularda vergilendirme yetkisine sahip olduğu anlaşılmaktadır<sup>28</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak kaynakların başında, Kongre tarafından yapılan Birleşik Devletler Kanunnamesi’nin<sup>29</sup> 26’ncı alt başlığında yer alan IRS Yasası (IRC) gelmektedir<sup>30</sup>. Bunun yanı sıra IRS’in de bağlı bulunduğu ABD Hazine Bakanlığı’na ilişkin normların yer aldığı düzenlemeler arasında da vergileme ile ilgili kurallar bulunmaktadır. Üçüncü kaynak olarak vergi yargısı içtihatları gelmektedir. Gerek vergi yükümlüleri, gerekse de IRS uzmanları uygulamalarında, common law içtihatlarına (stare decisis) oldukça fazla önem verirler. Bunların dışında IRS’in diğer düzenleyici işlemleri ile diğer idari otoritelerin düzenleyici işlemleri de vergi yargılamasında başvurulacak hukuk kaynaklarındandır<sup>31</sup>.

IRS tarafından yapılan vergi incelemelerinde amaçlanan, yükümlünün beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer

<sup>27</sup> Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006, s. 13, (Çevrimiçi) [http:// www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0daresi%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf](http://www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0daresi%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf), 12 Şubat 2015.

<sup>28</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 62.

<sup>29</sup> United States Code (U.S.C.), **Government Publishing Office**, 2015.

<sup>30</sup> Federal tax law begins with the Internal Revenue Code (IRC), enacted by Congress in Title 26 of the United States Code (26 U.S.C.).

<sup>31</sup> Dykes, **a.g.e.**, s. 4.



vergisel işlemlerin doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir<sup>32</sup>. Vergi Mahkemesi, yukarıda anılan yasalar doğrultusunda IRS'in yaptığı verilendirme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını denetlemektedir.

Vergi mahkemesinde üç çeşit vergi uyuşmazlığı görülmektedir. Birinci tür vergi davaları olarak vergi tarhiyatlarına karşı açılan davalar gelmektedir. BU davalarda, ücret gelirlerinden alınan vergiler hariç, tahakkuk eden gelir vergisi (income), emlak vergisi (estate), bağışlara (gift) ilişkin vergi uyuşmazlıklarına bakılır. Vergi mahkemesince yapılan yargılamada, ayrıca uyuşmazlığın miktarına göre, teminat olarak ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmayacağına da karar verilir<sup>33</sup>.

İkinci olarak, vergi yükümlüsünden haksız bir vergi alındığı tespit edilmişse, haksız alınan verginin mahkeme kararının kesinleşmesinden sonra, 120 gün içinde IRS tarafından vergi yükümlüsüne geri iade edilmesi gerektiğine hükmeder. Vergi mahkemesi bu tür hallerde verginin iadesinde uygulanacak olan faizi de belirler<sup>34</sup>.

Üçüncü dava türü, kamu alacaklarının tahsil sürecine ilişkin IRS uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Bu tür davalarda, IRS tarafından yapılan haciz işleminin hukuka uygunluğu yanında, hacz edilen malların değerinin aşırı şekilde düşme riskinin olduğu ya da hacizli malların korunmasının maliyetinin yüksek bulunduğu durumlarda, IRS'in değerini kaybetmemesi için söz konusu malların satış yoluyla elden çıkarılması yönündeki taleplerini de karara bağlar<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Karyağdı, **a.g.e.**, s. 47.

<sup>33</sup> IRC § 6213(a), added by the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, (TAMRA) § 6243(a).

<sup>34</sup> IRC § 6213(a).

<sup>35</sup> IRC § 6213(a).

## C. ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA ÇEKİŞMELİ (ADVERSARIAL) YARGILAMA

### 1. ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Genel Özellikleri

Anglo-Amerikan yargılama sistemi İngiltere'de krallık mahkemeleri tarafından yaratılan ve geliştirilen hukuka (case law) dayanır<sup>36</sup>. Genel anlamda yüksek mahkemelerin<sup>37</sup> benzer davalardaki önceki kararları, ilerideki emsal olaylarda ve davalarda dikkate alınır ve örnek oluşturur<sup>38</sup>. Bu sistemde medeni yargılama, genel olarak taraf hakimiyeti sistemine (adversarial) dayandığı için taraflar yarışan haklarını ileri sürdükten ve yükümlülüklerini yerine getirdikten sonra<sup>39</sup> mahkeme, tarafların maddi olaya ilişkin sunduğu delilleri değerlendirerek kendi özgün kararını oluşturur<sup>40</sup>.

Adversarial sistemin egemen olduğu ABD'de Yüksek Mahkeme'nin, belli bir somut olaya ilişkin oluşturduğu içtihat, diğer mahkemelerdeki emsal olaylar için bağlayıcıdır. İchtihatların bağlayıcılığı prensibi (the principle of binding of precedents) olarak anılan ilkeye "stare decisis" adı verilir<sup>41</sup>. Stare decisis ilkesine göre yargıç, maddi olayın değerlendirilmesini yaparken aynı konudaki geçmiş yargı içtihatlarındaki tartışılan hukuki meselenin üzerine inşa edilen maddi olayla ayniyet

<sup>36</sup> Ayşe Gülin Güralp, **Anglo Amerikan ve Kıta Avrupası Medeni Yargılama Hukuku Sistemleri'ndeki Reform Çalışmaları, Yeni Gelişmeler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 159.

<sup>37</sup> Vergi yargısı açısından Common Law içtihatlarının oluşmasında belirleyici olan, yılda toplam 75-100 civarında davayı temyizen inceleyen ABD Federal Yüksek mahkemesinden ziyade Federal İstinaf Mahkemeleri (13 adet olan: the U.S. Courts of Appeals), Federal Bölge Mahkemeleri (94 adet- (Federal District Courts) ile ABD Vergi Mahkemesidir (The U.S. Tax Court). Bkz.: Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 917.

<sup>38</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 6; Common Law'dan kastedilen somut uyuşmazlıkta uygulanacak birincil hukuk kaynağının, önceki içtihatlar olmasıdır. Civil law'da ise hukukun birincil kaynağı yargı içtihatları değil, pozitif hukuk kurallarıdır.

<sup>39</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 5.

<sup>40</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 161. Bu sistemde uygulanacak bir pozitif hukuk yoktur. Onun yerinde geçmiş yargı içtihatlarına dayanan doğal hukuk (common law) uygulanır.

<sup>41</sup> "Stare decisis" alt derece mahkemelerinin her koşulda üst yargı mercilerinin verdikleri kararlarla ve bu kararlarda yer verilen genel ilkelerle bağlı olmalarını ifade eder. Bkz.: *Helvering v. Hallock*, 309 U.S. 106, 60 S. Ct. 444, 84 L. Ed. 604, 1940 U.S. LEXIS 1210, 40-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9208, 23 A.F.T.R. (P-H) 1054, 1940-1 C.B. 223, 125 A.L.R. 1368, 1940 P.H. P62,018 (U.S. 1940), s. 119.

ifade edip etmediğini tespit eder. Ayniyet durumunda söz konusu maddi olaya ilişkin aynı olayı nitelendiren geçmiş yargı içtihadını uygularken, maddi olayda farklılık mevcutsa bu defa kendi yorumunu içeren içtihadını (case law) üretmek durumundadır. Bunu yaparken mahkemeler, kararlarında önündeki dosyadaki maddi olayın, hangi yönlerden geçmiş içtihatlardaki maddi olaylardan ayrıştığını göstermek durumundadır.

Bu sistemde doğal hukuk uygulaması geçerli olup maddi olayın nitelendirilmesi, geçmiş içtihatlar, sözlü deliller, ifadelerin harfiyen zapta geçirilmesi, taraf avukatları tarafından yürütülen sorgu ve çapraz sorgu usulleri<sup>42</sup> özellik arzeder<sup>43</sup>. Anglo-Amerikan yargı geleneğinde bulunan bu tür özellikli kurumlar, ortak hukuk sistemine sahip diğer ülke uygulamalarından önemli ölçüde gelişmiştir<sup>44</sup>.

## 2. ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Kıta Avrupası'ndan Farkı

ABD ortak hukukundaki vergi yargılama hukuku kuralları da taraf hakimiyetini esas alan çekişmeli (adversarial) sisteme göre düzenlenmiştir<sup>45</sup>. Taraf hakimiyeti sisteminin temel felsefesi uyuşmazlığın ortaya konulması safhasında tarafsız bir hakem gibi hareket eden yargıcın müdahalesi olmaksızın, tarafların getirdiği vakıalar ve deliller kullanılmak suretiyle ve mücadele edilerek gerçeğe ulaşılacağı varsayımına dayanır<sup>46</sup>. Yargıcın rolü, kendi açılarından sağlam delillerle destekledikleri tarafların savunmalarının ardından günün sonunda kazanan tarafı ilan etmektir<sup>47</sup>. Bu sistemde davanın yargıcını ve jüriyi ikna edebilmeleri amacıyla

<sup>42</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 5. Çekişmeli yargılamanın en önemli farkı, tarafların karşı tarafın sunduğu tanıkları çok ciddi şekilde çapraz sorguya tabi tutabilmeleridir. Çapraz sorgu metodu, tanık dışındaki diğer deliller için de geçerlidir. Yargıç da çapraz sorulamada soru sorabilmekte ise de bu yetkisini oldukça sınırlı durumlarda kullanmaktadır.

<sup>43</sup> Guralp, **a.g.e.**, s. 161.

<sup>44</sup> Guralp, **a.g.e.**, s. 161.

<sup>45</sup> Adversarial kelimesi eski Fransızca ve latince kökenli olup, "adversatiff" anlamına gelmektedir. Taraflar arasındaki yarış ve çekişmeyi ifade eden bu kelimenin Türkçe karşılığı "mücadeleci" kelimesidir. Bkz.: Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 177. Biz, bu çalışmada "adversarial" kelimesinin karşılığı olarak "çekişmeli" tabirini kullanmayı tercih ediyoruz.

<sup>46</sup> John A. Jolowicz, "Adversarial and Inquisitorial Models of Civil Prosedure" (Civil Prosedure), **International and Comparative Law, Quarterly (ICLQ)** Volume 52, April, 2003. s. 281-295.

<sup>47</sup> Jolowicz, **a.g.e.**, s. 281.

tarafllara ve avukatllarına mahkeme salonunda daha keskin bir şekilde mücadele etme imkanı verildiği için adversarial olarak nitelendirilir<sup>48</sup>. Buna göre davanın kapsamının, taraflarca ileri sürülen maddi olaya ilişkin iddialarla ve bu iddiaları ispata yönelik delillerle belirlenmesi şeklinde iki temel unsur vardır<sup>49</sup>.

ABD yargılama hukukunda adversarial sistemi açıklayan iki temel teoriden bahsedilir. Birincisi, herkesin tam rekabetçi bir ortamda kendisi ve takımı için elinden gelen azami çabayı göstermesi durumunda en iyi sonucun ortaya çıkacağı varsayımına dayanan “Adalet Oyunu Teorisi”<sup>50</sup>dir. Bu teoriye göre; gerçeğin rakip tarafların serbest mücadelesinin sonucu olarak kendiliğinden ortaya çıkacağına inanılmaktadır<sup>51</sup>. Diğeri ise jürili yargılama sistemidir<sup>52</sup>. Jürili yargılamalarda jüri mahkemenin yargılama prosedürüne, mahkeme de jürinin değerlendirme sürecine karışamaz<sup>53</sup>. Buna göre maddi olayların tespiti için delillerin sunulması ve tartışılmasının yapılacağı duruşma (trial) safhası öncesinde yargıçlar, tarafların “discovery” uygulamalarına nezaret ederek, tarafların ve üçüncü kişilerin maddi olayı ve diğeri savunmalarını ispata elverişli delillerin toplanmasına ilişkin kurallara

<sup>48</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 176-177.

<sup>49</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s.177. Yazar’ın aktarımına göre, Common Law sisteminin beşigi olan İngiltere’de 1997 yılında kabul edilen ve 1999 da yürürlüğe giren yeni hukuk usulü kurallarıyla (CPR), 1990 tarihli Mahkemeler Teşkilatı ve Hukuki Hizmetler Yasası, 1998 tarihli İnsan Hakları Yasası ve 1999 Adalete Erişim Yasalarında tanımlanan taraf yetkileri azaltılıp, yargıcın yetkileri artırılmasıyla İngiliz Hukukunun adversarial modelden giderek uzaklaştığı kabul edilmektedir. Bu bağlamda CPR Yasası’nın 32. maddesine göre, yargıç, taraflardan delil isteyebilir, delil istediğı konuları ve delil araçlarının niteliğini ve duruşmada delillerin sunum şeklini belirleyebilir. Sunulan delilleri kabul etmeyebilir, çapraz sorguyu sınırlandırabilir, belgeye dayanan delillere ilişkin discovery (delillerin açıklanması) uygulamasını sınırlandırabilir; mahkemenin izni olmadan bilirkişi-uzman görüşü sunulmasını reddedebilir. Daha fazlası için bkz.: Neil Andrews, **English Civil Prosedure**, Oxford University Press, Oxford, 2003, s. 33-45’den aktaran Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 177.

<sup>50</sup> Rolf Stürner, Christop Kern, “Comparative Civil Prosedure-Fundamentals and Recent Trends”, **H. Konuralp Armağani**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 1008.

<sup>51</sup> Michele Taruffo, “Principles and Rules of Transnational Civil Prosedure: An Evidentiary Epistemology”, **Penn State International Law Review** (2006-2007), Vol. 25: 2, s. 512.

<sup>52</sup> Jürili yargılamada; davayı dinlemek ve karar vermek için heyet halinde, aynı anda ve bir arada çalışması gereken ve halktan bireylerden oluşan jürinin bir araya getirilmesindeki zorluklar ve bunun yüksek maliyeti ve lojistik desteğe olan gereksinimler nedeniyle davalar kısa sürede, mümkünse tek bir celsede sonuca ulaştırılmalıdır. Yargılamanın ilk evresi ile maddi olayların ve delillerin ortaya çıkarılması anlamında kullanılan ikinci evre (discovery) jüri ve yargı için değil, tarafların birbirlerini bilgilendirmesi içindir. Zira, jüri ve yargıç, taraflarca bu iki evrede vakıf olunan delilleri ve maddi olayları duruşma safhasında inceleyebilecektir. Söz konusu delilleri ve maddi olayları açığa çıkarma görev ve yetkisi davanın taraflarına aittir. Stürner, Kern, **a.g.e.**, s. 1023.

<sup>53</sup> Göksu, **Hukuk Yargılması**, s. 134. “*Ad quaestionem facti non respondent iudices; ad quaestionem legis non respondent iuratores – Yargıçlar maddi sorulara, jüri üyeleri de hukuki sorulara cevap veremez*”.

uymalarını sağlamakla yetinirler<sup>54</sup>. Dolayısıyla yargıçlar uyuşmazlık konusu olay hakkında bağımsız bir tahkikat yürütemez, tanıkları bizzat sorgulayamazlar<sup>55</sup>.

Adversarial sistemde duruşma kural olarak tek bir oturumdan (trial) meydana gelir. Genellikle duruşma öncesinde ön yargılama aşamasında (pre-trial) yargıç önünde bir dizi görüşme ve ara oturumlar yapılmaktadır<sup>56</sup>. Bu safhada taraflara delillerin toplanması için son derece geniş yetkiler verilmesinin<sup>57</sup> nedeni, duruşma başladıktan sonra ilave malzeme araştırmak ve sunmak için önceki aşamalara geri dönmek mümkün olmadığı için<sup>58</sup>, avukatların sorgulamalarıyla ve delillerin tartışılmasıyla geçen duruşma sürecinin herhangi bir kesintiye ya da jüri değişikliğine mahal bırakılmaksızın başladığı andan itibaren hüküm verilinceye kadar sürdürülmek istenmesidir<sup>59</sup>. Diğer taraftan istinaf aşamasında katı biçimde uygulanan dışlayıcı delil kuralları nedeniyle<sup>60</sup> ön duruşma safhasında daha fazla dava malzemesi sunulması amacıyla geniş kapsamlı bir delil keşfi (discovery) gerekli olmaktadır<sup>61</sup>.

Buna karşılık, Türk yargılama hukukuna da esin kaynağı olan Kıta Avrupası yargılama hukuku kuralları, büyük ölçüde sınıflandırılmış ve kodifiye edilmiş çok sayıda genel kural ve prensip içerir ve kurallar soyut hukuki normlara dayanır<sup>62</sup>. En temel özelliği mahkemelerin esas görevinin yasaları uygulamak, yorumlamak ve

---

<sup>54</sup> Stürner, Kern, **a.g.e.**, s. 1009

<sup>55</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 162-163. Yazara göre, Anglo-Amerikan medeni yargılamasında teorideki pasif yargıç modelinden zaman içinde uzaklaşmakta, günümüzde artık daha aktif, etkin ve yönetici yargıç (managerial Judge) modeli benimsenmektedir.

<sup>56</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 163.

<sup>57</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 163.

<sup>58</sup> John C. Reitz, "Why We Probably Cannot Adopt the German Advantage in Civil Procedure", 75 **IOWA LAW REVIEW**, 1990, s. 1000-1007.

<sup>59</sup> Hein Kötz, "Civil Justice Systems in Europe and the United States", **Duke Journal of Comparative International Law**, Vol. 13, Issue, 61, 2003, s. 72, (Çevrimiçi), <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1138&context=djCIL>, 10 Aralık 2015. Bu durum orijinal dilde "*a common-law trial must be staged as a concentrated courtroom drama, a continuous show, running steadily, once begun, toward its conclusion*" şeklinde ifade edilir.

<sup>60</sup> Duruşmalar sırasında normalde maddi olayla ilgisi bulunmadığı halde, jüriyi yanıltma amacıyla ileri sürülen deliller, istinaf aşamasında reddedilmektedir (unacceptable).

<sup>61</sup> Stürner, Kern, **a.g.e.**, s. 1009.

<sup>62</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 6.

yasada düzenlenen kuralları somut uyuşmazlıklara uygulamak olan bu sistemde tüm hukuk alanları büyük ölçüde sistematize edilmiştir<sup>63</sup>.

Sorgulamacı (Inquisitorial) ya da araştırmacı (Investigative) yargılama sistemi<sup>64</sup> olarak da adlandırılan Kıta Avrupası (ve Türk) yargılama hukuku sisteminin<sup>65</sup> bir diğer özelliği, araştırma yetkisini<sup>66</sup> haiz olan yargıçların yargılama sürecinde aktif bir rol üstlenmiş olmasıdır<sup>67</sup>. Yargılamada hükme ulaşmak için öncelikle davada ileri sürülen iddia ve savunmaların tespiti ve ispatının doğruluk ve adilliği bakımından arz ettiği önem nedeniyle delillerin seçiminde ve toplanmasında yargıca ağırlık verilmektedir<sup>68</sup>. Zira yargıç, kendisine sunulan maddi olayları gerekli gördüğü şekilde soruşturamaz ise bunların gerçekliği konusunda tam bir kanaate varması ve doğru ve adil bir çözüme ulaşması mümkün olamaz. Bu nedenle yargılama usulünün maddi olayın doğruluğunu araştırma imkanını yargıca verecek şekilde yapılandırılması gerekir<sup>69</sup>. Sadece tarafların inisiyatifiyle yürütülen karmaşık ve pahalı bir usul modeli, yargılama sürecinin uzunluğu ve maliyetin yüksekliği nedeniyle daha zayıf durumda olan taraf açısından dezavantaj sağlar<sup>70</sup>.

Anılan çekinceleri nedeniyle Kıta Avrupası sistemi, yargıçlara daha aktif bir rol yüklemiştir<sup>71</sup>. Yargıcın yargılama sürecindeki asli bir aktör olarak rolü, maddi olaya ilişkin uyuşmazlıklara ve delillere ilişkin belgelerin elde edilmesi, şahitlerin sorgulanması, bilirkişiye ve keşfe başvurulmasını da içerecek şekilde delillerin toplanması sürecini yönetmektir<sup>72</sup>. Taraflara bu açıdan yargıca şahitlere ve bilirkişilere yöneltilmek üzere ilave önerilerde bulunmak, maddi olaya ilişkin uzman görüşü vb. raporlar sunmak gibi tali sayılabilecek görevler düşmektedir<sup>73</sup>. Yargıçlar açısından ABD’de yürütülen jüri yargılamalarda verilecek olan hükmü tahmin

---

<sup>63</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 6.

<sup>64</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s.181.

<sup>65</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 174-176.

<sup>66</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 7; Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 183, “Adversary” sistemin karşıtı olan “investigative” sistemde, yargıç yargısal prosedürün yürütülmesinden sorumludur.

<sup>67</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 7. Bu sistemde mahkemece davanın hem şekli hem de maddi bakımdan ele alınması, delillerin toplanması ve uyuşmazlığın çabuk biçimde sonuçlandırılması amaçlanır.

<sup>68</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 182.

<sup>69</sup> Alagonya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 6.; Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 182.

<sup>70</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 183.

<sup>71</sup> Kötzt, **a.g.e.**, s. 74-77.

<sup>72</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 183.

<sup>73</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 183.

etmek Kıta Avrupasına oranla daha güçtür<sup>74</sup>. Zira Kıta Avrupası'ndaki yargıçlar dosyadaki delillere daha fazla vakıftır.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, ABD yargılama sisteminin Kıta Avrupası sisteminden farklılığının bir sonucu olarak, ABD'de yargıç bu sistemde daha pasiftir. Bunun nedeni olarak bu hukuk geleneğinde yargıcın hukukun sözcüsü olma (law-declaring) işlevi verilmesidir. Ayrıca yargıçlar, geçmiş içtihatlarla dayanan yargılama hukuku doktrinlerini de dilediği gibi yorumlama serbestisine sahiptir<sup>75</sup>. Yargıca bu yetkilere ilaveten bir de delillerin sunulması sürecinde bir rol verilmesi onu yargılamanın mutlak aktörü konumuna getireceğinden bundan sakınılması amaçlanmıştır. Ancak yine de belirtmek gerekir ki hem adversarial hem Inquisitorial sistemin uygulanması ülkeden ülkeye farklılık arz etmekte, aslında ülkelerin yargılama hukukları az ya da çok birbirine benzemekte ve tamamıyla saf bir uygulama bulunmamaktadır<sup>76</sup>.

Delil hukuku ve sistemi açısından bakıldığında ABD vergi yargılama sisteminde uyuşmazlıkların çözümünde yasal delil sistemine dair bir emare söz konusu olmadığı için kural olarak serbest delil sisteminin geçerli olduğu söylenebilir. Ancak oldukça gelişmiş bir delil hukukunun ve bir çok delil kuralının bulunduğu ABD yargılama hukukunda delil olarak kullanılacak olan ispat araçlarının daha öngörülebilir olduğu söylenebilir.

## **II. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER**

### **A. ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR**

ABD federal yargılama hukukunda delillere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı temel kaynakların başında “Federal Medeni Usul Kuralları” (Federal Rules of Civil

---

<sup>74</sup> Kötz, **a.g.e.**, s. 75.

<sup>75</sup> Jeffrey S. Parker, “Comparative Civil Procedure and Transnational “Harmonization”: A Law-and-Economics Perspective”, **11th Travemunder Symposium on the Economic Analysis of Procedural Law**, 2009; George Mason Law & Economics Research Paper No. 09-03., s. 32. (Çevrimiçi), [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1325013](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1325013), 2 Ocak 2015.

<sup>76</sup> Jolowicz, **Civil Prosedure**, s. 281.

Procedure-FRCP)<sup>77</sup> gelmektedir. Bunun dışında vergi yargılamasında da kullanılan ve tüm federal mahkemelerde delillerin sunulmasında uygulanan kurallar, müstakil bir delil yasası niteliğindeki “Federal Delil Kuralları’nda (Federal Rules of Evidence-FRE)<sup>78</sup> düzenlenmiştir.

ABD Federal Vergi Mahkemesi’nin<sup>79</sup> yargılama usulü kuralları ise IRS Yasası’nın 7453’üncü maddesi uyarınca çıkarılan “ABD Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları” (US Tax Court Rules of Practice and Procedure TCRPR)<sup>80</sup> başlıklı Vergi Mahkemesi Tüzüğü’nde düzenlenmiştir. TCRPR’de yer alan kurallar, FRCP’den aktarılarak<sup>81</sup> Federal Vergi Mahkemesi için özel olarak uyarlanmıştır. Vergi mahkemesi’nce, delillerin kabul edilebilir olup olmadığı, FRE’de yer alan kurallara göre belirlenir<sup>82</sup>. Delillerin sunulmasına ilişkin kurallar dışında ABD Vergi Mahkemesi’nce yürütülen yargılama prosedüründe FRE değil, kendi usul kurallarını düzenleyen TCRPR uygulanmaktadır<sup>83</sup>. Bu başlık altında yargılama hukukuna etkisi bağlamında medeni yargılama sürecinin tamamını kapsayan kuralların yer aldığı FRCP’deki kurallar ile genel yetkili federal bölge mahkemelerdeki delil kurallarını düzenleyen FRE’de yer alan delil kurallarına ilişkin hükümlerden bahsedilecektir.

---

<sup>77</sup> “Federal Rules of Civil Procedure”, (Çevrimiçi), <http://www.uscourts.gov/uscourts/rules/civil-procedure.pdf>. 10 Ekim 2013.

<sup>78</sup> Federal Rules of Evidence, (Çevrimiçi), <http://www.uscourts.gov/uscourts/rules/rules-evidence.pdf>. 10.10.2013. Bu delil kuralları, federal bölge mahkemelerinde görülen vergi dahil tüm davalarda uygulanmaktadır.

<sup>79</sup> Bu çalışmada ABD federal yargı sistemindeki vergi yargılama hukuku kuralları incelenecektir. Eyalet mahkemelerinin ne içtihatlarına ne de kurallarına ilişkin bir değerlendirmede bulunulmayacağı için, vergi mahkemesine yapılan atıflarla Washington’da ABD Federal Vergi Mahkemesi (the US Tax Court) kastedilmektedir.

<sup>80</sup> **US Tax Court Rules of Practice and Procedure**, Y.Y. (Çevrimiçi) <http://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf>, 15 Ekim 2013.

<sup>81</sup> Georgetown University Law Library, **Federal Court Rules Research Guide**, (Çevrimiçi), [http://www.law.georgetown.edu/library/research/guides/federal\\_court\\_rules.cfm](http://www.law.georgetown.edu/library/research/guides/federal_court_rules.cfm), 28.2.2015.

<sup>82</sup> Joni Larson, “**Tax Evidence III: A Primer on the Federal Rules of Evidence as Applied by the Tax Court**”, ” (Tax Evidence III), Vol. 62, No. 3, Spring 2009, (Çevrimiçi), <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-fall11-rizek-rules-paper.authcheckdam.pdf>, 28 Şubat 2015.

<sup>83</sup> 26 U.S. Code § 7453; “*Rules of Practice, Procedure, and Evidence*”.



## 1. Federal Medeni Yargılama Hukuku Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Civil Procedure-FRCP)

ABD hukukunda, federal mahkemelerde kullanılan çok geniş kapsamlı ve ayrıntılı bir delil hukuku ve bu hukukun gelişim sürecinde ortaya çıkan delil kuralları bulunmaktadır.

Federal Medeni Yargılama Hukuku Kuralları (FRCP)<sup>84</sup>, delillerin değerinden ziyade, delillerin mahkemeye getirilmesi sürecini düzenlemektedir. Burada Federal Medeni Yargılama Hukuku Kuralları ve Federal Delil Kuralları (FRE) Yasası arasındaki ilişkiye değinmekte yarar vardır. FRCP'nin delillerle ilgili olan beşinci bölümü, ispat hukukundan ziyade, discovery sürecindeki, delillerin yargılamaya nasıl getirileceğini, sunulmayan delillerin karşı tarafça nasıl talep edilebileceğini, bu talebin hangi delilleri içerdiğini, bu talebi mahkemenin hangi durumlarda haklı görüp, karşı tarafı zorlayabileceğini ve nihayet bunlara uyulmadığı takdirde olası yaptırımlara dair hükümleri düzenlemektedir<sup>85</sup>. FRCP'ye göre ilk derecede olağan yargılamanın üç aşamada yürütüleceği öngörülmüştür<sup>86</sup>. Bunlar dilekçeler (pleadings) ve taleplerin (motions) sunulması; delil keşfi ve ifşası (discovery ve disclosure) uygulamaları ile duruşma (trial) ve duruşma dışı yollardan uyuşmazlığın çözümüdür. Söz konusu uygulamaların neredeyse aynısı vergi mahkemesinin usul kurallarını düzenleyen TCRPR'ye aktarıldığı için burada ayrıca incelenmeyecektir. Belirtmek gerekir ki, Türkiye'deki gibi İYUK'tan, HMK'ya atıfta bulunmak yerine FRCP'deki kuralların TCRPR'ye aktarılması yöntemi benimsenmiştir. Bu suretle

---

<sup>84</sup> Federal Rules of Civil Procedure'ün Türkçe karşılığı olarak, "Federal Medeni Yargılama Hukuku Kuralları" olarak çevrilmiştir. Yapılış tarzı itibariyle ABD yasama organının onayından geçerek bir yasama faaliyeti sonucu oluşturulan klasik bir yasa değildir. FRCP, Yüksek Mahkeme Başkanı tarafından atanan hâkimler, avukat ve profesörlerden oluşan bir komite tarafından hazırlanır, kamuoyunun yorumlaması ve önerilerini almak için yönetim ofisi tarafından yayımlanır. Birleşik Devletler Yargı Konferansı (the Judicial Conference of the U.S.) tarafından onaylandıktan sonra Federal Yüksek Mahkeme tarafından resmi olarak ilan edilir. Kongre bu kuralları iptal etmediği veya değiştirmedeği takdirde bunlar hukuk kuralları haline gelir. Açığül, **a.g.m.**, s. 70-71.

<sup>85</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 14.

<sup>86</sup> R. Shelby Grubbs, R. Esther Decambra, "**United States International Civil Procedure**" (Ed. S.R. Grubbs) Kluwer Law International, Great Britain, 2003, s. 782.

vergi yargılama hukukuyla bağdaşmayan hükümler ayıklanmış ve vergi yargısına özgü yeni kurallar eklenmiştir<sup>87</sup>.

## 2. ABD Federal Delil Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Evidence-FRE)

ABD federal medeni yargılama hukukunda<sup>88</sup> delillere ilişkin temel kurallar Federal Delil Kuralları'nda (Federal Rules of Evidence-FRE) yer almaktadır<sup>89</sup>. Delil hukukunun en önemli konusunu oluşturan, hâkimin veya jürinin, bir vakıanın hangi deliller ile ispat edilmiş sayabileceği<sup>90</sup> ve bu delillerin duruşmada nasıl tartışılacağına ilişkin hususları inceleyen ispat hukuku kuralları FRE ile düzenlenmiştir<sup>91</sup>. FRE genel yetkili federal bölge mahkemelerinde görülen tüm hukuk ve ceza davalarında uygulanmaktadır<sup>92</sup>. Bununla birlikte vergi yargısı açısından ikincil kaynak niteliğindeki düzenleme olan FRE, vergi mahkemesinde delillerin kabul edilebilirlik yönünden değerlendirilmesinde kullanılır<sup>93</sup>.

Delillerin sunulması ve kabul edilmesi sürecine büyük önem atfedildiği ABD yargılama hukukunda FRE'nin önemli bir kısmı "değerlendirme yasağı kuralları"na (exclusionary rules) ayrılmıştır<sup>94</sup>. Hangi delillerin kabul edilebilir olup olmadığını

<sup>87</sup> Örneğin, yargılama hukukumuzda bilirkişi deliline ilişkin kurallar HMK'da düzenlenmiştir. Adalet Bakanlığı çıkardığı "*Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik*" te idari yargı kapsam dışı bırakılmıştır. Dolayısıyla yönetmelikte geçen düzenlemelerinden idari yargıda uygulanıp uygulanmayacağı konusu belirsizdir. Diğer yandan İYUK ile bilirkişi seçme konusunda vergi yargıcına takdir hakkı tanınmışken, anılan takdir hakkının Adalet komisyonlarına verilmesi İYUK hükümleriyle çelişki arz edecektir. Bu husus yönetmelik hükümlerinin uygulanabilirliğini tartışmalı hale getirecek sorunsaldır.

<sup>88</sup> Amerika'da 1973 yılında Federal Yüksek Mahkeme tarafından hazırlanan ve yayınlanan ortak kurallar bütünü (Federal Rules of Evidence), Kongre tarafından 1975 yılında yasalaştırılmış olup, en son değişiklik 2013 yılında yapılmıştır (FRE, Foreword).

<sup>89</sup> FRE'de yer alan kurallara ilişkin daha geniş açıklamalar için bkz.: Michael H. Graham, **Federal Rules of Evidence in a Nutshell**, Thomson/West Publishing, 8th Ed. MN, 2011; Geoffrey C. Hazard, Michele Taruffo, **American Civil Procedure, An Introduction**, Yale Univ. Press, New Haven, Connecticut, 1997; Maurice Rosenberg, Hans Smit, Rochelle C. Dreyfuss, **Elements of Civil Procedure, Cases and Materials**, Foundation Press, 5th Edition, Westbury, 1990.

<sup>90</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 18.

<sup>91</sup> Federal mahkemelerin içtihatları ile geliştirilen usul hukuku niteliğindeki "Delil Hukuku"nun (Evidence Law) yargılama usulüne dair kurallarını teşkil eden FRE eyalet mahkemeleri için bağlayıcı değildir (FRE, R. 302). Eyalet mahkemelerinin söz konusu federal delil yasası ile paralellik arz edebilen kendi özel usul yasaları mevcuttur.

<sup>92</sup> USCS Federal Rules Evidence, R. 101.

<sup>93</sup> Larson, **Tax Evidence III**, s. 558.

<sup>94</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 106.

belirleyen bu kurallar FRE’de oldukça detaylı bir şekilde düzenlenmiş olup, “duyum tanıklığı” (hearsay- FRE:VIII), “ilgililik” (relevancy) ve “önemli olma” (materiality) (FRE: IV), “doğrulama” (authentication) (FRE: IX) ve “en yakın delil” (best evidence rule) (FRE: X)<sup>95</sup> vergi yargılama hukukunda da kullanılan başlıca delil kuralları olarak sayılabilir.

FRE’nin amacı başlıklı 102’nci kuralda, maddi gerçekliğin daha doğru bir şekilde ortaya konulması ve daha adil bir delil değerlendirmesi sürecini temin etmesi için, delil ikamesi sürecinin hakkaniyetli bir şekilde, gereksiz gecikme ve harcamalardan kaçınacak ve delil hukukunu geliştirecek şekilde yorumlanması gerektiği belirtilmiştir. Bu kurallar sayesinde taraflar, mahkemeye ve haklarında uygulanacak olan usul kurallarına güvenerek delillerini ikame ederler. Eğer bu kurallar olmasa idi, delillerin kabul edilebilirliği (admissibility of evidence) konusundaki belirsizlik nedeniyle tarafların gerekli şekilde savunmalarını yapmaları mümkün olmazdı.

Son yıllarda ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar doğrultusunda Federal Yüksek Mahkemenin onayı ile temel hükümleri etkilemeyecek şekilde, özellikle dilinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla FRE’de 2011 yılında önemli değişiklikler (restyle) yapılmıştır<sup>96</sup>.

Söz konusu değişikliği hazırlayan komisyonun başkanı, Robert L. Hinkle, “*öteden beri duruşmaların çoğuna uygulanacak olan delil kurallarını bilmeden gelen avukatların, spontane bir şekilde duruşma sırasında öğrenebildikleri bu kurallar nedeniyle ortaya çıkan belirsizlik hallerine bir son vermek ve herkes tarafından*

---

<sup>95</sup> Göksu, **a.g.e.**, s. 106.

<sup>96</sup> “2011 Amendment To Restyle The Federal Rules Of Evidence”, (Çevrimiçi) <http://federal-evidence.com/node/1051>, 20 Nisan 2013) Bu değişiklik teklifi için Yüksek Mahkeme Başkanı (Roberts) tarafından görevlendirilen akademisyenler, federal mahkeme yargıçlarının ve federal yargı dernekleri temsilcilerinin katılımıyla oluşturulan bir hazırlık komisyonunun hazırladığı metin, ABD Yüksek Mahkemesi ile Federal Yargı Konseyinin (U.S. Judicial Conference ) onayı ile Kongreye sunulmuş ve 1 Aralık 2011 tarihinde yasalaşmıştır. Halka açık şekilde yürütülen hazırlık komisyonu toplantılarında görevlendirilen uzmanlar dışında, halktan ilgililer de bu yasaya ilişkin tekliflerde bulunabilmektedir. Daha geniş bilgi için bkz: “Federal Evidence Review, “Questions and Answers: The Hon. Robert L. Hinkle Discusses Recently Restyled Federal Rules of Evidence”, Vol. 9, No. 3 **Federal Evidence Review**, March 2012, s. 225, (Çevrimiçi), [http://federalevidence.com/pdf/FRE\\_Amendments/2011Amendments/Evidence\\_Viewpoints\\_FRE%20Restyling%20\(March%202012\).Pdf](http://federalevidence.com/pdf/FRE_Amendments/2011Amendments/Evidence_Viewpoints_FRE%20Restyling%20(March%202012).Pdf), 21 Nisan 2013.

*anlaşılabilen ve açık bir dille yazılan kurallar bütünü şeklinde revize edilmesi amacıyla” bu reform çalışmasının başlatıldığını belirtmiştir<sup>97</sup>.*

Maddi gerçeği tespit edecek olan yargıç da olsa jüri de olsa, delillerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin kuralların uygulamasındaki esneklik ve belirsizlikler taraflara ciddi şekilde zarar vereceğinden bu usul kurallarına uygun hareket etmek mahkemelere duyulan güven ve istikrar açısından oldukça önemlidir<sup>98</sup>. Bu açıdan tarafların etkili bir şekilde kendilerini savunabilmeleri açısından delil kurallarını çok iyi anlamaları ve mahkemece bunların nasıl değerlendirileceğini öngörebilmeleri zorunludur<sup>99</sup>.

Bu bağlamda ABD Federal Vergi Mahkemesi’nde yargılama sürecine ilişkin usuli işlemler ve ispat kuralları RPRTC’de yer alan usul kurallarına göre uygulanmaktadır. Diğer taraftan hem FRE hem de RPRTC’de yer alan kurallar içinde olaya özgü uygulanabilir bir hüküm bulunmadığı takdirde Mahkeme, Federal Medeni Yargılama Hukuku Kurallarına (FRCP) göre<sup>100</sup> yargılama sürecini yürütmek durumundadır.

### **3. Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Delil Konusu**

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere FRE adlı usul yasasında yer alan hükümler, delillerin sunulması ve delillerin kabul edilebilirlik yönünden değerlendirilmesi sürecinde kullanılmaktadır. ABD Vergi Mahkemesi’nin yargılama sürecinde FRE’de yer alanlar dışındaki yargılama usul kuralları “ABD Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları” başlıklı Mahkeme tüzüğünde<sup>101</sup>

<sup>97</sup> Federal Evidence Review, **a.g.e.**, s. 227.

<sup>98</sup> Snyder v. Commissioner, 93 T.C. 529, 531-32 (1989).

<sup>99</sup> Larson, **Tax Evidence III**, s. 557.

<sup>100</sup> “Federal Rules of Civil Procedure for the United States District Courts.”

<sup>101</sup> **Rules of Practice and Procedure of the United States Tax Court (TCRPP)**. Türkiye’de yargı organlarının işleyişi, usuli işlemleri ve yargılama prosedürlerine ilişkin normlar, yasal bir çerçevede parlamento tarafından hazırlanmaktadır. Bu yasal çerçevenin hazırlık sürecinde, yargı organları temsilcilerinin rolü çoğu zaman sadece görüş bildirmekten ibaret olduğu için, yasama organınca bu öneriler (yürütme organının takdirine de bağlı olarak) kimi zaman dikkate alınmakta, kimi zaman da pratik ya da politik nedenlerle göz ardı edilebilmektedir. Kesin olan şu ki bağımsız bir erk olan yargı, kendi alanında uygulanacak usul kurallarını belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Oysa bir diğer devlet erki olan yasama kendi iç işleyişine ilişkin Meclis

düzenlenmiştir. Bu tüzük, 26 sayılı IRS Yasası'nın 7453'üncü maddesinde tanımlanan yetkiye istinaden bizzat mahkeme tarafından hazırlanarak kabul edilen ve yargılama usulü tüzüğü niteliğinde bir düzenleyici işlem olarak yargılamadaki tüm taraflar için bağlayıcı kurallar içermektedir.

Vergi Mahkemesi'ndeki bazı yargıçlar, TCRPP R. 143'te düzenlenen kurallara sıkı sıkıya bağlı bir yorum yaklaşımını benimserken, bazı yargıçların bu kuralları esnek olarak yorumladıkları görülmektedir<sup>102</sup>. Bu bağlamda örneğin tanık ifadesine başvururken, ifadeye başlamadan önce hazır olan sorularla bağlı kalan yargıçlara karşılık daha esnek bir yorumla, ifade alma esnasında gelişen yeni durumlara göre soruların yönünü ve derinliğini değiştiren yargıçlar da vardır. Bu anlamda hangi yargıcın davaya baktığını bilmek ve bu yargıcın yaklaşım tarzını bilmek davanın kazanılması açısından son derece yararlı olabilmektedir<sup>103</sup>. Bu özellikleri nedeniyle ABD Vergi Mahkemesinin, federal yargı sistemi içinde delillerin değerlendirilmesi sürecinde yargıçlarca kullanılan takdir yetkisi açısından oldukça özel bir mahkeme olduğu kabul edilmektedir.<sup>104</sup>

TCRPP tüzüğünün “Duruşmalar” başlıklı 9'uncu bölümünde yer alan “ispat kuralları” (md. 142) ve “deliller” başlıklı alt bölümleri (md.143) vergi yargılama hukukunun delillere ilişkin uygulanacak kurallarının belirlendiği en önemli yazılı metinleridir. Bu kurallara göre ispat yükü öncelikle ele alınmış ve burada ispat yüküne ilişkin genel kurallar belirtildikten sonra kaçakçılık suçları, tüzel kişiliklerin durumu, şirket hisselerinin devrinde devreden sorumluluğu gibi konularda ispat yükü ve el değiştirme halleri düzenlenmiştir.

TCRPP'nin deliller başlıklı 143 nolu kuralında, sözlü ifade (testimony), tek taraflı ifade (Ex Parte Statement), (yeminli) beyanlar (Depositions), belgeler

---

içtüzüğünü kendisi hazırlayıp, uygulamaya ilişkin usulleri kendisi belirleyebilmektedir. Bu konuda tek istisna kendi usul kurallarını bir içtüzükle yapma yetkisine sahip olan Anayasa Mahkemesidir. Tez içinde “TCRPP” kurallarını tıpkı Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü gibi, “tüzük” başlığı altında değerlendirmeyi uygun görüyoruz.

<sup>102</sup> Collins, Robbins, **a.g.e.**, s. 108.

<sup>103</sup> Collins, Robbins, **a.g.e.**, s. 108.

<sup>104</sup> Erin M. Collins, Edward M. Robbins Jr, **Internal Revenue Service Practice & Procedure Desk-book**, Practising Law Institute, 4. Edition, 2010, “Chapter 6 Tax Court Litigation and Claims for Refunds”, s. 108, (Çevrimiçi) [http://www.pli.edu/public/booksamples/606\\_sample6.pdf](http://www.pli.edu/public/booksamples/606_sample6.pdf), 28 Şubat 2015.

(Documentary Evidence) ve bilirkişi (Expert Witness) raporlarına ilişkin usul konuları düzenlenmiştir.

#### 4. 26 Sayılı İç Gelir İdaresi Yasası'nda Delil Konusu (Internal Revenue Code-IRC)

ABD federal vergi idaresi olan IRS'in (Internal Revenue Service)<sup>105</sup> Hazine Bakanlığı'na bağlı bir devlet birimi olarak temel görevi, tüm federal vergilerin hazine adına toplanmasını sağlamaktır. IRS'in diğer görevleri ise ithalat üzerindeki vergileri uygulamak ve alkollü içkiler ile uyuşturucu ilaçlarının satışına ve bazı malların üretimine ilişkin birtakım yasal düzenlemelerin gerektirdiği zorlayıcı uygulamaları yapmaktır<sup>106</sup>. IRS tarafından yapılan vergilendirme işlemlerine ilişkin tüm usuli işlemler, ABD Kanunnamesi'nde (The US Code) 26 sayılı başlık altında<sup>107</sup> yer alan İç Gelir İdaresi Yasası'nda (IRC) düzenlenmiştir<sup>108</sup>. İlk olarak 1939 yılında çıkarılan ve en son 1986 yılında yapılan temel değişikliklerden bu yana halen yürürlükte olan IRC'de<sup>109</sup> FRE'deki gibi tek tek sayma yoluyla nelerin delil olarak kullanılabileceğine dair hükümler yer almamaktadır. IRC'de daha ziyade, ihbarname'nin düzenlenmesi, idari ve yargısal itirazlar, inceleme usulü, delillerin elde edilmesine ilişkin kurallar yer almaktadır.

26 sayılı IRC'nin "F" alt başlığında (Procedure and Administration)<sup>110</sup> yargısal aşamaya ilişkin hükümleri de içermek üzere vergilendirme işlemlerine dair usul kuralları düzenlenmiştir. Yasanın 6201 ila 6207'nci maddeleri arasında vergi

<sup>105</sup> Internal Revenue Service, **Historical Highlights of the IRS**. (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/uac/Historical-Highlights-of-the-IRS>, 1 Şubat 2015. IRS, ABD iç savaşı sonrasındaki kamu masraflarını ve ilave gelir ihtiyacını karşılamak üzere yeni tür vergilerin ihdası amacıyla 1 Temmuz 1862 tarihli yasa ile kurulmuştur.

<sup>106</sup> Karyağdı, **a.g.e.**, s. 22.

<sup>107</sup> "Federal tax law begins with the Internal Revenue Code (IRC), enacted by Congress in Title 26 of the United States Code (26 U.S.C.)."

<sup>108</sup> Dykes, **a.g.e.**, s. 6. Yazar'a göre, vergilendirmeye ilişkin en temel yasa olmasına rağmen IRC'in vergi avukatları arasında yeterince popüler olmamasının nedeni, yorumlanmasının oldukça zor olması, yasanın sistematikteki bozukluklar ve hükümlerinin birbirleriyle uyumsuz, çelişkili ve düzensiz olmasıdır. Söz konusu sistematik bozukluğun temel nedeni de günün gelişen koşullarına ve ihtiyaçlarına göre sürekli güncelleniyor olmasıdır. Dolayısıyla uygulayıcılar açısından bu kuralların anlaşılması için uzun yıllar üzerinde çalışılması gerekmektedir.

<sup>109</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>110</sup> "Usul ve Yönetim" başlığı altında IRC'in 6001 ila 7874 nolu alt maddelerde vergilendirmeye ilişkin usul kuralları düzenlenmiştir.

incelemesine ilişkin genel hükümler, 6211 ila 6216'ncı maddeler arasında vergi tarhiyatı (deficiency) ve ihbarname (notice of deficiency) ile vergi mahkemesinin tarhiyat üzerinde yaptığı değerlendirmenin sonuçlarına dair hükümler yer almaktadır. Buradaki kurala göre Vergi Mahkemesi, IRS'in yaptığı tarhiyattan daha fazla bir vergi ödenmesi gerektiği yönünde bir tespit de yapabilir<sup>111</sup>. Şüphesiz ki, ABD Vergi Mahkemesi'nin görev alanı sadece vergi tarhiyatlarıyla sınırlı değildir. Verginin tahsilini de içeren vergilendirmeye ilişkin tüm işlemlere dair yargılama usulü kuralları IRC'nin 76'ncı bölümünde yer alan yargılama usulleri (Judicial Proceedings) başlığı altında yer alan 7401 ila 7494'üncü maddeler arasında düzenlenmiştir.

## **B. FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER**

ABD federal vergi yargılama hukukunda kullanılan deliller genel olarak, yükümlülerin vergiye tabi kazançlarını ve bu kazançları elde etmek için yaptığı harcamaları gösteren IRC'in 6001'inci maddesinde öngörülen usullere göre düzenlenen faturalar ile ticari defterler, envanter defteri (inventories), elektronik verilerin tutulduğu kayıtlar ve benzeri türdeki delillerdir. Bu delillerin yanı sıra tank ifadesi, bilirkişi raporu gibi deliller de kullanılmaktadır. IRS'in, yükümlülerce ve üçüncü kişilerce sunulan bildirim ve beyannameler üzerinde yaptığı bilgisayar taramaları (automatic data processing system) sonucu elde ettiği verilerle, talep üzerine yükümlülerin yaptıkları açıklamalar da delil olarak kullanılabilir<sup>112</sup>. Bunun dışında delil yerine geçen karinelere de ispat aracı olarak yararlanılmaktadır. Üçüncü kişilerin bildirimlerinde bir başka vergi yükümlüsünün elde ettiği gelir daha fazla gösteriliyorsa, IRS bu beyana dayanarak tarhiyat yapabilir.

<sup>111</sup> Bu yönüyle ülkemizdeki vergi mahkemeleri tarh edilen verginin dava konusu miktardan daha fazla ödenmesi gerektiği yönünde bir hüküm kurması mümkün değildir. Ancak IRS, böyle bir tespit durumunda tarhiyat miktarının artırılmasını isteyebilmektedir. (IRC 6214)

<sup>112</sup> Internal Revenue Service, "National Office Field Service Advice", Department of the Treasury, Washington D.C.2002, s. 3, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0229011.pdf>, 10 Aralık 2015.

Böyle hallerde yükümlü, elde ettiği gelire ilişkin üçüncü kişinin bildirimini yanlış olduğunu güvenilir delillerle ortaya koymak zorundadır<sup>113</sup>.

FRE'deki yargılama sürecindeki tüm usuli uygulamaların adil bir biçimde yönetilmesi, gereksiz masraflardan ve yargısal sürecin uzamasından kaçınılması ve delil hukukunun gelişimini sağlayacak şekilde maddi gerçeğin anlaşılmasını amaçlayan kuralları uygulamak zorunda bulunan yargıçların delillerin değerlendirilmesindeki rolleri, bunların “kabul edilebilir” (admissible) olup olmadığını değerlendirmeleri ile sınırlı kalmaktadır. Ancak bu değerlendirme, yargılama aşamasında değil, ön yargılama aşamasında gerçekleşmektedir<sup>114</sup>. Taraflar karşılıklı olarak bilirkişi raporu, tanık beyanı vb. delilleri mahkemeye sunarlar. Sunulan bu delilin kabul edilebilir olup olmadığına ilişkin itirazda bulunulması üzerine ya da bizzat yargıç tarafından bir delilin kabul edilebilir olmadığına resen karar verilmesi halinde, sunulan delilin yargılama aşamasında kullanılması ihtimali ortadan kalkmaktadır<sup>115</sup>.

Delillerin, ister tanık ifadesi delili olsun ister bir başka yazılı belgeye dayanan delil olsun duruşma öncesinde taraflara gönderilmesi gerekir. Eğer duruşma sırasında karşı taraf iddialarını çürütecek mahiyette bir delil daha önceden karşı tarafa gönderilmemişse, yargıç bu delilin çıkartılmasına hükmedebilir. Nitekim vergi mahkemesi Barkley Co. v. Commissioner kararında duruşmadan sadece iki gün önce sunulduğu için vergi idaresince davacıya gönderilen ve karşı tarafı itham eden bir delili duruşmada reddetmiştir<sup>116</sup>.

## **1. Federal Delil Yasası'nda (FRE) Yer Alan Deliller**

### **a. Tanık İfadesi (Witness Statement)**

Tanık ifadesi Anglo Sakson sisteminin önemli delil kaynaklarından biridir. FRE'ye göre yasada aksi belirtilmedikçe herkesin tanık olma hakkı vardır (FRE, R.

---

<sup>113</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>114</sup> Ertan Demirkapı, “Anglo-Amerikan Hukukunda Bilirkişilik Kurumunda Yeni Eğilimler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, S. 2, 2003, s. 49.

<sup>115</sup> Demirkapı, **a.g.e.**, s. 50.

<sup>116</sup> Barkley Co. v. Commissioner, 89 T.C. 66, 1987 U.S. Tax Ct. LEXIS 96, 89 T.C. No. 7 (T.C. 1987)



601). Tanıklık etmeye ilişkin öncelikle FRE’de yer alan hükümler uygulanır<sup>117</sup>. Duruşma sırasında tanığa vicdani kanaatine göre ifade vereceğine dair yemin ettirilir<sup>118</sup>. Yargılama safhasında tanıkların ifadesi alınırken, maddi olayın daha iyi anlaşılabilmesi ve olayın hatırlanabilmesi amacıyla tanığa daha önceden yazdığı bir metni getirip okumasına imkan tanınır. “Ferguson v. Commissioner”<sup>119</sup> kararında açıklandığı üzere, bazı hallerde tanık deliline başvurulurken yemine gerek olmaksızın, doğru bir şekilde ifade vereceğini beyan etmesi de yeterli görülmektedir (R. 603).

Duruşma öncesinde ya da duruşma sırasında verilen sözlü ifadelere olduğu gibi, dağıtılan yazılı metinde geçen ifadelere de konuyla ilgisiz olduğu gerekçesiyle itiraz edilebilir ve metinden çıkartılması sağlanabilir (FRE, R. 612). Uyuşmazlıkla ilgili eğer tanığın daha önce verdiği bir ifade söz konusu ise bu ifade tanığa ya da diğer taraf avukatına sunulur. Tanığın daha önceki ifadelerinde, eğer haricen başka bir delil açığa çıkmış ise, bu ifadeyi teyit edip etmediği sorulmak ve gerekirse avukatlara sorgulatmak suretiyle sonucuna göre bu yeni bilgi delil olarak kabul edilebilir (FRE, R. 613). Mahkeme resen ya da taraflardan birinin isteği üzerine tanık çağırabilir ve tüm tarafların çağırılan tanığa çapraz sorgu yöntemiyle soru sorma hakları vardır (FRE, R. 614). Tanıklar sadece gördüklerini ve duyduklarını aktarmakla yükümlüdürler, bunun dışında görüş ve yorumlarını aktarmalarına kural olarak izin verilmez<sup>120</sup>. “Weiss v. Commissioner”<sup>121</sup> kararında açıklandığı üzere, hukuka aykırı yollardan elde edilen tanık ifadesine dayalı olarak yapılan vergi tarhiyatına ilişkin davalarda, değerlendirme yasağı kapsamında olan hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin dışlanması kabul edilmemektedir<sup>122</sup>.

<sup>117</sup> Joan Dell, Inc. v. Commissioner, 35 T.C.M. (CCH) 1618, 1976 T.C.M. (P-H), 76, 356. 1976.

<sup>118</sup> FRE, R. 603. FRE Yasası’nda tanığın delil niteliğine ilişkin hükümler yasanın 6’ncı maddesinde bulunan 611 ila 615 nolu kurallarda düzenlenmiştir.

<sup>119</sup> “Ferguson v. Commissioner”, 921 F.2d 588 (5th Cir. 1991).

<sup>120</sup> Ali Cem Budak, “Anglo - Amerikan Medeni Yargılama Hukukunda Bilirkişilik, Uzman Tanıklar”, **İstanbul Barosu Dergisi**, S. 10,11, 12, Ekim -Aralık 1991, s. 829.

<sup>121</sup> “Weiss v. Commissioner”, 919 F.2d 115 (9th Cir. 1990), Exclusionary Rule, değerlendirme yasağı için bkz.:IV: Bölüm. “Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirmesi Yasağı (Exclusionary Rule)”

<sup>122</sup> McGee Grigsby, Reid M. Huey, **Tax Court Pretrial Procedures: Pretrial Orders and Conferences, Motions, and Settlement**, May, 2007, s. 21, (Çevrimiçi), [https://www.lexisnexis.com/documents/pdf/20080507050836\\_large.rtf](https://www.lexisnexis.com/documents/pdf/20080507050836_large.rtf), 28 Şubat 2015.

Mahkemeye bir şekilde çağırılan tanığın ifadeleri ve olay hakkındaki bilgileri maddi olayı aydınlatmaya elverişli görülmemişse, gerek tarafların isteği gerekse de yargıcın resen takdirine bağlı olarak bu beyanların delillerin arasından çıkartılması mümkündür. Ancak bazı durumlarda, maddi olayla doğal ilgisi bulunan tanığın, İç Gelir İdaresi (IRS) uzmanlarının ve varlığı bir tarafın savunması için hayati derecede önemli (ki bunu kanıtlamak durumundadır) görülen şahısların tanıklıktan çekilmelerine müsaade edilmez<sup>123</sup>. Örneğin, bir kilisenin sahip olduğu menkul bir malın değerinin tespitinden kaynaklanan uyuşmazlıkta, kilisenin finans komitesinde görevli birinin tanıklığı, mahkemece bu tarz menkul malların fiyatını belirleme işinin onun görevinin bir parçası olduğu değerlendirilerek kabul edilmiş ve fiyat tespiti konusunda uzman tanık olarak görüşünün alınmasına onay verilmiştir<sup>124</sup>.

Uyuşmazlığın konusunu teşkil eden maddi olaya ilişkin bir kişinin görüşleri sadece kendi düşüncesine ya da ilk elden kendi gözlemlerine dayanıyorsa ve bu gözlem sonucu oluşan bilgi maddi olayın belirlenmesine yardımcı oluyorsa bu durumda FRE 701'inci maddesinde tanımlanan şekliyle sıradan bir tanık beyanı söz konusu olur<sup>125</sup>. Bu tanıkta uzman bilirkişide aranan bilimsel, teknolojik ya da özel bir uzmanlığa dayalı bir bilginin varlığı aranmaz.

Yargılamanın duruşma safhasında sözlülük ilkesi egemen olduğundan ABD sisteminde yapılan açıklamaların tutanaklara aktarılması, kişilerin ağzından çıktığı şekliyle gerçekleşmektedir. Kıta Avrupası sisteminde olduğu gibi, yargıcın tarafları ya da tanığı sorgulaması ve aldığı cevapları, zaman zaman özetleyerek, tutanaklara geçirmesi yöntemi uygulanmamaktadır<sup>126</sup>. Kıta Avrupası'ndan farklı olarak Amerika'da tanık kürsüsünde yer alan kişilerin ifadelerinin değerlendirilmesi bakımından sözlü yargılamanın etkisi çok daha fazladır. Jüri üyelerinin veya yargıcın yazılı bir beyanı incelerken gözden kaçıracağı bazı hususlar sözlü aşamada daha dikkat çekici biçimde sunulur ve tanığın kaçamak cevap verme ihtimali azalır. Yazılı usulde tanığın psikolojik durumunun ne olduğu görülemediği için tarafsızlığı,

---

<sup>123</sup> FRE, R. 615.

<sup>124</sup> Hawkins v. Commissioner, T.C. Memo 1982-451, 1982 Tax Ct. Memo LEXIS 295, 44 T.C.M. (CCH) 715, T.C.M. (RIA) 82451 (T.C. 1982).

<sup>125</sup> FRE, R. 701. (Lay witness).

<sup>126</sup> Demirkapı, **a.g.m.**, s. 47.

doğruyu söyleyip söylemediği test edilemezken, sözlü usul sayesinde tarafların tanıkları birbirinin ardına sorgulamaları, “gerçeğin şekillenmesini” sağlar<sup>127</sup>.

## **b. Bilirkişi Raporu (Expert Witnessess)**

ABD hukuk sisteminde, farklı bilirkişi türleri bulunmaktadır. Birer ispat aracı olarak taraflarca getirilen, ücreti ödenen bilirkişiler yanında<sup>128</sup>, tanık-bilirkişisi olarak anılan bizzat mahkeme tarafından atanan (court-appointed expert witnesses), yargılamanın esasını nihai çözüme bağlayan, bir karar mercii işlevi gören bilirkişiler de olabilmektedir (FRE R.706)<sup>129</sup>. Kıta Avrupası hukuk sisteminde, sağladığı avantajlar nedeniyle mahkemece atanan tarafsız bilirkişilik modeli çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu iki bilirkişi modelinde gerek atanmaları, gerekse verdiği raporların yargııcı bağlayıcı etkisi bakımından önemli farklılıklar vardır<sup>130</sup>.

ABD yargılama hukukunda, yargıcın özel ve teknik bilgilerin gerekli olduğu davalarda, belirli bir konuda eğitim görmüş, teknik ve karmaşık konuları meslekî deneyimi ve bilgisi sayesinde araştırıp bir sonuca ulaşılmasını sağlayabilen, uzmanlığından ve bilgi ve deneyiminden yararlanan bilirkişilere sadece bilimsel ve teknik bilgisi için değil, özel bilgi ve uzmanlık bilgisinin gerekli olduğu her olayda başvurulduğu için uzman tanıklık (expert testimony) kurumu çok geniş bir alanda kullanılmaktadır<sup>131</sup>.

ABD doktrininde bilirkişi denildiğinde asıl olarak, taraflarca temin edilen ve delil olarak mahkemeye getirilen bilirkişiler (party expert) anlaşılmaktadır. Buna karşılık son zamanlarda, yargıçların kendilerine ispat vasıtası olarak sunulan bilirkişilerin ileri sürdüğü bilgileri denetleme konusunda yetersizlikleri<sup>132</sup> ya da bilirkişinin tarafsızlığına ilişkin kaygılar nedeniyle bu sistemin bazı sakıncalar doğurduğu ileri sürülmektedir. Dolayısıyla taraf bilirkişiliği uygulamasının ortaya

<sup>127</sup> Demirkapı, **a.g.e.**, s. 47-48.

<sup>128</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 10.

<sup>129</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 10.

<sup>130</sup> “**Türk Hukukunun Delil Sistemi ve Bilirkişiliğin Bu Sistemdeki Yeri**”, s. 35. (Çevrimiçi), [acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1352/1954.pdf](http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1352/1954.pdf), 16 Şubat 2015.

<sup>131</sup> Ergun Özsunay, “Amerikan Hukukunda Bilirkişi Tanık ( Expert Witness)”, **Mukayeseli Hukukta Bilirkişilik ve Sorunları**, Yargıtay 125. Yıl Yayını, Ankara, 1991, s. 97-98.

<sup>132</sup> Demirkapı, **a.g.m.**, s. 51. Buna göre bilirkişi görüşlerinin taraflarca getirilmesi ve ücretlerinin taraflarca ödenmesi, bilirkişilerin davaya ön yargılı olarak katılmasına ve davanın kazanılmasına hizmet eden takımın bir üyesiymiş gibi davranmalarına yol açmaktadır.

çıkardığı sorunların çözümüne yönelik, tarafların bir bilirkişi üzerinde uzlaşmaları veya bilirkişinin mahkeme tarafından atanması gibi iki yönetime dayalı olarak çözülmeye çalışılmaktadır. Ancak Amerika’da yargıçların mücadeleci sisteme olan bağlılıkları nedeniyle resen bilirkişi atama yetkilerini nadiren kullandıkları, tarafların silah eşitliğine sahip olmadığı durumlarda ya da toplum sağlığı, azınlık haklarının korunması vb. kamu yararının bulunduğu hallerde bu yetkisini kullandıkları görülmektedir<sup>133</sup>. Yüksek mahkeme, halen karşı taraf tarafından bilirkişinin ileri sürdüğü hususların çürütülebilmesi olanağının sağlandığı çarpaz sorgulama tekniklerinin uygulandığı taraf bilirkişilerinin yargılamada kullanılmasını onaylamaktadır<sup>134</sup>.

ABD sisteminde bilirkişi, taraflarca getirilmekte olup ilk olarak duruşma öncesindeki delil keşfi (discovery) safhasında davaya müdahil olmaktadır<sup>135</sup>. Bu yönüyle taraf bilirkişisinin tam bir ispat aracı olarak kabul edildiği görülmektedir<sup>136</sup>. Bilirkişilere bunun ötesinde, özellikle yargıçlara yardımcı olma görevi yüklenmediği gibi<sup>137</sup>, görüşlerinin karar mercii olan jürileri veya yargıçları bağlaması da mümkün değildir<sup>138</sup>. Bilirkişilerin yargılama sürecindeki rolü, uyuşmazlık konusunun ne olduğunun anlaşılmasını sağlamak ya da bir delilin değerlendirilmesidir<sup>139</sup>. Bu bağlamda uzman bilirkişi, sadece uzman olduğu konudaki bilgi ve tecrübelerine dayanarak elde ettiği bilgilerini ve bulgularını paylaşmakla yükümlüdür. Onun

<sup>133</sup>John H. Langbein, **The German Advantage in Civil Procedure**, 1985, Faculty Scholarship Series. Paper 536, s. 840, (Çevrimiçi) [http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1530&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1530&context=fss_papers), 29 Ocak 2015.

<sup>134</sup>Parker, **a.g.e.**, s. 10.

<sup>135</sup>Mauro Cappelletti, John Jolowicz, **A, Public Interest Parties and the Active Role of the Judge in Civil Litigation**, New York, Oceana Publications, 1975, s. 260’den aktaran, Demirkapı, **a.g.m.**, s. 44. “*Yargılama hakimi, ön yargılamada tarafları yönlendiren hakimden farklıdır. Yargılama hakimi, taraflar yargılama aşamasına geldiklerinde atanır ve dava konusunda henüz bilgisi olmaz. Ön yargılama aşamasının yazılı olması sebebiyle, elinde gerek yazılı deliller gerek önyargılama sırasında alınan ifadeler bulunsa da, şahitlerin sorgusunda bulunmamış olur. Bunların tümü tek oturumda (gerekirse birbiri ardına yapılan birkaç oturum), incelenir ve karara bağlanır.*”

<sup>136</sup>Demirkapı, **a.g.m.**, s. 50.

<sup>137</sup>Fritz Nicklisch, “**General Report**” in **The Technical Expert in Procedure**, Heidelberg, 1984, s. 273-289’den aktaran, Demirkapı, **a.g.e.**, s. 50.

<sup>138</sup>Geoffrey Hazard C., “**United States National Report**” in **The Technical Expert in Procedure**, Heidelberg 1984, (s. 207 vd.) s. 215’den aktaran Demirkapı, s. 50. Hazard’da göre, “...bilirkişi tarafından yapılan açıklamalar, kamu otoritesi tarafından konulan birtakım standartlara dayanıyorsa, bu standartların uygulanmasına bağlı olarak, bilirkişi beyanının bağlayıcılığından söz edilmesi de mümkündür”

<sup>139</sup>Nicklisch, **a.g.e.**, s. 282-283’den aktaran Demirkapı, **a.g.m.**, s. 58.

dışında kişisel görüş ve gözlemlerine ilişkin yorumda bulunamaz<sup>140</sup>. Eğer bilirkişi, uzmanlığa dayalı bilgileri dışında bir başka hususta yorumda bulunursa bu görüşün delil olarak sunulmasını yargıç reddedebilir<sup>141</sup>.

Bilimsel, teknik ya da özel bir bilgi, uyuşmazlığın çözümüne, maddi olayın anlaşılmasına katkı sağlayacaksa, bu konuda donanımlı bir bilirkişinin görüşü alınabilir. Bu görüşün mutlaka bir rapor suretinde sunulması gerekir<sup>142</sup>. Bilirkişi raporunda bilirkişinin vasıfları<sup>143</sup>, konuya ilişkin görüşü, görüşünü destekleyen gerekçeleri, ulaştığı nihai sonuçlar bulunması gerekir<sup>144</sup>. Bilirkişinin ve hazırladığı raporunun delil niteliği açısından bazı özellikleri taşıması gerekmektedir (R. 702). Buna göre raporda yer alacak olan aşağıdaki değişkenler bilirkişi raporunun güvenilirliğini ve test edilebilirliğini sağlayacaktır<sup>145</sup>:

- *Bilirkişinin kullandığı teori ve tekniklerin sınanabilir ya da sınanmış olması,*
- *Raporun bilimsel alt yapısıyla analitik bir değerlendirmeyi içermesi,*
- *Bilinen ya da olası hata oranlarının belirli olması,*
- *Mevcut standartlarının her zaman sürdürülebilir olması,*
- *Uygulanan teknik ve teorinin bilim dünyası tarafından genel olarak kabul edilmiş olması,*
- *Önerilen raporun uyuşmazlığın özel bağlamından bağımsız, kendi doğal şartlarına göre hazırlanmış olması,*
- *Bilirkişi raporundaki ifade ve görüşlerin benzeri alanda daha önce yapılmış ve güvenilir bilimsel çalışmalarla uyum içinde olması.*

Bilirkişi tanıklara yargılama sürecinde, araştırma yapacakları konularla ilgili soruların yanı sıra, asıl sorunla ilgili olmayan, delillerle desteklenen olgulara ilişkin,

<sup>140</sup> FRE, R. 602. Chagra v. Commissioner, 62 T.C.M. (CCH) 347, 360, 1991 T.C.M. (P-H), 91,366, at 1884, aff'd, 990 F.2d 1250 (2d Cir. 1993).

<sup>141</sup> Hosp. Corp. of Am. v. Commissioner, 109 T.C. 21, 60 (1997).

<sup>142</sup> Gerald A Kafka, Rita A. Cavanagh, "**Litigation of Federal Civil Tax Controversies**", II. Edition, WG&L, USA, 2006, s. 8-15.

<sup>143</sup> Türkiye'de bu uygulamanın olmadığını, mahkeme kararlarında bilirkişi vasıflarının belirtilmediğini belirtmek gerekmektedir. Kanımızca, bu konuda ABD dahil bir çok Batı ülkesinde uygulandığı gibi Türkiye'de de bilirkişilerin vasıflarına mahkeme kararlarında yer verilmelidir.

<sup>144</sup> Kafka, Cavanagh, **a.g.e.**, s. 8-15.

<sup>145</sup> Larson, **Tax Evidence III**, s. 658

şekli ve içeriği yargıç tarafından belirlenen, bilirkişinin uzmanlığını test amaçlı varsayıma dayalı sorular da sorulabilmektedir<sup>146</sup>. Uyuşmazlık konusu maddi olayla ilgili olmayan bu soruların ve bu sorulara bilirkişi tarafından verilecek cevapların jüriyi yanıltacak, karışıklıklara neden olabilecek ve dava konusu olaydan büsbütün uzaklaştırarak nitelikte olmaması gerekir<sup>147</sup>.

### **c. Delil Yerine Geçen Karineler, Günlük Alışkanlıklar (Presumptions, Habit/ Routine Practice)**

Medeni yargılamaya ilişkin uyuşmazlıklarda bir karinenin (presumption) (FRE, R. 406) varlığı durumunda, bu karineye dayanan taraf delil ikame yükünden kurtarılmakta ve karşı tarafa bu karineleri çürütmek üzere delil sunma külfetine sokmaktadır (FRE, R. 301). Bir kişinin ya da bir kurumun günlük alışkanlıkları ya da rutin uygulamaları, görgü tanıklarının varlığıyla desteklenmesine ihtiyaç duyulmaksızın bu alışkanlığı belli bir olayda da sürdürdüğüne karine teşkil edebilir (FRE, R. 406). Ancak bu karine aksi ispat edilebilir nitelikte adi bir karinedir. Nitekim “*Magazine v. Commissioner*” davasında, “90 gün mektubu” diye bilinen ihbarnamenin vergi yükümlüsüne tebliğinden itibaren 90 günlük dava açma süresinden 6 ay geçtikten sonra davasını açan yükümlü, kendisine tebliğin yapılmadığını iddia etmiştir. Posta idaresinde söz konusu ihbarnamelerin tebliğine ilişkin özel olarak görevlendirilen 90 gün memurunun (ninety-day clerk) kendisine tevdi edilen belgeleri ne erken ne de geç, tam zamanında tebliğ ettiği bilindiği halde, somut olayda bu karinenin ihbarnamenin süresinde tebliğ edildiğini ispatlamaya tek başına yeterli olmayacağına hükmedilmiştir<sup>148</sup>.

Özellikle trafik kazalarına ilişkin dosyalarda, bir kişinin geçmişteki sarhoşluk hallerinin, alkol bağımlılığının bir delil olarak öne sürülmesi durumunda genellikle bu tarz deliller dosyadan çıkartılmaktadır<sup>149</sup>. Eğer bir uyuşmazlıkta maddi olay,

---

<sup>146</sup> Özsunay, **a.g.e.**, s. 98-99.

<sup>147</sup> Özsunay, **a.g.e.**, s. 99.

<sup>148</sup> *Magazine v. Commissioner*, 89 T.C. 321 (1987), nonacq. 1988-1 C.B. 1.

<sup>149</sup> *In Levin v. United States*, 119 U.S.App.D.C. 156, 338 F.2d 265 (1964).

günlük alışkanlığın aksi yönünde ise ve bu ispatlanabiliyor ise mahkeme, bu günlük alışkanlığa dayanarak ortaya konan iddialara itibar etmeyecektir<sup>150</sup>.

Federal vergi yargısında günlük alışkanlık karinesinin kabul edildiği “James v. Commissioner”<sup>151</sup> kararında, süresinde beyanname vermediği gerekçesiyle davacıya verilen cezaya karşı açılan davada mahkeme, vergi yükümlüsü olan davacının, beyannamesini süresinde gönderdiğine yönelik iddialarına, şahsın geçmişteki süresinde beyanname vermediğini gösteren kayıtlar doğrultusunda beyannamelerini geç vermeyi alışkanlık haline getirmiş olduğu gerekçesiyle somut olayda da geç vermiş olabileceğine hükmederek IRS’i ve kayıtlarını haklı bularak davayı reddetmiştir<sup>152</sup>. Kararda mahkeme, davacının açık bir delille beyannamesini gönderdiği yönündeki iddialarına ispatlayamadığını vurgulamıştır.

#### **d. Hukuka Uygunluk Karinesi (Presumptions in General in Civil Actions and Proceedings)**

Vergi yargısında, IRS işlemlerinin hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı kabul edilir (R. 301)<sup>153</sup>. Bu yasal karineye göre<sup>154</sup> IRS tarafından vergi yükümlüsüne gönderilen ihbarnamenin<sup>155</sup> (notice of deficiency) hukuka uygun olduğu kabul edildiğinden<sup>156</sup>, vergi mahkemesinde dava açıldığında mahkemece, usulüne uygun şekilde düzenlenmiş bir ihbarnamenin içerdiği bulguların ve

<sup>150</sup> Larson, **Tax Evidence III**, s. 604.

<sup>151</sup> James v. Commissioner, 77 T.C.M. (CCH) 1995, 1999 T.C.M. (RIA), 99, 160.

<sup>152</sup> James v. Commissioner, **a.k.**

<sup>153</sup> Ordower, **a.g.m.**

<sup>154</sup> “Because the deficiency notice is presumed correct, the taxpayer generally has the burden of proof by a preponderance of the evidence”. TCRPP, R. 142(a). Diğer kararlar için bkz.: Schaffer v. Commissioner, 779 F.2d 849, 857-58 (2d Cir. 1985); Hoffman, 298 F.2d at 788; Estate of Gilford v. Commissioner, 88 T.C. 38, 51 (1987); Share Network Found. v. Commissioner, 78 T.C.M. (CCH) 6, 8, 1999 T.C.M. (RIA) ¶ 99,216, at 1425; Tate Family Found. v. Commissioner, 77 T.C.M. (CCH) 2016, 2019, 1999 T.C.M. (RIA) ¶ 99,165, at 1011; Larry D. Bowen Family Found. v. Commissioner, 77 T.C.M. (CCH) 1954, 1956, 1999 T.C.M. (RIA) ¶ 99,149, at 937; Salwasser v. Commissioner, 62 T.C.M. (CCH) 799, 804, 1991 T.C.M. (P-H) ¶ 91,466, at 2312; Mathis v. Commissioner, 57 T.C.M. (CCH) 519, 523, 1989 T.C.M. (P-H) ¶ 89,254, at 1243; Graff v. Commissioner, 52 T.C.M. (CCH) 1025, 1029, 1986 T.C.M. (P-H) ¶ 86,550, at 2575.

<sup>155</sup> Aynı zamanda “notice of deficiency”e “90 günlük mektup”da denilmektedir. (90-day-letter )

<sup>156</sup> Blodgett v. Commissioner, 394 F.3d 1030 (8th Cir. 2005) “The government’s assessment of tax or notice of deficiency is presumptively correct”

hesaplanan eksik matrahın yanlış olmadığı kabul edilir<sup>157</sup>. Eğer yanlış, hatalı ya da büsbütün hukuka aykırı olduğu düşünülüyorsa Welch v. Helvering<sup>158</sup> kararında olduğu gibi bunu ispat yükü davacıya aittir<sup>159</sup>. Vergi yükümlüsü olan davacı, IRS'in gönderdiği ihbarnamenin hukuka aykırı olduğunu mutlaka tatmin edici delillere ispatlamak zorundadır<sup>160</sup>. Vergi davalarının tamamında petitioner olarak anılan davacı, vergi yükümlüsüdür<sup>161</sup>. IRS inceleme elemanı da hazırladığı raporda, yükümlünün beyandışı bıraktığı bir geliri olduğunu, söz konusu gelirle yükümlü arasındaki ilişkiyi de kurmak suretiyle delillendirmelidir<sup>162</sup>.

“*Coleman v. Commissioner*”, davasında, posta kutusu kullanımının ve posta sisteminin en düzgün şekilde işlediği sistemlerden birine sahip ABD’de uyuşmazlığın özünü, zamanaşımının son gününde (31 Ekim 1985) postaya verilen bir ihbarnamenin tebliğat işleminin hukuka uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği hususunun tespiti oluşturmaktadır. Uyuşmazlıkta, mahkeme, davacı tarafından ihbarnamenin kendisine 1 ila 5 Kasım tarihleri arasında ulaştırılmadığını, iade pulunun ve posta memurunun isimlerinin baş harfinin zarfın üzerinde bulunmadığından, adreste bulunamama durumunun da söz konusu olmadığı, dolayısıyla zarfın postaya verilme tarihinin 31 Ekim olamayacağına ilişkin yaptığı savunması, normal ve mutad olan durumda 1 gün içinde ulaşması gereken postanın, postacı tarafından ilk defa tebliğ için adrese gidildiğinde adreste bulunmadığından iade edildiği, buna dair iade listesinde davacının isminin mevcut olduğu, aynı tarihli diğer iade zarflarının da mevcut olduğu listenin posta idaresince ibraz edildiği, ayrıca rutin bir işlem olan tebliğ işleminin davalı idarenin katiplerince yürütüldüğü ve

<sup>157</sup> Riland v. Commissioner, 79 T.C. 185, 201 (1982); Greenberg’s Express, Inc. v. Commissioner, 62 T.C. 324, 328 (1974).

<sup>158</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 2; Welch v. Helvering, 290 U.S. 111, 115 (1933); Moretti v. Commissioner, 77 F.3d 637, 643 (2d Cir. 1996).

<sup>159</sup> Joni Larson, **Tax Evidence: A Primer on the Federal Rules of Evidence As Applied by the Tax Court**, (Tax Evidence) s. 25, (Çevrimiçi), <http://taxcourthelp.net/wp-content/uploads/2012/10/Tax-Court-Evidence-Primer-Larson.pdf>, 1 Şubat 2015.

<sup>160</sup> Estate of Gilford, 88 T.C. at 51 (1985); Salwasser, 62 T.C.M. (CCH) at 804, 1991 T.C.M. (P-H) 91,466, at 2312; Mathis, 57 T.C.M. (CCH) at 524, 1989 T.C.M. (P-H) 89,254, at 1244.

<sup>161</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 2.

<sup>162</sup> Estate of Gilford, 88 T.C. at 51 (1985); Salwasser, 62 T.C.M. (CCH) at 804, 1991 T.C.M. (P-H) ¶ 91,466, at 2312; Mathis, 57 T.C.M. (CCH) at 524, 1989 T.C.M. (P-H) ¶ 89,254, at 1244; Graff, 52 T.C.M. (CCH) at 1029, 1986 T.C.M. (P-H) ¶ 86,550, at 2575; Christopher v. Commissioner, 48 T.C.M. (CCH) 663, 1984 T.C.M. (P-H) ¶ 84,394.



verilen tanık ifadeleriyle zarfların bu tarihte postaya verildiğinin teyit edildiği, sonuç itibariyle şekli bazı hususlar davacı lehine yorumlanabilirse de, davacının söz konusu tebliğ işlemlerinin usule aykırı-düzensiz şekilde yürütüldüğüne yönelik iddialarını ispat edemediğine hükmetmiştir<sup>163</sup>.

Vergi yükümlüsü, bildirim yükümlülüğünü zamanında yerine getirmiş olması, IRS yasasında belirtilen şekilde kayıt yükümlülüğünü yerine getirmiş olması (I.R.C. §6001) ve IRS tarafından istenen bilgi, belge ve tanık ifadelerini sağlaması ve görüşme ve toplantı istemlerini yerine getirmiş olması (I.R.C. §7491(a) (2)) koşuluyla ispat yükünden kurtulabilir<sup>164</sup>. Ancak vergi kaçakçılığı suçlamasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, yükümlünün vergi kaçırma kastıyla hareket ettiğini ispat yükü IRS'e aittir<sup>165</sup>. Bunun dışındaki diğer hallerde hukuka uygunluk karinesinin bir sonucu olarak vergi tarhiyatının hukuka aykırı olduğunun ispat yükü, yükümlüye düşmektedir (I.R.C. §7454(a)).

#### **e. Uzlaşma Kararlarının Delil Durumu (Compromise and Offers to Compromise)**

ABD'de vergilendirme işlemleri neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların %80'inden fazlası yargı yoluna başvurulmaksızın uzlaşma ile çözümlenmektedir<sup>166</sup>. Uzlaşma kurumu, kapsamı ve sonuçları itibariyle bir hayli önemlidir. Yükümlü, adına yapılan bir vergi tarhiyatını bildiren 30 gün yazısından sonra idari itiraz aşamasında uzlaşma yoluna gidebilir. Uzlaşma sonucu alınan kararlar, uyuşmazlığı kesin olarak sona erdirir. Görülmekte olan bir davada hakkında karar verilecek olan vergilendirme döneminden önceki dönemlere ait uyuşmazlıklar hakkında yapılan uzlaşmalar<sup>167</sup> davanın herhangi bir tarafınca derdest dosyada delil olarak öne sürülemez. Örneğin "*Kovacevich v. Commissioner*"<sup>168</sup> kararında mahkeme, geçmiş dönemdeki uzlaşmanın vergi yükümlüsünün güncel dönemdeki sorumluluğunu

<sup>163</sup> Coleman v. Commissioner, 94 T.C. 82, 1990 U.S. Tax Ct. LEXIS 12, 94 T.C. No. 7 (T.C. 1990).

<sup>164</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>165</sup> Holland v. United States, 348 U.S. 121, 139, 75 S.Ct. 127, 137, 99 L.Ed. 150.

<sup>166</sup> Ordower, **a.g.e.** s. 1.

<sup>167</sup> Estate of Probinsky v. Commissioner, 55 T.C.M. (CCH) 1546, 1988 T.C.M. (P-H), 88, 371.

<sup>168</sup> Kovacevich v. Commissioner, T.C. Memo 1986-513, 1986 Tax Ct. Memo LEXIS 96, 52 T.C.M. (CCH) 814, T.C.M. (RIA) 86513 (T.C. 1986).

ispatta bir delil olarak kullanılamayacağına hükmetmiştir. Ancak bu yasak mutlak değildir, mahkeme uzlaşmaya konu olan maddi olayı, bir şahidin tarafsızlığını, çekişmeli bir mazeretsiz gecikme durumunu ispat için, bir ceza soruşturmasını engelleme girişimini ispatlama amacıyla değerlendirebilecektir (FRE, R. 408).

Kendisine miras yoluyla intikal eden bir gayrimenkulün geçmiş dönemlere ait ödenmemiş emlak vergileri için yapılan tarhiyatta, davacı devir sonrası iflas sürecine girdiğini ve iflas mahkemesince söz konusu gayrimenkulün ödenmemiş vergilerden doğan devralan sorumluluğunun olmadığını kabul ederek yapılan anlaşmayı vergi davasında bir delil olarak sunması karşısında, vergi mahkemesince IRS'in devralan sıfatıyla yükümlünün sorumluluğunun devam ettiğine yönelik savunmasına itibar edilerek, davacının delilini reddetmiştir<sup>169</sup>. Bir uyuşmazlıkta, malvarlığının mülkiyetine ilişkin mahkemede delil olarak sunulan bir tahkim kararında, söz konusu varlığın mülkiyetine itiraz edilmediği için, bu tahkim kararının ilgilinin malik olduğunu ispata elverişli bir delil olarak kabulünün mümkün olduğuna hükmedilmiştir<sup>170</sup>.

## **2. Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Yer Alan Deliller**

### **a. İfade (Testimony)**

Bir tanığın ifadesi aksine mahkemece karar verilmedikten ve TCRPP'de yer alan diğer kurallar gereği aksi öngörülmediği müddetçe genel olarak halka açık olarak mahkemede yapılan duruşma esnasında alınmalıdır. Haklı sebeplerin olması durumunda mahkeme, duruşma esnasında, başka bir yerde bulunan tanığın ifadesinin eş zamanlı olarak alınmasına karar verebilir (R. 143/b). Tanık ifadesinin niyabeten alınmasına yönelik bu uygulama 2010 yılında yapılan değişiklikle mümkün hale gelmiştir.

<sup>169</sup> Kayian v. Commissioner, T.C. Memo 1999-296, 1999 Tax Ct. Memo LEXIS 336, 78 T.C.M. (CCH) 404 (T.C. 1999).

<sup>170</sup> La Fargue v. Commissioner, T.C. Memo 1985-630, 1985 Tax Ct. Memo LEXIS 1, 51 T.C.M. (CCH) 190, T.C.M. (RIA) 85630 (T.C. 1985).

## **b. Tek Taraflı İfade (Ex Parte Statement)**

Tek taraflı ifade açıklamalarıdır. Bu ifadeler, içeriğinde öne sürülen iddialara dair delil içermeyen ve başkaca bir delille desteklenmeyen ifadelerdir (R. 143/c). Bu tür ifadeler, doğruluğu konusunda içeriğinde delil barındırmadığı için tek başına delil olarak kabul edilmez<sup>171</sup>.

## **c. Yeminli Beyanlar (Depositions)**

Yeminli beyan delilinin, yargılama safhasından önce yazılı metin haline getirilmesi ve duruşma öncesinde değerlendirmeye alınması gerekir. Bu aşamada değerlendirilmeyen ve bu değerlendirme neticesinde kabul edilebilir bir delil olduğuna hükmedilmeyen yeminli beyanlar delil niteliğini kazanamazlar. İfadelerin yazıya dökülmesinde meydana gelen hatalar iki tarafın anlaşmasıyla ya da bizzat mahkemece, ifadelerde hata olduğu yönünde resen karar vermesiyle düzeltilebilirler (R. 143/d).

## **d. Belgeler (Documentary Evidence)**

Bir fotokopi belgenin, sahte olduğu yönünde bir itirazda bulunulmadığı müddetçe ya da taraflarca orjinal olarak kabul edilmesi durumunda hakkaniyete aykırı bir durum oluşmayacaksa orijinali ile aynı olduğu kabul edilir (R. 143/e). Belgeye dayalı delillerin orijinal nüshası gösterilmek suretiyle açık ve okunaklı bir örneği dosyaya sunulabilir. Bu konuda takdir yetkisi mahkemeye aittir.

## **e. Bilirkişi (Expert Witness)**

Aksi mahkemece kararlaştırılmadığı müddetçe, taraflar kendilerine tanınan süre içinde hazırlattıkları yazılı uzman bilirkişi raporlarını mahkemeye ve karşı tarafa sunmak zorundadırlar (R. 143/g). Bu raporlarda uzman bilirkişinin aydınlatılması gereken konu hakkındaki uzmanlığını gösteren kişisel bilgiler, bilirkişinin konuya ilişkin değerlendirmesi, maddi olayın ya da görüşünü dayandırdığı veriler gösterilmelidir. Raporda varılan nihai görüşün sebepleri, anılan sonuca hangi gerekçelerle ulaşıldığının detaylı bir şekilde yazılması gerekmektedir. Hazırlanan bu

---

<sup>171</sup> Ohlinger v. United States, 219 F2d 310, 1955.

raporlar ve içerdği hususlar mahkemece aksi kararlaştırılmadığı müddetçe, doğrudan verilen bir tanık delili gibi değerlendirilir. Raporda yer alan bazı hususların daha detaylı olarak açıklanması için mahkemece izahat istenebilir. Söz konusu raporlar duruşma gününden 30 gün önce karşı tarafa sunulmadıkça delil olarak kabul edilmezler.

### 3. IRC Yasası ve Vergi İnceleme Raporları (Tax Audit)

ABD vergi idaresinin iç işleyişi ile vergilendirme işlemlerine dair prosedürle ilgili hükümler ABD Kanunnamesi'nin 26 sayılı IRS Yasası'nda (IRC) düzenlendiği yukarıda belirtilmişti. IRS'in rolü, vergi incelemeleri sonucunda vergi yükümlüsünün verdiği beyannamede beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel işlemlerin doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmekten ibarettir<sup>172</sup>. Vergi incelemesinin amacı, vergi yükümlülerinin ödemesi gereken gerçek vergi borcunu belirlemektir. İncelemeden maksat, yükümlünün defter ve belgelerini, gerçek durumu ortaya koyacak nitelikteki bir derinlikle, yürürlükteki vergi yasalarının gerçek anlamlarına uygun bir şekilde yorumlayarak ve konuyla ilgili diğer yasaları doğru bir şekilde uygulayarak incelemektir<sup>173</sup>.

ABD'de vergilerin doğruluğunu incelemek amacıyla üzerinde denetim yapılacak beyannameler, daha çok matematiksel formüllerle belirlenmekte olup, ilk başta beyannamelerin matematiksel doğruluğu açısından denetleme yapılmaktadır<sup>174</sup>. IRC'nin 6001'inci maddesine göre yükümlüler, idarece gerekçeli biçimde kendilerinden incelenmek üzere istenildiğinde yasal muhasebe defterlerini, beyannamelerini sunmak ve gerekli açıklamaları yapmakla yükümlüdür. Bu denetimle birlikte, indirim ve istisnaların hatalı uygulanıp uygulanmadığı

---

<sup>172</sup> Karyağdı, a.g.e., s. 47.

<sup>173</sup> Karyağdı, a.g.e., s. 48-49.

<sup>174</sup> Mahmut Sayın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1996, S. 95, s. 9, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10 Mart 2015.

incelenmekte ve hata olması durumunda, IRS tarafından düzeltilmiş hesaplamalara göre yeni vergi miktarları yükümlülere bildirilmektedir<sup>175</sup>.

IRC'nin 7602 ve 7604'üncü maddesi uyarınca bilgi ve belge isteme konusunda geniş bir yetki tanınmıştır<sup>176</sup>. IRS yükümlülerin vergi iade talepleri başta olmak üzere gelir ve giderlerine ilişkin vergi beyannamelerinin, bildirimlerinin, yasaya uygunluğunu incelemek ve doğruluğunu tespit etmek amacıyla yasal defterleri, kayıtları, olaya ilişkin tanık vb. her türlü delili inceleme yetkisine haizdir<sup>177</sup>. IRS yazışma yoluyla inceleme (correspondence Audit), dairede inceleme (office Audit) ve alan incelemesi (field audit) olmak üzere üç şekilde vergi inceleme yapmaktadır<sup>178</sup>. Vergi beyannamelerinin bilgisayarlı sistem üzerinden taranması sonucunda incelenmesine gerek görülen yükümlü beyannameleri IRS bünyesinde çalışan gelir temsilcisi (Revenue Agent), vergi müfettişi (Tax Audits)<sup>179</sup> ya da vergi denetmeni (Tax Examiner)<sup>180</sup> unvanlı vergi denetim elemanlarına iletilerek vergi inceleme süreci başlatılır.

Vergi yükümlüleri tarafından beyan edilen beyannameler arasından her yıl ortalama bir buçuk milyondan fazla beyanname IRS tarafından incelenmektedir<sup>181</sup>. Vergi incelemeleri öncesinde tüm beyannameler IRS Otomatik Veri İşleme (Automatic Data Processing (ADP)) programı ile işleme tabi tutulmaktadır<sup>182</sup>.

<sup>175</sup> Ersan Öz, Tekin Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002, S.168, (Çevrimiçi), [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr), 1 Şubat 2015.

<sup>176</sup> Leah A. Kahl, "Incrimatory Effects of Compliance with IRS Subpoenas for Personal Documents: An Analysis of Current Approaches", 5 **Wm. & Mary Bill Rts. J.** 323 (1996), (Çevrimiçi) <http://scholarship.law.wm.edu/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=mgl8sOTBaiqPQ49ssLg2wvNkxPJM-8IurC5yCLyqaGs,&dl=12> Ocak 2016, s. 329

<sup>177</sup> 26 U.S: Code § 7602. "To examine any books, papers, records, or other data which may be relevant or material to such inquiry." (7602/1). "...the IRS is entitled to request such records as part of its investigations."

<sup>178</sup> Barbara E. Weltman, "How Do IRS Audits Work?", Investopedia, (Çevrimiçi), <http://www.investopedia.com/articles/personal-finance/032415/how-do-irs-audits-work.asp>, 10.11.2015. Daha detaylı bilgi için bkz.: [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-019-011.html](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-019-011.html).

<sup>179</sup> Feyyaz Yazar, Keramettin Tezcan, "ABD'de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 305, Ocak-2007.

<sup>180</sup> IRS, **Internal Revenue Manuel (IRM)**, (Çevrimiçi), [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-019-011.html](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-019-011.html), 10 Aralık 2015.

<sup>181</sup> Frederick W. Daily, **Surviving an IRS Tax Audit**, Third Edition, Ed. Diana Fitzpatrick, Nolo Publishing, the USA, 2013.

<sup>182</sup> Tezcan, **a.g.m.** "Otomatik veri işleme programının gerçekleştirdiği en önemli fonksiyonlardan biri, üçüncü kişilerden elde edilen verilerle beyannameye kayıtlı olan ilgili bilgileri eşleştirmektir. Bilgi Dökümantasyon Eşleştirme Programı- Information Document Matching Program (IDMP)

Yapılan analizler neticesinde vergi kaçırıldığına ilişkin şüpheli bulunan beyannameler seçildikten sonra incelemeye alınır. İncelemeler neticesinde beyannamede hukuka aykırılık saptanırsa, bu hususların yer aldığı bir rapor düzenlenerek uzlaşma ve temyize dair yasal hakları yükümlüye bildirilmek suretiyle eksik ödenen verginin ödenmesi için “otuz gün” mektubu gönderilir<sup>183</sup>. 30 gün içinde vergi yükümlüsü, bildirilen eksik tarhiyatı ödemeyi kabul edebilir, içinde uzlaşma imkanı da bulunan idari itiraz yolunu kullanabilir (appeal) ya da denetim elemanınca tespit edilen hususları kabul etmediğini belirterek tamamen karşı çıkararak ya da sessiz kalarak yargı yolunu kullanabilir. Bunun üzerinde yükümlüye, IRS tarafından “doksan gün mektubu” olarak anılan (notice of deficiency) vergi ihbarnamesi gönderilir<sup>184</sup>.

İncelemelerde, vergilendirme işlemlerinin her aşamasını kapsayacak şekilde yükümlüye tanınan çeşitli haklar vardır. Bu haklar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>185</sup>:

- IRS çalışanlarından profesyonelce ve nezaketli bir muamele görme hakkı,
- Vergisel konulardaki bilgilerin özelliğine ve gizliliğine riayet edilmesi hakkı,
- IRS tarafından bilgi-belge istenilmesinin nedenlerini, hangi amaçla istenildiğini ve cevapların verilmesi ya da verilmemesi durumunda sonuçlarının ne olacağını öğrenme hakkı
- Yetkili bir temsilci tarafından savunulma hakkı,
- Hem IRS nezdinde hem de mahkemeler önünde itirazda bulunma hakkı.

Söz konusu haklara riayet edilmediği ve bazı yetki kullanımlarında aşırıya kaçıldığı yönünde artan şikayetler üzerine ABD Kongresi tarafından 1998 yılında,

---

*olarak adlandırılan bu uygulama, alıcıların beyannamelerinde belirttikleri gelir miktarı ile bununla ilgili indirimler ya da üçüncü şahıslardan gelen diğer bilgiler arasında meydana gelen milyonlarca uyumsuzlukları açığa çıkarmaktadır.”*

<sup>183</sup> Internal Revenue Code, IRC., §6212; IRS, IRM, N.4.71.11.6;

<sup>184</sup> Ordover, **a.g.e.**, s. 2.

<sup>185</sup> IRS, **IRS Audit**, (Your Rights During an Audit) (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/IRS-Audits>, 10 Aralık 2015.

IRS Yasası'nda köklü değişiklikler içeren ve IRS'in yetkilerinde sınırlandırmalar getiren bir reform yapılmıştır<sup>186</sup>. Buna göre, vergi yükümlülerince incelemeler sırasında IRS çalışanları tarafından sebepsiz yere ve haksız muamelelere muhatap olduğuna dair şikayette bulunulması durumunda, idari soruşturma aşamalarından sonra, ilgili personelin anılan yasayı ihlal ettiği gerekçesiyle iş akdine son verilebileceği düzenlenmiştir<sup>187</sup>.

Vergi yükümlülerinden inceleme sırasında ne tür belgeler isteneceğine dair kesin bir tanımlama yapılmamış olup, bazı özel durumlar dışında yükümlüler vergisel nitelikteki işlemlerini dilediği şekilde belgelendirebilirler<sup>188</sup>. IRS Yasası'na göre, vergi iadesi taleplerine dayanak oluşturan belge ve kayıtların üç yıl boyunca saklanması gerekmektedir<sup>189</sup>. Ancak ücretli çalışanlara ait vergisel nitelikteki kayıtların dört yıl saklanma zorunluluğu bulunmaktadır<sup>190</sup>. Vergi yükümlüsü, yapılan bir vergi tarhiyatına karşı, güvenilir delillerle IRS raporunda belirtilen hususları çürütmek durumundadır<sup>191</sup>.

Vergi yükümlüsü ihmale dayalı olarak, gelir vergisi (I.R.C. §61), servet vergisi (I.R.C. §2301), bağışlardan (I.R.C. §2501) ya da açıklanmayan başka kaynaklardan elde edilen gelir türlerinde beyan etmesi gereken verginin %25'inden fazlasını beyan dışı bırakmışsa normal zamanaşımı süresi olan üç yıllık süre değil, vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar için altı yıllık süre uygulanır<sup>192</sup>. Burada ihmalin bulunduğu hususu IRS tarafından ispatlanmak zorundadır<sup>193</sup>. Ancak vergi tarhiyatına ilişkin davalar açısından zamanaşımı olmadığından, vergi kaçırma kastı ile bir kısım gelirin beyan dışı bırakıldığı IRS tarafından her zaman ortaya konulabilir (I.R.C. §6501 (c))<sup>194</sup>.

---

<sup>186</sup> Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998.

<sup>187</sup> Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, §1203.

<sup>188</sup> IRS, **a.g.e.**, (Record Keeping), “*Except in a few cases, the law does not require any special kind of records.*”

<sup>189</sup> IRS, **a.g.e.** (Records Needed).

<sup>190</sup> IRS, **a.g.e.** (Record Keeping).

<sup>191</sup> I.R.C. §7491. Section 3001(a).

<sup>192</sup> William H. Ise, “The Relationship Between Civil and Criminal Tax Fraud And Its Effect On The Taxpayer's Constitutional Rights”, 12 B.C. Indus. and **Com. L. Rev.** 1176 1970-1971, s.1179.

<sup>193</sup> *Bardwell v. Commissioner*, 38 T.C. 84, 92 (T.C. 1962), affd. 318 F.2d 786 (10th Cir. 1963); *Reeves v. Commissioner*, T.C. Memo 1979-41 (T.C. 1979).

<sup>194</sup> *Ordower*, **a.g.e.**, s. 14.

ABD’de vergisel sonuçlar doğuran işlemlerin kötüye kullanımın engellenmesini ifade eden “**General Anti-Abuse Provisions**” adı altında ABD federal vergi yargısı tarafından geliştirilen vergi yargılama hukuku yaklaşımlarına sıklıkla atıfta bulunmaktadır<sup>195</sup>. IRS’in özellikle ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin vergi incelemelerinde, sıklıkla referans verdiği ekonomik esas yaklaşımına göre, ticari işlemlerin, yükümlülerin ekonomik pozisyonlarında anlamlı bir değişiklik meydana getirmesi<sup>196</sup> ve yükümlüyü söz konusu ticari sözleşmenin akdedilmesine sevk eden temel bir ticari amacın olması gerekmektedir<sup>197</sup>.

Vergi inceleme elemanları, incelemeleri sonucu düzenlediği raporlarında aşağıdaki hususları güvenilir delillerle ortaya koyması gerekir.

- *Bir başka vergi yükümlüsünden transfer edilen bir malın mülkiyetine ilişkin sorumluluğun incelenen yükümlüde olduğunun (I.R.C. § 6902(a),*
- *Vergi iadesi bildirimlerinde, bilinçli olarak vergi yükünün düşük gösterildiğinin (I.R.C. § 7427),*
- *Vergi borcunun bu borca karşılık olabilecek bir malvarlığının elden çıkarılmak suretiyle tahsilinin olanaksız hale gelme riskinin bulunduğu (I.R.C. § 7429(g)(1)),*
- *Giderlerin belgelendirilmesinde, indirim olarak gösterilmesini kabul edilmeyen, yasa dışı rüşvet verilmesi ya da federal yasaların ihlal edilmesi gibi yollara başvurulduğunun ortaya konulması gerekir.*

---

<sup>195</sup> Ordower, **a.g.e.**, s. 21.

<sup>196</sup> “(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position”.

<sup>197</sup> “(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction”. Ekonomik esas yaklaşımında daha detaylı olarak açıklandığı üzere, bu iki dayanaktan yoksun bulunan işlemlerin ekonomik temelini olmadığı dolayısıyla böyle işlemlerin sonucunda sağlanan vergisel avantajların geçersiz sayılması gerektiği kabul edilmektedir.



### **III. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE VE YORUMA İLİŞKİN İLKELER**

#### **A. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER**

Bu bölümde incelenen yargılama hukuku ilkeleri, bir taraftan Federal Bölge Mahkemelerinin yargılama usul kurallarını içeren FRCP’de yer alan kurallar ve yargı içtihatları çerçevesinde; diğer taraftan da ABD Federal Vergi Mahkemesi’nin usul kurallarını düzenleyen TCRPP’da yer alan delillerin değerlendirilmesine ilişkin ilkelerden meydana gelmektedir<sup>198</sup>. Söz konusu ilkeler, doktrin ve yargı içtihatları bağlamında değerlendirilecektir<sup>199</sup>. ABD yargılama hukukunda deliller, dosya tekemmül ettikten sonra değil, büyük ölçüde, delillerin sunulması aşamasında değerlendirilmektedir.

Türk vergi yargılama hukukunda delile ilişkin hükümlerin ABD vergi yargılama hukukundakilere kıyasla daha az detaylı olduğu göze çarpmaktadır. Bu bakımında, vergi yargılama hukuku doktrininde delil hukukuna ve delillerin değerlendirilmesine ilişkin konularda daha fazla çalışmaya gereksinim duyulmaktadır.

---

<sup>198</sup> Vergi uyumsuzluklarının bir kısmının federal bölge mahkemelerinde bir kısmının da ABD Federal Vergi Mahkemesinde görülüyor olması ve bu mahkemelerin uyguladığı yargılama hukuku kurallarının farklı metinlerde düzenlenmiş olması nedeniyle, uyumsuzluklarda uygulanacak normun belirlenmesi de önemli bir hukuki sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Ve normun saptanmasına ilişkin hukuki sorun ilk derece mahkemeleri dışında istinaf ve temyiz aşamalarında da devam edebilmektedir.

<sup>199</sup> Bu anlamda örneğin discovery kurumu anlatılırken her iki usul kurallarında yer alan ve aslında birbirinin oldukça benzeri olan konuları tekrar etmek yerine, önemli bulduğumuz uygulamaları paylaşacağız. Ayrıca, çalışmanın kapsamı ve odaklandığı konu (vergi yargılama hukukundaki delillerin değerlendirilmesinde kullanılan yaklaşımlar) dikkate alınarak, dağınkılığa düşmemek ve yorucu, anlaşılması ve yorumlanması Amerikalılar tarafından dahi pek de kolay olmayan usul kurallarının etrafıca aktarılmasından, metinlerin birebir çevirisinden zorunlu olarak kaçınılmıştır.

## 1. Delillerin Sunulması Aşamasında Değerlendirilmesi İlkesi

ABD yargılama sisteminde nelerin delil olarak kabul edilip edilmeyeceğine, bir başka ifadeyle delillerin sunulmasına ilişkin kurallar ve bu kuralların istisnaları delil hukuku içinde sistematize edilmiştir<sup>200</sup>. ABD hukukunda yargılamanın kesintisiz tek bir celsede tamamlanması öngörülmüştür. Bu durumda vakıaların ve delillerin toplanması, yargılama öncesi safhaya ait olmakta ve yargılama aşamasında ise sunulan deliller değerlendirilmektedir. Ön duruşma safhası (pretrial) yargılama sürecinin büyük kısmının gerçekleştirildiği, dolayısıyla sonuca etkisi anlamında daha önemli bir safha olarak görülmektedir. Bu bağlamda ön duruşma aşaması, modern delil toplama tekniklerinin kullanımının yaygınlaşması sonucunda, günümüzde uyuşmazlıkların çoğunun yargılama-duruşma aşamasına geçilmeden, çözüme kavuşturulmasını sağlamaktadır<sup>201</sup>.

Delillerin taraflarca sunumunda önemli ilkeler vardır<sup>202</sup>. Bunlar, delillerin maddi olayla ilgili olması (relevance) delillerin sunulması ve delil vermekten kaçınma imtiyazı (privilege), duruşma safhasında delillerin sunulması ve değerlendirilmesi yönünden önem taşıyan kabul edilebilirlik (admissibility) ve dışlama-değerlendirme yasağı (exclusionary rule) olarak sayılabilir. Bunun dışında bir delilin kullanımı konusunda belirli sınırlamalar da getirilebilir<sup>203</sup>. Bu sınırlamalardan biri, tarafın sunduğu delilin, sadece özgülünen bir konuda (Limited Admissibility) delil olarak kullanılması ve başka meselelerde kullanılmaması şeklindedir<sup>204</sup>. Ancak böyle bir sınırlama talebinde bulunulabilmesi için bu istemin delilin sunulduğu anda yapılması gerekir, aksi halde itibar edilmez (FRE, R. 105).

Delillerin kabul edilebilirliği, bir hukuk meselesi iken, delillerin ispat yönünden taşıdığı değer bir “vakıa” meselesidir<sup>205</sup>. Bu sebeple ABD federal bölge

<sup>200</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 164-165.

<sup>201</sup> Demirkapı, **a.g.e.**, s. 49.

<sup>202</sup> ABD federal yargı sisteminde delillerin kabul edilebilirlik yönünden değerlendirilmesine ilişkin örnek kararlar ve bu kararlar üzerinde yapılan değerlendirmeler V. Bölümde yer aldığından bu bölümde ayrıca incelenmeyecektir.

<sup>203</sup> Bruce Goldberg, Inc. v. Commissioner, 58 T.C.M. (CCH) 519, 1989 T.C.M. (P-H) ¶ 89,582; Warsaw Photographic Associates, Inc. v. Commissioner, 84 T.C. 21 (1985).

<sup>204</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 9-10.

<sup>205</sup> Göksu, **Hukuk Yargılamasında**, s. 40.

mahkemelerindeki jüri yargılamalarda birincisini yani hukuk meselesini yargıç, ikincisini jüri değerlendirecektir. Temyiz incelemesinde federal istinaf mahkemeleri usul hukukunu ilgilendiren boyutuyla delillerin kabul edilebilirliğine ilişkin ilk derece mahkemesinin kararını inceler. Bu incelemelerde maddi vakıalara ilişkin hususlar ve değerlendirmeler büyük ölçüde incelemenin dışında kalmaktadır<sup>206</sup>.

### a. Delillerin Sunulmasında Çekişmeli Yargılama İlkesi

ABD yargılama hukukunun mücadelecilik (adversarial) özelliği nedeniyle maddi olayların ve delillerin taraflarca getirilmesi esastır. Bir başka ifadeyle, adversarial sistemde delillerin sunulmasında taraflar ve taraf avukatları oldukça etkindir. Bu sistemde yargıçların ve jürinin delil toplanmasında etkisinin olmaması, bilirkişilere soru yönelmelerinin sınırlandırılmış olması, yargılamada taraf vekillerini egemen ve belirleyici bir aktör olarak ön plana çıkarmıştır. Ancak son zamanlarda ABD hukuk sisteminde taraf egemenliği sisteminden kıta Avrupası sistemine doğru bir yönelimle “müdahale eden yargıç” sistemine doğru bir eğilim söz konusudur<sup>207</sup>. Bu eğilim, iki temel yargılama sistemi olan Anglo Sakson ve Kıta Avrupası yargılama sistemleri arasında yoğunlaşan bir etkileşim olduğunu göstermektedir<sup>208</sup>.

<sup>206</sup> Göksu, a.g.e., s. 40.

<sup>207</sup> Bkz.: Demirkapı, a.g.m., s. 48. “Son yıllarda ortaya çıkan, “davanın yürütülmesi” (Case Management) kavramı da, hakimin daha etkin olduğu bir yöntem olarak görülebilir. Bu sistemde özetle, önyargılama aşamasındaki hakimin vakıalara ve taraflara daha fazla müdahalesi ve onları yönlendirmesi öngörülmektedir. Böylece tarafların vakıaların toplanması ve delillerin sunulması bakımından kendilerine verilen yetkiyi kötüye kullanmaları önlenebileceği gibi, zaman ve para kayıplarının da önüne geçilmesi mümkün olabilecektir. Davanın yürütülmesi sisteminde hakim, tarafların getirdiği tüm delilleri, bunların beyanlarını, oluşan anlaşmalarını kronolojik olarak düzenler, sonuçta elde oluşan dokümanlar tarafların yönlendirilmesi için de faydalı olur, diğer taraftan bu belgeler yargılama aşamasında da kullanılabilir”.

<sup>208</sup> Nitekim İngiliz Common Law sisteminde 1999 yılında yapılan değişikliklerle, yargıçların yargılama sürecindeki rollerini artırmaya yönelik daha yoğun ve hızlı biçimde adımlar atıldığı gözlemlenmektedir. Bu reformlar İngiltere ve Galler hukuk sisteminde medeni yargılama hukuku kurallarının büyük ölçüde değiştirmesiyle 100 yılı aşkın bir süre içinde yapılan en kapsamlı yargı reformu olarak görülmektedir. Bkz. Charles Plant, William M Rose, Julie Brannan, **Blackstone’s Guide to the Civil Procedure Rules**, Blackstone Publishing, 2nd Edition, London, 1999, s. 21. Bu yoğun değişikliklerin temelinde, İngiltere’nin Avrupa Birliği üyesi olması ve İHAM içtihatlarının etkisi sebebiyle Kara Avrupa’sı hukuk sistemleriyle daha fazla etkileşime girmesi yatmaktadır.

ABD’de yargılama hukukunda delillerin toplanmasına ilişkin kurallar tarihsel sebeplerle esin kaynağı olan İngiliz hukukundan ayrı yönde gelişme göstermiştir<sup>209</sup>. Buna göre ABD yargılama hukukunda, maddi olaylar ve bunlara ait deliller birlikte incelenir<sup>210</sup>. Bunun için yargılama başlamadan önce, tarafların tüm taleplerinin ve bu taleplerine dayanak olarak gösterdikleri vakıaların belirlenmesi ve ardından delillerinin toplanması gerekmektedir<sup>211</sup>.

ABD federal hukukunda delillerin araştırılıp toplanmasına ilişkin süreç, delil keşfi (discovery) ve ifşası (disclosure) kavramlarıyla açıklanır (FRCP, R. 26). Discovery genel olarak bir tarafın, mahkeme aracılığıyla karşı taraf ya da üçüncü bir kişiyi ellerindeki veya tasarrufu altındaki dava ile ilgili bilgileri açıklamayan belgeleri de temin etmeyi kapsayan bir usul işlemi-sürecidir<sup>212</sup>. Disclosure ise discovery sürecine yardımcı bir usul işlemi olarak tarafların ellerindeki delilleri birbirlerine sunmalarını ifade eder<sup>213</sup>. Yargılama safhasında delilleri kimin getireceği ve delillerin sunumunun hangi sırayla gerçekleştirileceğine ilişkin kurallar FRCP’de vergi yargısı açısından da TCRPP’de yer almaktadır. Genel olarak davacı taraf istediği hukuki sonuca götürecek araçları, maddi olaya ilişkin açıklama ve delillerini sunacaktır<sup>214</sup>.

Uyuşmazlığın çözümü için, bir dilekçe (complaint) ile yargıya başvurulması, mahkemelerin yazı işleri ile görevli dairelerine teslim edilmesi ile birlikte iddiaların mahkemelere ve ardından karşı tarafa sunulması safhası (pleading) başlamaktadır<sup>215</sup>. Davacının (plaintiff) iddialarının ve bunlarında dayandığı delillerin sunulmasını ifade

---

<sup>209</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplama**, s. 213.

<sup>210</sup> Cappelletti, Jolowicz, **a.g.e.**, s. 260’dan aktaran, Demirkapı, **a.g.e.**, s. 43.

<sup>211</sup> Yazara göre, “Anglo-Amerikan sisteminde, maddi vakıalarla onların hangi delillerle ispatlanacağı bir bütünü oluşturmaktadır. Bu sebeple avukatlar, bir maddi vakıanın varlığını ancak bunun delili olduğu taktirde iddia edebilirler. Dolayısıyla yargılamadan, hatta önyargılamadan, önce avukatlar delillerin toplanması için çalışırlar. Bu sebeple gerek tanıkların, gerek bilirkişilerin ortada bir dava olmaksızın avukatlar tarafından sorgulanması normal olarak kabul edilir.” **a.g.e.**, s. 43.

<sup>212</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 215.

<sup>213</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 215.

<sup>214</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 215.

<sup>215</sup> “Tarafların dilekçeleri ve sundukları deliller sonucunda ortaya çıkan durum, uyuşmazlığın maddi vakıaların gerçekleşmesi konusunda değil, hukuki sonuç hakkında olması halinde, konu hukuki sorun (question of law) olarak nitelendirilir ve bu yargılamaya tabi olmaz, önyargılama aşamasında sonuçlandırılır” daha geniş açıklama için bkz.: Demirkapı, s. 43-44.; Güralp, **a.g.e.**, s. 226.

eden “pleading” safhasını müteakiben, yargılamada taraf iddialarının ve maddi olaya ilişkin bilgi ve belgelerin araştırılmasını ifade eden delil keşfi (discovery) ve delillerin ifşası (disclosure) safhası gelmektedir. Discovery ve ifşası sürecinde sunulan yazılı tüm bilgi ve belgelerin ardından bunların çapraz ya da doğrudan sorgu yöntemleriyle doğruluğunun tespit edilmeye çalışıldığı “sorgulama” (Interrogatories) olarak adlandırılan aşamaya geçilmektedir<sup>216</sup>. ABD (vergi) yargılama hukukunda yargılamanın en önemli safhası sayılan, discovery ve disclosures<sup>217</sup> süreçlerini daha detaylıca incelemek gerekir<sup>218</sup>.

### (1) Delillerin Keşfi Kuralı (Discovery)

*Discovery*<sup>219</sup> (delil keşfi) kurumu ilk olarak Federal Medeni Yargılama Hukuku Kurallarında (*Federal Rules of Civil Procedure* –FRCP) 1938 yılında yapılan reform ile ABD hukukuna girmiştir<sup>220</sup>. Discovery kurumunun getirilmesinde iki temel amaç bulunmaktadır. Birincisi yeterince delile dayanmayan, hukuki dayanaktan yoksun talepler duruşma aşamasına gelmeden çabuk şekilde ve az masrafla ortadan kaldırılmasına imkan vermesidir<sup>221</sup>. İkinci olarak da, karşı tarafın kontrol alanındaki delillere dayanmak isteyen tarafın belirli kurallar çerçevesinde bu delillerin yargılamaya getirilmesine olanak sunmasıdır. Bu yönüyle discovery uygulaması bir tarafın karşı taraf ya da üçüncü bir kişiyi ellerindeki veya tasarrufu altındaki dava ile ilgili bilgi ve belgeleri mahkeme yardımıyla açıklamaya zorlayabilmesini de ifade eder<sup>222</sup>.

<sup>216</sup> Parker, **a.g.e.**, s. 8; Demirkapı, **a.g.e.**, s. 44.

<sup>217</sup> FRCP, R. 26; TCRPP, R. 70-92.

<sup>218</sup> John A. Jolowicz, **On Civil Prosedure, (Civil Procedure)** Cambridge University Press, Cambridge, U.K. 2000, s. 41.

<sup>219</sup> Bu çalışmada, discovery kavramının Türkçe karşılığı olarak maddi olaya ilişkin delillerin araştırılarak ortaya çıkarılması anlamında, keşfetme-bulup ortaya çıkarma kavramlarıyla açıklanabilirse de discovery’nin sadece bunlarla sınırlı olmadığı, taraflarca birbirlerini keşfe zorlayabilmelerini ifade etme gibi benzeri başka uygulamaları da içerdiğinden orijinal haliyle discovery kelimesinin kullanılması tercih edilmiştir. Aynı doğrultuda yaklaşım için bkz.: Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 217.

<sup>220</sup> Discovery, FRCP’nin “Discovery and Disclosure” başlıklı 5. bölümünde, 26 ila 37’inci maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

<sup>221</sup> Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**. Yazar delil keşfi kurumunu, kaybolması muhtemel belge ve bilgilerin önceden güvenlik altına alınması veya tanıkların önceden dinlenmesini mümkün kılması açısından Türk Hukukundaki delillerin tespiti kurumuna da benzemektedir.

<sup>222</sup> Göksu, **a.g.e.**

Discovery bir taraftan dava konusu maddi olayın belirlenmesini sağlayan diğer taraftan da taraflarca karşı taraf ve üçüncü kişiler nezdinde araştırmayla ortaya çıkarılıp toplanmasına ve tarafın kendi aleyhine olabilecek olanlar da dahil olmak üzere delillerini ortaya koymaya zorlanmasına yönelik usuli araçları içeren bir müessese olarak tanımlanmaktadır<sup>223</sup>. Örneğin, discovery’de, bir tarafın davet ettiği tanığa yemin verdirildikten sonra, yalnız kendisini çağıran tarafın değil, diğer tarafın da yönelteceği (yazılı metinler üzerinden ya da duruşma öncesi sözlü sorgulamada) soruları da cevaplandırması gerekmektedir<sup>224</sup>.

Discovery ile delillerin sunulması, iddia ve savunmaları için gereken bilgi ve belge ihtiyacının karşılanması için bazı durumlarda bireylerin kapasitelerinin elverişli olmaması nedeniyle bunların mahkemenin de yardımıyla gerçekleştirilmesi amaçlanır<sup>225</sup>. Ayrıca bir tarafın diğer taraftan habersiz şekilde yürüttüğü özel araştırma ile elde ettiği gizli bilgi ve belgelerin duruşma safhasında ortaya çıkmasıyla karşı tarafta yaratacağı etkinin azaltılması amacıyla discovery sayesinde herbir delil sunumundan karşı tarafın haberdar edilmesi mümkün olur<sup>226</sup>. Bu yasada yer alan discovery kurallarına göre, dava öncesi discovery (md. 27), dava açıldıktan sonraki discovery, duruşma öncesi discovery olmak üzere üç aşamada uygulanmaktadır. Dava öncesi discovery, bölge mahkemeleri aracılığıyla, olası bir davada müracaat edilebilecek olan delillerin toplanabilmesi ve tanıkların ifadelerinin alınabilmesini ifade eder<sup>227</sup>. Bu yönüyle Türkiye’deki delil tespiti müessesine benzemektedir<sup>228</sup>.

Yukarıda özetle bahsettiğimiz FRCP’de<sup>229</sup> yer alan discovery’e ilişkin usul kurallarından bazıları Vergi Mahkemesi Yargılama Usulü Tüzüğü olan TCRPP’ye aktarılmıştır. TCRPP’nin 7’nci bölümünde yer alan kurala göre discovery uygulaması duruşma gününün 45 gün öncesine kadar yapılabilir (R. 70/a-2). Mahkemece, discovery kapsamında sunulan delillere sınırlamalar getirilebilir. Mahkeme eğer;

---

<sup>223</sup> Jolowicz, **Civil Procedure**, s. 41.

<sup>224</sup> Jolowicz, **a.g.e.**, s. 42.

<sup>225</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 217

<sup>226</sup> Jolowicz, **Civil Procedure**, s. 41-42.

<sup>227</sup> FRCP, md. 27/a. “Depositions to Perpetuate Testimony” başlıklı bölümde yer alır.

<sup>228</sup> TCRPP md.81 de Vergi Mahkemesi’nde yapılan tespit işlemleri anlatılmaktadır.

<sup>229</sup> FRCP md. 26) “*Duty to Disclose; General Provisions Governing Discovery*”

- Deliller birbirini tekrar ediyorsa ve olayla ilgisiz ise;
- Daha uygun, külfetsiz ve masrafsız bir şekilde elde edilecek alternatif bir delil varsa;
- Discovery, maddi olayı aydınlatmada üstleneceği role; uyuşmazlığın miktarına göre, gereksiz bir masrafa neden olacaksa,
- Taraflar, yapılacak masrafları karşılayacak imkana sahip değilse
- Uyuşmazlığın çözümünde işin esasını aydınlatmaya elverişli değilse, discovery uygulaması sınırlandırılabilir (R.70/b). Söz konusu sınırlamalara rağmen taraf haklı nedenler sunması durumunda yargıç discovery şartlarını yeniden belirleyebilir, değiştirebilir.

Vergi mahkemesinde discovery safhasında taraflar, kendi hazırlattıkları uzman bilirkişi raporlarını, elektronik kaynaklardan elde ettikleri bilgileri, resim, grafik, fotoğraf, ses kaydı, imaj vb. her türlü delili karşı tarafın bilgisine sunmak zorundadır (R. 73)<sup>230</sup>. Karar duruşması öncesinde dava öncesi son hazırlık işlemi olarak duruşma öncesi konferansı (Pretrial Conference) yapılır (R. 110). Discovery sürecinden sonra gerçekleştirilen duruşma öncesi konferansından sonra sıra duruşma safhasına gelir.

Discovery aşamasında tarafların, diğer tarafın sunduğu delillere ilişkin sorular yöneltmesine “Interrogatories” uygulaması denilmektedir (R. 71). Tarafların sorduğu sorulara, iyi niyetli bir şekilde ve istenilen hususları tam karşılayacak şekilde cevaplar verilmelidir (R.71/b). Discovery aşamasında yapılan delil sunma istekleri, ya da delilin çıkarılmasına ilişkin itirazların bulunduğu belgeler ile sorgu tutanakları imzalanmak zorundadır (R. 70/f).

Diğer bir uygulama da, duruşma öncesindeki discovery aşamasında belirli koşullara bağlı olarak bir konuyu aydınlatmak üzere tanıklardan ifade alma ile yazılı bir dökümandan ya da elektronik kaynaktan bilgi ve belge temin edilmesi yoluna

---

<sup>230</sup> “Delil keşfi aşamasında oluşacak masraflar kural olarak delilleri sunan (kendisinden talep edilen) tarafa aittir. Ancak günümüzde masrafların özellikle elektronik verilerin de delil keşfine dâhil olmasıyla birlikte ciddi oranda artması sebebiyle, bu yönde yeni arayışlara gidilmiş ve hâkimin gerekli gördüğü durumlarda masrafların yer değiştirmesine veya paylaşılmasına karar verebileceği düşüncesi kabul görmüştür. Bu konuda Zubulake ve Rowe davaları büyük oranda yol gösterici olmuş, hâkimlerin bu davalarda ortaya koydukları kıstaslar yardımı ile masrafların dağıtılması sağlanmıştır” Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**.

başvurulmasıdır (Deposition; R. 80). Bu tür delillerin temini duruşma safhasında yapılamayacağı, ilgili şahsın duruşmada bulunamayacağı yahut daha sonra yazılı ve elektronik kaynaklardan elde edilmesinin mümkün olmadığı mantıklı delillerle ortaya konulması durumunda, bu aşamada ifadesinin alınmasına yargıç tarafından karar verilebilir (R. 81/a). Bu kapsamda, başka şirketlerin yetkilileri, kamu kurumlarının temsilcilerinin ifadelerine ya da kayıtlarına incelenmek üzere başvurulabilir. (R. 81/c).

İfade alma işleminde ilgili şahsa yemin verilir (R.81/e)<sup>231</sup>. İfade alma işlemi sona erdikten sonra, bu ifadelerin tutanağa geçirilmesi belirli bir süre gerektirmektedir. Bu durumda yazılı hale getirilen ifadeler, sözkonusu ifadeyi veren şahsa gönderilir ve bir itiraz olup olmadığı sorularak onaylaması istenir. 30 gün içinde imzalanmadığı takdirde ya da geçerli bir mazeret öne sürüldüğü takdirde ifade almaktan sorumlu olan personel tarafından durumu ortaya koyan şerhler düşülmek suretiyle bu ifadeler imzalanır (R. 81/h). Alınan bu ifadeler yalnızca ifadenin alınmasını isteyen tarafça değil, karşı tarafça da kullanılabilir (R. 81/i). Görüleceği üzere, discovery aşamasında sunulan delillerin üzerinde yapılacak işlemler oldukça detaylı bir şekilde TCRPP’de düzenlenmiştir<sup>232</sup>.

Vergi Mahkemesinde tanık dinlenilmesi (deposition of party witness) normal şartlarda duruşma safhasında gerçekleştirilir. Ancak duruşma safhasında tanığın dinlenilmesi imkanının ortadan kalkması gibi bir durum söz konusu ise<sup>233</sup> bu tür olağandışı durumlar nedeniyle discovery aşamasında da tanık dinlenilmesi istenebilir. Böyle bir talepte bulunulduğunda, tanığın dinlenebilmesi için mevcut düzenlemeye göre, hem karşı tarafın onayı hem de yargıcın buna izin vermesi gerekmektedir (R.74). Ancak bazı kompleks davalarda, böyle bir olağandışılık söz konusu olmasa dahi tanık dinlenilmesine ihtiyaç olduğu duyulabileceği düşüncesiyle, Vergi Mahkemesi’nde yapılan tüzük değişikliğine ilişkin duyuru üzerine IRS tarafından 11 Eylül 2015 tarihinde Vergi Mahkemesine değişiklik önerisi

<sup>231</sup> Yemin verdirmeye işlemi, IRC, R.7622’inci maddesi uyarınca yemin verdirmeye yetkili olan mahkeme personeli önünde gerçekleştirilir.

<sup>232</sup> Bkz. TCRPP, R. 80-85.

<sup>233</sup> Tanığın, ağır hastalığının bulunması, yurtdışına çıkıp geri dönmeyecek olması vb durumlar olabilir.



sunulmuştur<sup>234</sup>. Öneriye göre, karşı tarafın onayı ya da mahkeme iznine gerek olmaksızın talep üzerine tanık dinlenilmesini mümkün hale gelecektir<sup>235</sup>.

## (2) Delillerin İfşası Kuralı (Disclosure)

ABD yargılama hukukunda delillerin keşfi (discovery) kurumu sayesinde, adversarial sisteminin temelini oluşturan çekişme metodu, taraflar arasında bir strateji oyunu olmaktan çıkmakta<sup>236</sup> ve gerçeğin bulunması amacına yönelik bir faaliyet şekline dönüşmektedir. İfşanın (disclosure) yargılama usulüne katılması sonrasında çekişme metodundaki değişim daha da belirgin hale gelmiştir. “*Otomatik ifşa da denilen bu kurum ile taraflar, üç aşamada karşı tarafa bazı bilgi ve belgeler sunarlar. Taraflar, ilk aşamada, iddia ve savunma ile ilgili vakıalar konusunda bilgi sahibi olabilecek kişilerin isimlerini, ilgili olabilecek tüm belgeler hakkındaki bilgileri ve zarar hesapları ile tüm sigorta bilgilerini sunarlar; ikinci aşamada, yargılamada yararlanabilecekleri tüm uzman bilirkişilerin isimlerini verirler; üçüncü aşamada duruşmaya geçilmeden hemen önce de davada kullanacakları tüm deliller hakkında bilgi vermek zorundadırlar.*”<sup>237</sup>

Disclosure kavramı ilk olarak federal medeni usul kurallarına eklenerek 1993 yılında uygulamaya giren bir kural olarak, discovery uygulamasını beklemeksizin tarafların gerek halihazırda ellerindeki davayla ilgili bilgi ve delilleri karşılıklı olarak ifşa etmesini (compulsory disclosure)<sup>238</sup> ve gerekse daha sonra discovery sürecinde elde ettikleri bilgilerden birbirlerini haberdar etme ve mahkemeye sunma yükümlülüğünü ifade etmektedir<sup>239</sup>. Disclosure, delil elde etme sürecini kolaylaştırmaya ve tamamlamaya yönelik olarak işlev görmekte, discovery uygulamalarının yönetimini (judicial management of discovery practice) ve delillerin

<sup>234</sup> **Internal Revenue Service, Suggestions**, (Çevrimiçi) [https://www.ustaxcourt.gov/rules/suggestions/IRS\\_%209-11-15.pdf](https://www.ustaxcourt.gov/rules/suggestions/IRS_%209-11-15.pdf), 20 Aralık 2015.

<sup>235</sup> Richard A. Nessler, “**IRS Proposes Changes To US Tax Court Rules Of Practice And Procedure**”, Mondaq.com, (Çevrimiçi) <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/446634/tax+authorities/IRS+Proposes+Changes+To+US+Tax+Court+Rules+Of+Practice+And+Procedure>, 23 Aralık 2015.

<sup>236</sup> Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**.

<sup>237</sup> Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**.

<sup>238</sup> Jolowicz, **Civil Procedure**, s. 56.

<sup>239</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 215.

sunulması sürecini etkinleştirmekte ve tamamlamaktadır<sup>240</sup>. İfşa edilebilecek belgeler, asıl yargılamada ifşa edilebilecek belgelerle sınırlıdır. Bu anlamda ifşa kurallarına aykırı davranarak araştırma yapılmasına, delillerin elde edilmesine izin vermeyen taraf, bu deliller aracılığıyla elde etmeyi umduğu hususlardan yararlanamayacağı gibi bu suretle yargıç nezdinde de olumsuz bir intiba uyandırmaktadır<sup>241</sup>.

Taraflarca delillerin sunumu tamamlandıktan sonra duruşma öncesinde, mahkemece tüm tarafların katılımıyla yapılan bir ön değerlendirme toplantısı mahiyetindeki bu konferansta dosyadaki delillerin durumundan hareketle, uyuşmazlığın ana noktalarını belirlemek, maddi olayla deliller arasındaki ilişkiyi netleştirmek amacıyla yapılan bu konferansı yargıç yürütür. Bir diğer ifadeyle adversarial sistemin pasif aktörü olan yargıç, aslında ilk defa sahneyi bu ön duruşma konferansında alarak aktif bir rol üstlenir. Discovery ve disclosure uygulamalarıyla tarafların ellerindeki bilgi ve belgelerin tamamen açık hale getirilmesi düşüncesi, tarafların bilgiye tam olarak eriştikleri zaman, davaların uzlaşma ile daha hızlı bir şekilde sonuçlanabileceği fikrine dayanmaktadır<sup>242</sup>.

### **(3) Federal Vergi Mahkemesi'nin Ara Kararları (Judicial Notice)**

Vergi mahkemesi, istenilmesinde zorunluluk bulunduğu hususu taraflarca yeterli delil ve açıklamalarla ortaya konulduğu takdirde zorunlu olarak<sup>243</sup>, diğer hallerde ise resen davanın her aşamasında bazı belgelerin somut olayla ilgili olmak kaydıyla<sup>244</sup> ara kararı ile dava dosyasına konulmasını sağlayabilir (FRE, R. 201/c, d, f). Mahkeme, başka mahkemelerden ya da bizzat kendi mahkemesindeki geçmiş dava dosyalarından uyuşmazlıkla ilgili bilgi ve belgeleri isteyebileceği gibi<sup>245</sup>, diğer mahkemelerden ya da idari kurumlardan maddi olaya ilişkin örneğin yükümlünün

<sup>240</sup> David S. Clark, **Civil Procedure Introduction to the Law of United States**, Ed. By D.S. Clark, Tuğrul Ansay, Kluwer Law. Int. 2nd Edition, The Hague/New York, 2002, s. 403.

<sup>241</sup> Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**.

<sup>242</sup> Guralp, **a.g.e.**, s. 226.

<sup>243</sup> Afshar v. Commissioner, 41 T.C.M. (CCH) 1489, 1981 T.C.M. (P-H) ¶ 81,241, aff'd, 692 F.2d 751 (4th Cir. 1982).

<sup>244</sup> Estate of Merwin v. Commissioner, 95 T.C. 168, 175 (1990).

<sup>245</sup> Daha geniş açıklamalar için bkz. Larson, **Tax Evidence**, s. 15-21.

gelir durumunu ortaya koyan, servet değerlerine ilişkin, işletme kapasitesine ya da ortaklık bilgilerine ilişkin bazı açıklamalar yapılmasını isteyebilir<sup>246</sup>.

## **b. Delillerin Ön Yargılamada Değerlendirilmesi İlkesi (Pretrial)**

ABD’de genel kural olarak tüm deliller ilk derece federal mahkemelerinde trial safhası öncesinde sunulmak zorundadır<sup>247</sup>. Bu zorunluluğun bir sonucu olarak eğer pretrial safhasında yeterli bir süre tanınmasına rağmen davacı iddialarını destekleyen asgari nitelikteki delilleri toplayamamışsa ya da davalı, inkar dışında olumlu savunma vakası ileri sürememişse, talep üzerine duruşma safhasına geçilmeksizin bir ön karar ile (summary judgement<sup>248</sup>) davanın reddine karar verilmektedir<sup>249</sup>.

Uyuşmazlıktaki vakıaların ortaya konulması ve delillerin toplanmasının ardından ve tarafların görüşlerinin alınması ve delillerin karşılıklı değerlendirilmesi amacıyla bir toplantı (Initial Conference) düzenlenir<sup>250</sup>. Bu görüşmede bir taraftan dosyadaki mevcut delil durumlarının tam olarak anlaşılması, diğer taraftan da yargılama aşamasında ortaya çıkabilecek olası tartışma konularının tespit edilmesi sağlanır<sup>251</sup>. Bu toplantıda aynı zamanda bilirkişiye ya da ilave bir delil araştırmasına ihtiyaç olup olmadığı da tartışıldıktan<sup>252</sup> sonra artık yargılama safhasına geçilir.

Delillerin toplanması sürecinde federal mahkemelerde büyük ölçüde taraflarca başvurulmuş delil toplama araçları mevcuttur. Ancak hem delil talep edenin “ibraz emri” ile hem de kendisinden delil talep edilenin “koruyucu tedbir” talepleri

<sup>246</sup> Goldsmith v. Commissioner, 86 T.C. 1134, 1135 n.4 (1986).

<sup>247</sup> Ford v. Potter, 354 Fed. App’x 28, 31 (5th Cir. 2009) (“Generally, we will not enlarge the record on appeal with evidence not before the district court.”); Neeb v. Lastrapes, 64 So. 3d 278, 283 (La. Ct. App. 2011).

<sup>248</sup> FRCP, R.56/c.ve TCRPP, R. 121.

<sup>249</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 215-216. Yazar, ABD Federal medeni yargılama hukukundaki discovery türlerini dava ikamesi öncesi discovery ile dava ikamesi sonrası belgesel discovery olarak iki başlık altında incelemiştir.

<sup>250</sup> Federal Rule of Civil Procedure 26 (f). Aynı kurum “Tax Court Rules of Practice and Procedure”ün (TCRPP) Pretrial Conferences başlıklı 11. bölümde düzenlenmiştir.

<sup>251</sup> William W. Schwarzer, Joe S. Cecil, **Management of Expert Evidence** FJC Manual, s. 42 (Çevrimiçi), [http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0c.pdf/\\$file/sciman0c.pdf](http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0c.pdf/$file/sciman0c.pdf), 28 Ocak 2015.

<sup>252</sup> Schwarzer, **a.g.e.**, s. 42.

ile mahkemeye başvurmaları gerekmekte olup, bu araçlar ile mahkeme delillerin sunulmasında işbirliğinden kaçınan tarafa, söz konusu delilleri sunmasını emredebileceği gibi, karşı tarafı taciz edici şekilde delil talebinde bulunan tarafı da engelleyebilir<sup>253</sup>. Vergi Mahkemesi'nde kullanılan delil toplama araçları olarak “mahkemedışı yeminli sorgu tutanağı” (deposition), “*araştırma*” (written interrogatory), “*belge ve nesne inceleme*” veya “*mülke girerek mahal keşfi*” (production of documents and things or entry on to land for inspection and other purposes), “*fiziksel ve zihinsel tıbbi muayene isteği*” (physical and mental examination) ile “*ikrara davet*” (request for admission) gibi kurumlarından bahsedilebilir<sup>254</sup>.

Karar duruşması öncesindeki son aşama olan pretrial safhasında (Pretrial Conference, TCRPP, R. 110) yargıcın da yardımıyla uyuşmazlığın esasının ortaya konulmasına, olayların nasıl gerçekleştiğine ilişkin bir canlandırma yapılarak olayı temsil eden delillerin dosyaya alınması sağlanır<sup>255</sup>. Bu safhadaki en önemli konulardan biri de ispat yükünün kimde olduğu sorusunun cevaplandırılmasıdır<sup>256</sup>. Pretrial safhasının sonunda yükümlü ile idare (IRS Counsel to Appeals<sup>257</sup>) tarafların birbirlerine ya da mahkemeye yönelteceği alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine ilişkin talepleri üzerine (motion) bir çözüme – uzlaşmaya (settlement) ulaşamaması halinde duruşma safhasına geçilir ve tüm deliller artık duruşmada değerlendirmeye alınır<sup>258</sup>. Yargılamada uyuşmazlık çözümlenip nihai karar verinceye kadar arka arkaya oturumlar halinde (single-episode trials) devam eden duruşmalarda, jüri maddi vakıaların tespitine (fact-finding) çalışılırken, yargıç, uygulanması gereken (law finding) hukuku belirlemeye çalışır<sup>259</sup>.

---

<sup>253</sup> Göksu, **Hukuk Muhakemeleri**.

<sup>254</sup> Vergi Mahkemeleri dışındaki yargılamalarda kullanılan discovery araçlarına ilişkin daha geniş açıklama için bkz.: Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 223-240.

<sup>255</sup> McGee Grigsby, **Tax Court Pretrial Procedures: Pretrial Orders and Conferences, Motions, and Settlement**, (Updated by Reid M. Huey), Washington DC, May 2007, s. 7- 8.

<sup>256</sup> Grigsby, **a.g.e.**, s. 8

<sup>257</sup> Eğer uyuşmazlık miktarı 2 Milyon Doların üzerinde ise, uzlaşma konusunda, dosya IRS Birleşik Komitesi'nin incelemesinden geçmek zorundadır.

<sup>258</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 226.

<sup>259</sup> Çelikoğlu, **Delil Toplaması**, s. 192-193.; Güralp, **a.g.e.**, s. 226: “Ancak hangi maddi vakıaların tespitinin jüriye bırakılacağı kararı da hakime aittir. Jüri hakimin denetimi altındadır. Jürinin vakıalara ilişkin olarak vereceği kararında etki altında kalmaması için, örneğin hukuka aykırı

FRCP'nin 16'ncı maddesinde TCRPP'nin 110'uncu maddesinde düzenlenen önyargılamaya ilişkin kurallardan, bu aşamda yapılan oturumlarla dava dosyasının düzgün bir şekilde tekemmül ettirilmesi için daha ön aşamalarda kontrol edilmesi ve yönetilmesi, gereksiz işlemlerden sakınarak gecikmelerin engellenmesi suretiyle duruşma öncesi hazırlıkların tamamlanması ve nihayet mümkünse davanın sulh yoluyla çözümü için tüm olanakların kullanılması gibi yargılamada etkinliğin sağlanmasının amaçlandığı kabul edilmektedir<sup>260</sup>. Ön yargılamaya ilişkin bu kurallar vergi davaları için de geçerlidir.

### **c. Yargı Aşamasında Uyuşmazlığın Alternatif Yollardan Çözümü**

TCRPP'nin 124'üncü maddesi "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu" (Alternative Dispute Resolution) başlığını taşımaktadır. Vergi uyuşmazlıkları için nihai duruşma öncesinde "Gönüllü Bağlayıcı Tahkim" ve "Gönüllü Bağlayıcı Olmayan Uzlaşma" olmak üzere iki farklı alternatif çözüm yolu öngörülmüştür. Uzlaşma görüşmelerinde mahkeme hiçbir şekilde IRS ile tek taraflı bir görüşme gerçekleştiremez<sup>261</sup>. Bunun nedeni tek taraflı görüşmede kendisini savunma hakkı bulamayacağı için vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı ihlal edileceğinin düşünülmesidir<sup>262</sup>.

#### **(1) Tarafları Bağlayıcı Tahkim (Voluntary Binding Arbitration)**

Tarafların yazılı talebi üzerine duruşma öncesi herhangi bir sahfada uyuşmazlığın bir hakem aracılığıyla çözülmesi mümkündür (R. 124/a). Talep üzerine Vergi Mahkemesi başkanı, bir mahkeme üyesini ya da özel duruşma yargıcını uyuşmazlığı çözümlmek üzere görevlendirir. Tahkim talebine ilişkin yazılı metinde;

- Hakem tarafından çözümlenecek konulara ilişkin açıklama,
- Hakemin vereceği hükümlerden hangilerininin bağlayıcı olduğu,

---

*veya caiz olmayan delilleri öğrenmemelerine çaba gösterilir. Bu sebeple Ameirkan hukukunda delillerin kabul edilmesi (admissibility) ile delillerin değerlendirilmesi ve delillerin ağırlığı (weight) faaliyeti birbirinden ayrılmıştır.*

<sup>260</sup> Arthur R. Miller, Jack H. Friedenthal, **Civil Procedure**, Thomson&West (Quick Review Series) 6th Edition, 2005, s. 107.

<sup>261</sup> Grigsby, **a.g.e.**, s. 18.

<sup>262</sup> Guenther v. Commissioner, 939 F.2d 758 (9th Cir. 1991).

- Hakemin kimliği ve müzakere sürecinde uygulayacağı kurallar,
- Tahkim sürecinde ortaya çıkacak masrafların nasıl paylaşılacağı,
- Hakemle, diğer tarafın yokluğunda özel bir görüşmede (ex parte communication) bulunulmayacağına deklare edilmesi,
- Tarafların konulmasında uzlaştığı diğer taleplere dair hususlar yer almaktadır.

## **(2) Tarafları Bağlamayan Arabuluculuk (Voluntary Nonbinding Mediation)**

Tarafları bağlamayan arabuluculuk yöntemi, tarafların müşterek yazılı talebi üzerine ya da bir tarafın talebine karşı çıkılmaması durumunda duruşma öncesi herhangi bir sahfada uyuşmazlığın bir arabulucu (mediator) aracılığıyla çözülmesini ifade eder (R. 124/b). Talep üzerine Vergi Mahkemesi başkanı, bir mahkeme üyesini ya da özel duruşma yargıcını uyuşmazlıkta tarafların arasını bulmak ve belirli noktalarda uzlaşma sağlamak üzere görevlendirir. Yukarıda açıklanan tahkim modelinden farkı, tahkimde hakem tarafların üzerinde bağlı kalacağı hüküm resen ortaya konulurken, arabuluculukta taraflar kendi rızalarına uygun bir noktada buluşup uzlaşmaya çalışıyorlar. Uzlaşma sağlanamaması durumunda uyuşmazlığın yargısal yolla çözümüne devam edilmektedir.

## **2. Duruşma Safhasında Delillerin Değerlendirilmesi İlkesi (Trial)**

Dilekçelerin ve delillerin sunulduğu pleading aşaması tamamlandıktan sonra, taraflardan birinin vereceği duruşma yapılması yönündeki dilekçe üzerine uzlaşmanın sağlanamadığı kabul edilerek duruşma aşamasına geçilir. ABD yargılama hukukunda vergi uyuşmazlıkları kural olarak jüri olmaksızın tek yargıçla görülür<sup>263</sup>. Duruşmalarda, sırasıyla davacı ve davalının açılış beyanlarıyla birlikte delillerin sunulmasını müteakiben ve mukabil deliller ve savunmalar sunulur. Sonrasında

<sup>263</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 235. “Duruşmada jüri bulundurulmasına ilişkin Anayasal ve kanuni bir düzenleme bulunmuyorsa taraflarca jürili duruşma yapılmasından feragat edilmişse ya da taraflar duruşmanın jüri bulunmaksızın yapılmasına açıkça muvafakat etmişlerse, hakim jürisiz duruşma yapılmasına karar verebilir. Jürisiz davaların duruşmaları daha hızlı bir şekilde takvime alınmaktadır.”

davacı ve davalının dava hakkındaki son beyanlarının alınmasıyla (federal bölge mahkemelerindeki yargılamalarda jürinin yaptığı değerlendirilmenin alınmasıyla) hüküm aşamasına geçilir<sup>264</sup>. ABD’de yargıç, hukuku resen uygulamakla yükümlü olmadığından kural olarak tarafların dayandığı ve ileri sürdüğü hukuk kuralına göre hüküm vermektedir<sup>265</sup>.

Duruşmalarda tanıklar, öncelikle onu çağıran tarafça sorgulandıktan sonra (direct-examination) karşı tarafın yapacağı çapraz sorgulamaya (cross-examination) geçilir<sup>266</sup>. Tüm bu aşamalardan sonra verilen karar duruşmada tefhim edilir. FRCP 54 ile 63’üncü maddeleri arasında mahkeme kararına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Eğer verilen kararda hata yapıldığı, yeni deliller elde edildiği öne sürülerek uygulanan hukukun ya da maddi olayın değiştirilmesi ya da yeniden duruşmanın açılması ve delillerin yeniden değerlendirilmesi yönündeki talepler ciddi bulunursa, 10 gün içinde verilen itiraz dilekçesi üzerine mahkemece yeniden bir değerlendirme yapılabilir<sup>267</sup>. Ancak verilen karar her halde verildiği andan itibaren icra edilir.

#### **a. Delillerin Kabul Edilebilirliği (Accessibility)**

ABD’de vergi mahkemesi tüzüğünde yer alan kurallar dışında, federal bölge mahkemelerinde görülen vergi davalarında kullanılan delillere ilişkin temel kuralların FRE’de düzenlendiği belirtilmişti. FRE’de yer alan delillerin en önemlileri şüphesiz tanık ifadeleri ve bilirkişi raporlarıdır. Bu delillerin verilecek hükme etkisi bakımında değerlendirilmesi için önce kabul edilebilir olduğuna hükmedilmesi gerekir. Adversarial sistemin bir özelliği olarak tanık delili ve bilirkişi delili gibi en temel iki delil türü ile bunların dışındaki belgelere dayalı deliller de dahil olmak üzere bunların mahkemelerce değerlendirilmesinde belli başlı bazı özel ilke ve kurumlar geliştirilmiştir. Bunlar, belgeye dayanan delillerde sahilik (authenticity) kuralı, kişisel bilgi ve müşahedeye dayanmayıp bir başkasından işitilen hususların

<sup>264</sup> Güralp, **a.g.e.**, s. 235.

<sup>265</sup> Oscar G. Helen, Hershkoff Chase, **Civil Litigation in Comparative Context**, Thomson&West, USA, 2007, s. 256.

<sup>266</sup> Helen, **a.g.e.**, s. 256.

<sup>267</sup> Güralp, **a.g.e.**, 236. Temyiz ve itiraz prosedürüne ve ABD yargılama sistemindeki reform çabalarına ilişkin daha geniş bilgi için bkz.: Güralp, **a.g.e.**, s. 236-244.

delil olarak sunulmasının reddedilmesi kuralı (Hearsay) ve birinci derecede ispat kabiliyetine sahip deliller kuralı (best evidence) vb. kurallardır<sup>268</sup>.

## (1) Bilirkişi Raporlarının Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi

Bilirkişilerin, hazırladıkları raporların güvenilirliği (credibility) açısından uyuşmazlıktaki maddi olayı nitelendirmeye elverişli mesleki donanımına, bilimsel güvenilirliğe ve spesifik konuya uygun gelen bir uzmanlığa sahip olması gerekir<sup>269</sup>. Yargıç, bilirkişi raporunun bu açılardan güvenilir olup olmadığını test eder<sup>270</sup>. Bu belirlemede yargıç, raporun bilirkişinin uzmanlık sahasında olup olmadığını, maddi olayı aydınlatıcı nitelikte olup olmadığını, bulguların kabul edilir delillere dayanıp dayanmadığını ve sonuçların belirli bir mantık ve bilimsel metodolojiye dayanıp dayanmadığını ve son olarak bir önyargı oluşturup oluşturmadığını değerlendirir<sup>271</sup>. Bu açıdan bilirkişinin, örneğin bir antitrust uyuşmazlığında doktorasını ekonomi alanında yapmış ve hatta Nobel ödülü kazanmış bile olsa, şayet antitrust, şirket birleşmeleri, piyasa yapıları konusunda bir uzmanlığı yoksa yeterli mesleki donanımına sahip olmadığına karar verilebilir. Diğer yandan doktorası olmasa bile ekonomik piyasalar ve antitrust konusunda uzmanlaşan birisi pekala bilirkişi olarak kabul edilebilir ve raporuna itibar edilebilir<sup>272</sup>. 8'inci İstinaf Mahkemesi'nce, bilimsel doktrine sıkı sıkıya bağlı olarak sağlam şekilde temellendirilmesine rağmen bir bilirkişi raporunun delil niteliği, sırf raporun aşırı derece sofistike bulunması ve ilgili endüstrinin ekonomik gerçekliğinden uzak kalması nedeniyle kabul edilmemiştir<sup>273</sup>.

Federal Yüksek Mahkeme'nin, FRE'deki 702 nolu kuralı irdeleyerek bilirkişinin taşınması gereken özelliklerini detaylıca açıkladığı ve bu nedenle de

<sup>268</sup> Daha geniş bilgi için bkz.: Güralp, **a.g.e.**, s. 165.

<sup>269</sup> Daniel R. Shulman ed., "Best Practices in Applying Federal Rule of Evidence 702 to Expert Economic Testimony in Antitrust Cases", Ch. 1.", **6 Sedona Conf. J.** 34, 35 (2005), s. 35.

<sup>270</sup> T. Leigh Hearn, **Finals Evidence Core Concepts and Key Questions**, Kaplan, 2nd Ed. New York 2009, s. 52.

<sup>271</sup> Hearn, **a.g.e.**, s. 52.

<sup>272</sup> Shulman, **a.g.e.**, s. 36.

<sup>273</sup> *Health Plan, Inc. v. Philip Morris USA, Inc.*, 344 F.3d 753, 760-61 (8th Cir. 2003).



bilirkişi incelemesi yapılan davalarda kendisine sıkça atıf yapılan “Daubert Standard” kuramından bahsetmek gerekmektedir.

Yüksek Mahkeme’nin “Daubert v. Merrell Dow Pharmaceuticals” kararıyla literatüre geçen “Daubert Standard” kuramına göre, bilimsel nitelikte hazırlanmış bilirkişi raporunun dosya ile uyumsuzluğu ya da olayı aydınlatmak için gerekli özellikleri taşımadığı gerekçesiyle duruşma öncesinde reddinin istenilebilmesini ifade eder<sup>274</sup>. Daubert standard’ının daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle bilimsel raporların delil niteliğinin tartışıldığı 1923 tarihli *Frye v. United States*<sup>275</sup>, kararına değinmek gerekir.

### ***i. Bilirkişi Raporlarının Değerlendirmesinde Frye Testi***

1990’lara kadar bilirkişi raporlarının nitelendirilmesinde uzun süredir yargı içtihatlarıyla emsal alınan ve “Frye testi” olarak tanımlanan kurala göre, bir uzman-bilirkişi raporuna dayanan delilin analizinde, eğer raporun hazırlanmasında bilim dünyası tarafından genel olarak onaylanmış bir bilimsel yöntemden yararlanılmışsa, bu raporun delil olma özelliği mahkemece kabul edilmekte idi<sup>276</sup>. Bu açıdan, bilirkişinin güvenilirliği, tecrübesi, becerisi ve şöhreti duruşma sırasında taraflarca yapılan çapraz sorgu ile test edilmekteydi<sup>277</sup>. Bu testin uygulanmasına uzun süre devam edildi. Ancak Yüksek Mahkeme daha sonra Daubert içtihadıyla, bir bilirkişi raporunun kabul edilebilmesi için Frye testinde belirlenen kriterlere göre değil, Federal Delil Kuralları yasasında belirtilen kriterlere göre değerlendirme yapılması gerektiğine karar vermiştir.

### ***ii. “Daubert Standardı” Kuralı***

Federal Yüksek Mahkemenin 1993 yılındaki delillerin kabul edilebilirlik standardında yeni bir çığır açan Daubert içtihadıyla<sup>278</sup>, dosya yargıcına delilleri çok

<sup>274</sup> Daubert v. Merrell Dow Pharmaceuticals, Supreme Court of the United States, June 28, 1993, 509 U.S. 579113 S.Ct. 2786.

<sup>275</sup> *Frye v. United States*, 293 F. 1013 (D.C. Cir. 1923).

<sup>276</sup> Michael W. Mullane, “The Truthsayer and the Court: Expert Testimony On Credibility”, 43 **Me. L. Rev.** 53 1991, s.70.

<sup>277</sup> Garner, **a.g.e.**, “Daubert Standard”, s. 453.

<sup>278</sup> William Daubert v. Merrell Dow Pharmaceuticals, Supreme Court of the United States June 28, 1993, 509 U.S. 579113 S.Ct. 2786. p, 2790, Bu uyuşmazlık, geliştirilen “Ben...” adlı bir ilacı

daha ciddi şekilde irdeleme ve FRE R. 702'deki kuralda geçen şartları taşıyıp taşımadığını belirleme görevi yüklemiştir. Buna göre davaya bakan yargıç bir kaleci fonksiyonu (gatekeeping function) gibi delil olarak sunulan sahte bilimsel raporları diğerlerinden ayırtmalıdır. Bu fonksiyonun uygulanmasında yargıç, (1) delili test etme, (2) emsal araştırması yapma, (3) hata oranını tespit etme ve (4) bilimsel odaklarca kabul edilebilirliğini ortaya koyma gibi dört temel hususu dikkatle irdeler<sup>279</sup>. Eğer söz konusu bilirkişi raporu yeni bir icada ya da yeni bir bilimsel bulguya ilişkin ise mahkeme yine söz konusu icat ya da bulgunun bilimsel geçerliliğini test eder. Yöntemin güvenilirliği kanıtlandıktan sonra raporun delil niteliği kazandığına hükmedilir<sup>280</sup>.

“Daubert v. Merrell Dow Pharmaceuticals” kararında bilimsel bilgiyi tanımlayıp, bilimsel bir bilginin ya da deneylerden elde edilen sonucun değiştirilemez bir bilgi olmasının mümkün olmadığını belirtildikten sonra, mahkeme, bir sonucun bilimsel olarak kabul edilmesi için önemli olanın bilimsel metotların kullanılması gerektiğine işaret etmiştir<sup>281</sup>. Kararı yazan yargıç, filozof Karl Popper’a atıfta bulunarak bir bilginin bilimsel olabilmesi için gerekli bulunan **çürütülebilme, yanlışlanabilme ve test edilebilme** özelliklerinin olması gerektiğinden bahsederek, bir bilirkişi raporunun ancak bilimsel güvenilirliği haiz bir metotla elde edilmiş olması durumunda delil değeri olacağını belirtmiştir<sup>282</sup>.

Kararda ayrıca, bilimsel bilgiye ulaşmak için deneylerin laboratuvar ortamında sürekli yenilenerek farklı ve daha yeni sonuçlar ortaya konulabileceği, ancak yargıçlarca mahkeme ortamında hızlı ve nihai kararı verme sorumluluğu gereği bu araştırmaya bir noktada son verilerek, jüriyi ya da tarafları yorucu bilimsel orijinaliteyle meşgul etmeksizin, federal delil kurallarına uygun bir sonuç elde edildiği anda oluşacak denge noktasına itibar edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

---

kullanan annenin bebeğinde meydana gelen doğum kusurunun (ayak kısalığı), kullanılan ilaçla olan ilgisinin tespitine ilişkindir.

<sup>279</sup> Garner, **a.g.e.**, “Daubert Standardı”, s. 453.

<sup>280</sup> Daubert, **a.g.k.**, **para.** 2791.

<sup>281</sup> Daubert, **a.k.**, **para.** 2791

<sup>282</sup> Margaret Berger, **The Supreme Court’s Trilogy on the Admissibility of Expert Testimony, in Reference Manual on Scientific Evidence**, 2nd Ed., 2000, s. 15 vd, (Çevrimiçi) [http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0b.pdf/\\$file/sciman0b.pdf](http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0b.pdf/$file/sciman0b.pdf), 29 Ekim 2015.

Yüksek mahkeme bu içtihadını 1999 yılında verdiği *Kumho Tire Co., Ltd. v. Carmichael*<sup>283</sup> kararıyla Daubert Standardı'nda daha da genişleterek yargıca, yapacağı irdelemeyle bilimsel bir raporun sahte olduğunu ve delil olarak nitelendirilebilmesi için gerekli şartları taşıyıp taşımadığını tespit etme, nitelikleri taşıyamıyorsa dosyaya konulmasını engelleme görevi yanında raporun olayı betimlemesi yönüyle de yani ilgililik açısından da değerlendirme görevi vermiştir<sup>284</sup>. Bununla beraber Daubert kararından sonra bilimsel delillerin kabul edilebilirliğine ilişkin 1997 ve 1999 yıllarında verilen iki kararında<sup>285</sup> açıkça ifade edilmemekle birlikte, Daubert standartlarının uygulama dışında bırakıldığı ve Frye standartlarına geri dönüldüğü ifade edilmiştir<sup>286</sup>.

Vergi mahkemesinin çeşitli kararlarında Daubert Standardı'nın uygulandığı bilirkişi raporlarına getirilen eleştirilerden bazıları şunlardır<sup>287</sup>;

- *İzlenen metodolojide uyumsuzlukla ilgili faktörleri göz ardı eden ya da alakasız hususlara ölçüsüzce ağırlık verilmesi*<sup>288</sup>;
- *Bir yönteme inatla bağlanarak objektifliğin kaybedilmesi*<sup>289</sup>;
- *Rapor ve içindeki açıklamaların tartışmacı ve diğer tarafın düşüncelerini küçük düşürmeye yönelik ifadeler içermesi*<sup>290</sup>;
- *Uzmanlığın olmadığı konularda açıklamalar yapılması ve hukuksal nitelendirmelerde bulunulması*<sup>291</sup>;
- *Bilirkişi görüşünün oluşturulmasında referans alınan kaynakların açıklanmaması*<sup>292</sup>;

<sup>283</sup> *Kumho Tire Co., Ltd. v. Carmichael*, 526 U.S. 137, 119 S.Ct. 1167, 143 L.Ed. 2d 238 (U.S. Mar 23, 1999) (NO. 97-1709).

<sup>284</sup> Berger, **a.g.m.**, s.11.

<sup>285</sup> *General Electric Co. v. Joiner* 522 U.S. 136 (1997) ve *Kumho Tire Comp. v. Carmichael* 119 S. Ct. 1167 (1999).

<sup>286</sup> Berger, **a.g.e.**, s.

<sup>287</sup> Gerald Kafka, Rita Cavanagh Rita A. **Litigation of Federal Civil Tax Controversies**, II. Edition, WG&L, USA 2006, s. 8-16.

<sup>288</sup> *Estate of Newhouse v. Commissioner*, 94 T.C. 193, 1990 U.S. Tax Ct. LEXIS 9, 94 T.C. No. 14 (T.C. 1990), s. 193.

<sup>289</sup> *Sundstrand Corp. v. Commissioner*, 96 T.C. 226, 1991 U.S. Tax Ct. LEXIS 12, 96 T.C. No. 12 (T.C. 1991), s. 371.

<sup>290</sup> *Estate of Hatchett v. Commissioner*, T.C. Memo 1989-637, 1989 Tax Ct. Memo LEXIS 637, 58 T.C.M. (CCH) 801, T.C.M. (RIA) 89637 (T.C. 1989) s. 801-809.

<sup>291</sup> *Seagate Technology v. Commissioner*, 102 T.C. 149, 1994 U.S. Tax Ct. LEXIS 10, 102 T.C. No. 9 (T.C. 1994) para. 272.

<sup>292</sup> *Seagate Tech, a.g.k.*, para. 265-271.

- *Her iki tarafın bilirkişilerinin raporlarındaki nitelendirmeler arasında oldukça derin farklılıklar olması*<sup>293</sup>;

ABD'deki bilirkişi kurumuna yönelik bizim de katıldığımız birtakım haklı eleştiriler getirilmektedir. Bu eleştirilerin başlıcaları, bilirkişi raporlarının taraflarca getirilmesi ve ücretlerinin taraflarca ödenmesi, bilirkişilerin davaya ön yargılı olarak katılmasına ve davanın kazanılmasına hizmet eden takımın bir ferdiymiş gibi davranmalarıdır<sup>294</sup>. Diğer yandan oldukça yüksek bir delil değerine sahip olduğu görülen bilirkişi raporlarına bu derece önem verilmesinin nedeni, birbiriyle hukuk mücadelesine giren taraf vekillerinin hazırlattıkları bilirkişi raporlarının çapraz sorguda karşı tarafça oldukça sert biçimde sorgulanacağı öngörülerek oldukça nitelikli biçimde hazırlanmasıdır. Mahkemece, hukuki niteliği itibariyle daha üstün görülen rapora itibar edilerek kararlar verildiği için esas karara dayanak olan bilirkişi raporları oldukça belirleyici olabilmektedir.

## **(2) Tanık Delilinin Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi**

Tanık deliline ilişkin hükümler, TCRPP'de 143 ve 145'inci maddelerinde düzenlenmiştir. FRE'de ise 601 ila 615'inci kurallar arasında düzenlenmiştir. TCRPP'nin deliller başlıklı 143'üncü maddesinde tanık delilinin kabul edilebilirliğine ilişkin hükümlerin FRE'de düzenlendiği ve FRE'deki hükümler doğrultusunda değerlendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için mutlaka olayla ilgili olduğuna dair destekleyici delillerin olması ve ifadenin tanığın kişisel bilgisine dayanması gerekmektedir (FRE, R.602). Tanığın verdiği ifadenin doğruluğu ya da yanlışlığını ortaya koyabilmek tanığın karakter olarak doğru sözlü biri olup olmadığını gösteren delillere başvurulabilir (FRE, R.608). Diğer yandan geçmişinde birkısım suçlardan hüküm giymesi durumunda da kişinin tanık olarak ifade vermesine engel teşkil eder (FRE, R.609).

<sup>293</sup> Estate of Halas v. Commissioner, 94 T.C. 570, 1990 U.S. Tax Ct. LEXIS 38, 94 T.C. No. 33 (T.C. 1990), para. 570-578.

<sup>294</sup> Demirkapı, **a.g.m.**, s. 51. Bu açıdan Amerika'da yapılan bir araştırma, avukatların % 88 oranında tarafsız bilirkişi aramadıkları, iddialarını ispat amacıyla görev verecekleri kişileri aradıkları ifade edilmektedir.

Tanığın olayla ilgisinin doğal bir şekilde kurulabiliyor olması yani kişinin maddi olaya ilişkin tanıklığının tesadüfe dayanmaması ve söz konusu olaya dair açıklamaları yapabilecek seviyede bilgi sahibi olması gereklidir<sup>295</sup>. Kişinin belirli bir olaya ilişkin geçmişte yaptığı açıklamalarda delil olarak kullanılması kabul edilmektedir (FRE, R. 804/b-1)<sup>296</sup>. Kişinin geçmişte verdiği ifade, daha sonra kendisi aleyhine cezai sorumluluk doğurması ya da parasal bir kayba yol açması durumu söz konusu ise kabul edilmez bulunmaktadır<sup>297</sup>.

Delillerin kabul edilebilmesi için mutlaka maddi olayla ilgili olması ve somut olması gerekir, aksi halde delil özelliği kazanamaz. Normal şartlarda söylenti olarak değerlendirilebilecek bir tanık ifadesinin delil niteliği kabul edilmezken, bazı durumlarda olaya özgü olarak bu tür deliller de mahkemelerce değerlendirme kapsamına alınabilmektedir. Örneğin; “...Exxon petrol şirketi petrol fiyatını belirlemede yabancı ülke hukukuna bağlı olduğu yönünde iddialarda bulunulmuştur. Mahkemece fiyatın belirlenme sürecini tespit amacıyla bazı petrol ihracatçısı yabancı devlet başkanları ile yazışmalar yapmışlardır. Bu yazışmalar neticesinde; Suudi Arabistan Krallığı'nın yapısı gereği herhangi bir resmi ilan zorunluluğu bulunmadığı ve bazı normların salt Kralın bir sözüne dayandığı, bu şekildeki normları her bir olaya özgü şekilde değerlendirerek, Suudi Kralının ve petrol ithal edilen diğer devlet başkanlarının mahkemenin yazılı sorularına verdikleri bazı matbu yanıtların genel mahiyette olduğu ve olayın gerçek boyutunun açıklanmadığı ve gerçek boyutunun açığa çıkmasını sağlayacak çapraz sorgu yönteminin mümkün olmadığı” gerekçesiyle, bu yanıtlar tanık ifadesi olarak kabul edilmemiştir. Ancak bazı liderlerin, sorulara tam cevaplandırmayan genel nitelikteki açıklamalarını ise tanık ifadesi (deposition) olarak kabul edilemez bulduğu halde, “Hearsay kuralı”nın istisnalarını düzenleyen FRE 804/b-5 inci bendindeki hükümlere göre<sup>298</sup> bu ifadelerin

<sup>295</sup> Gerling Int'l Insur. Co. v. Commissioner, 98 T.C. 640, 652-53 (1992).

<sup>296</sup> Estate of Spear v. Commissioner, 65 T.C.M. (CCH) 2668, 1993 T.C.M. (RIA) ¶ 93,213

<sup>297</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 10.

<sup>298</sup> 804 nolu kuralın bu bendi, 2011 yılı değişikliği ile delil niteliği olmayan “söylenti”nin (Hearsay Statement) istisnalarını düzenleyen 807 (a/1,2,3 ve 4 üncü bentlerinde) nolu kuraldan ayrı olarak düzenlenmiştir. Kurala göre bir delil, olaya özgü bir güvenilirliği söz konusu ise, karara etkili sonuç doğurabilecek ise, bu ifadeyi bir delil olarak mahkemeye sunan tarafın maddi olayı ispat yönünden sunduğu diğer delillerden daha fazla elverişli ise Mahkemece bu delil hearsay söylenti olarak değerlendirilmeyebilir.

işin doğasına uygun ve ispat niteliği bulunduğuna hükmederek (probative) delil niteliğini kabul etmiştir<sup>299</sup>.

### **b. Doğruluğu Hakkında Başka Bir Delile İhtiyaç Bulunmayan Delillerin Kabul Edilmesi (Self- Authenticating Documents)**

Duruşma sırasında dış görünüşünün doğruluğuna ilişkin iddiayı destekleyecek herhangi bir ilave delil sunulmaksızın, kendiliğinden delil olarak kabul edilebilen belgelere “self-authenticating document” denir<sup>300</sup>. Uyuşmazlıktaki maddi olayın temel unsurlarından birisinin bu tür belgelerden biri olması durumunda ilave bir delile ihtiyaç olmaksızın söz konusu belgenin doğru olduğu kabul edilmektedir. FRE’de söz konusu belgeler şu şekilde sıralanmaktadır:

- *Aslının aynısı olduğuna ilişkin tasdik bulunan ticari belgeler (Certified copy of public or business records)*
- *Kamu kurumlarının resmi yayınları, işlemleri (Official publications of government agencies)*
- *Gazete köşe yazıları (Newspaper articles);*
- *Ticari kayıtlar, ürün etiketleri (Trade inscriptions, such as labels on products);*
- *Noter onaylı belgeler (Acknowledged documents (wherein the signer also gets a paper notarized)); ve*
- *Ticaret Yasası’na göre tutulan Ticari Kağıtlar, (Commercial paper under the Uniform Commercial Code).*

2011 yılında FRE’de bir kısım değişiklikler yapılmıştır. Ancak yapılan bu değişikliklerle FRE’de yer alan delillerin dışında yeni delil türleri ya da kurallar ilave edilmemiş, daha ziyade mevcut delil kurallarının daha iyi anlaşılması ve kullanılan terminolojinin diğer kurallarla uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır<sup>301</sup>.

### **c. Delillerin Olayla İlgisine Göre Sınıflandırılması İlkesi (Relevant Evidence - Irrelevant Evidence)**

Uyuşmazlıklarda taraflarca öne sürüldüğü takdirde bir durumun gerçekliğini ortaya koymaya elverişli ve gerekli olan ya da bu delilin, yokluğu durumunda öne

<sup>299</sup> Exxon Corp. v. Commissioner, T.C. Memo 1992-92, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 94, 63 T.C.M. (CCH) 2067, T.C.M. (RIA) 92092 (T.C. 1992).

<sup>300</sup> FRE, R. 902, “Evidence That Is Self-Authenticating”.

<sup>301</sup> Committee Notes on Rules.

sürülen hususun mevcudiyetini şüpheye düşürecek olan delillere “ilgili delil” (relevant evidence ) denir<sup>302</sup>.

“İlgili delil”, uyuşmazlıklarda maddi olayın varlığını ispata ilişkin, kuvvetli bir kanaat uyandıracak niteliktedir. Öyle ki, ilgili delil, yokluğunda, söz konusu maddi olayın gerçekleştiğine daha az ihtimal verilmesine sebep olabilecek nitelikte önemi haiz olan bir delildir (FRE, R. 401). Örneğin, yükümlünün borç para verme işini yürüttüğünü gösteren çek düzenlemesi, kefil olarak bazı işlemler gerçekleştirmesi gibi işlemler, yükümlünün ticari bir faaliyet sürdürdüğünü gösteren ilgili delil sınıfında delillerdir<sup>303</sup>.

IRS tarafından yapılan emlak vergisi değerlemesinden kaynaklanan “Anclote Psychiatric Center, Inc., v. Commissioner” kararında, davacının, gayrimenkulünü (hastanesini) sattığı dönemden iki yıl sonra aynı gayrimenkul için yapılan piyasa rayicine göre bir değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirme emsal olarak alınarak yapılan tarihyata karşı açılan davada mahkeme, 2 yıl sonraki rayiç bedeli, kendisinden iki yıl önceki satış için emsal kabul edilmesini hukuken uygun ve ilgili bir delil olduğuna hükmetmiştir<sup>304</sup>.

Mahkemeye sunulan delilin “ilgisiz delil” (irrelevant evidence) olarak nitelendirildiği bir uyuşmazlıkta, ihtilaf konusu gayrimenkulün piyasa değerinin idarece tespitine karşı, davacı tarafın bilirkişisi tarafından söz konusu gayrimenkulün icra yoluyla satış (foreclosure values) fiyatı esas alınarak yazılan raporunu, ilgili vergi döneminde (1983) davacı açısından icra yönünden bir satış durumunun söz konusu olmaması nedeniyle mahkemece, bu raporun ilgisiz delil sayılmasına ve dosya delilleri arasından çıkarılması gerektiğine hükmedilmiştir<sup>305</sup>.

---

<sup>302</sup> Bkz. Exxon Corp. v. Commissioner, T.C. Memo 1992-92, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 94, 63 T.C.M. (CCH) 2067, T.C.M. (RIA) 92092 (T.C. 1992), para. 99.

<sup>303</sup> Jessup v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1145, 1146 n.1, 1977 T.C.M. (P-H) ¶ 77,289, at 1147 n.1.

<sup>304</sup> Anclote Psychiatric Center, Inc., v. Commissioner, 76 T.C.M. 175 (1998).

<sup>305</sup> Pinson v. C. I. R., TC. February 20, 1990 T.C. Memo. 1990-7758 T.C.M. (CCH) 1420.

#### **d. İlgili Delillerin Duruşma Dışı Tutulması (Excluding Relevant Evidence)**

Mahkemeler, maddi olayla ilgili olduğu halde bazı delillerin dosyadan çıkarılmasına karar verebilir. Bu kurala göre, dava konusu uyuşmazlıkla ilgili olduğu kabul edilen bir delilin, delil değeriyle oluşturduğu risk karşılaştırılır ve eğer haksız bir önyargı oluşturması, dosyanın anlaşılmasını güçleştirmesi, jüriyi yanlış bir düşünceye sevk etmesi<sup>306</sup>, gereksiz zaman kaybına<sup>307</sup> ya da orantısız bir gecikmeye yol açması vb. risklerin gerçekleşmesi açık bir biçimde olası görülürse, bu tür olumsuzluklardan sakınmak amacıyla söz konusu delilin dosyadan çıkartılmasına ya da delilin kabul edilmemesine<sup>308</sup> yargıç karar verebilir<sup>309</sup>.

Örneğin geçmişte bir dönemde elektrik sayacının ayarlarıyla oynayarak elektrik hırsızlığı suçundan soruşturulmuş birinin, yargılandığı farklı bir vergi kaçakçılığı davasında, şüphelinin geçmişteki muhatap olduğu soruşturmaya ilişkin belgelerin görülen davada delil olarak sunulması talebi, delilin kendisi mevcut olayda bir delil değeri olmasına karşın, haksız bir önyargı oluşturacağı gerekçesiyle kabul edilmemiştir<sup>310</sup>.

#### **e. Karakter Deliline Dayanma İlkesi (Character Evidence)**

Bir insanın kişiliğinden ve kişisel özelliklerinden hareketle yapılan bir varsayımsal sonuca göre elde edilen bulguları ifade etmek için kullanılan delile “karakter delili” denir<sup>311</sup>. Karakter delilinde bir kişinin karakterinin maddi olayı ispata elverişliliği yönünden değerlendirilmesi ve onun üzerinden hüküm çıkarılması

<sup>306</sup> Houser v. Commissioner, 70 T.C.M. (CCH) 131, 142 n.15, 1995 T.C.M. (RIA) 95, 330, at 2033 n.15.

<sup>307</sup> Prater v. Commissioner, 65 T.C.M. (CCH) 2989, 2992, 1993 T.C.M. (RIA) 93,273, at 1369-70.

<sup>308</sup> Sundstrand Corp. v. Commissioner, 89 T.C. 810-816, (1987).

<sup>309</sup> FRE, R. 403.

<sup>310</sup> Houser v. Commissioner.

<sup>311</sup> FRE, R. 404 nolu kural karakter delilini düzenler. Ceza yargılamasında cezada indirim sebeplerinin mevcut olup olmadığının saptanması için sanığın iyi halinin değerlendirilmesinde karakter delili kullanılır. Vergi yargısı açısından, sahte fatura kullanma fiilinin bilerek kullanma durumunda üç kat, bilmeden kullanma durumunda tek kat kesilmesi söz konusu olduğundan, vergi yükümlüsünün bilerek ya dabilmeden kullandığını tespit için vergi yükümlülüklerine ilişkin geçmişteki tutumuna ve sair hususların göz önünde bulundurulması da, karakter delili kapsamında değerlendirilebileceğini düşünmekteyiz.



genel olarak kabul edilemez<sup>312</sup>. Ancak bunun bir istisnası bu kişinin daha önce işlediği başka bir suç varsa, bu suçun unsurları ile suçu işlemeye sevk eden saiklerle, örneğin bir vergi uyuşmazlığındaki eylemin amacını, unsurlarını, hazırlık, plan vb. hususlarda paralellik kurulmasına engel olmaz. Ancak her halde karakter delili, doğrudan bir delil olarak değil de olayın çözümüne katkı sağlayıcı tali nitelikte bir bilgi olarak kabul edilebilir<sup>313</sup>.

Karakter özellikleri ya da spesifik bir olaydaki tutumu, bir kişinin potansiyel olarak benzeri bir fiili işleyebileceğine hüküm çıkarmak anlamında karakter delili, o kişide var olan ve geçmişte dışa yansıdığı sabit görülen bir eylemin benzer bir olayda tekrar edebileceği düşüncesine dayanan bir karinenin kabulünü içermektedir<sup>314</sup>. Günümüzde bu tür bir delilin kullanımının sınırlandığı söylenebilir<sup>315</sup>. Ancak eğer suçlanan bir kişi kendi iyi halini örnek vererek kendi lehine bir karakter delilini kullanmak istediğinde, karşı taraf da öne sürülen bu olumlu karakter delilini çürütmek için tam tersine kişinin geçmişteki eylemlerini ve olumsuz özelliklerini yansıtan karakter deliline dayanarak savunmasını geliştirebilir<sup>316</sup>.

Nitekim örnek bir olayda, IRS Amerika'da yaygın şekilde örgütlenen Sayntoloji Kilisesinin ana merkezlerinden bir olan Kaliforniya Sayntoloji Kilisesinin diğer tüm kiliseler gibi toplum yararına faaliyet göstermesi nedeniyle tanınan vergi muafiyetinin, 1965 ve 1966 yılları ve sonrası dönemde,

- gelirlerin kilisede görevlilerinin yararına kullanıldığı,
- kilisenin ticari faaliyet yürüttüğü ve

- kilisenin Sayntoloji tarikatının kurucusu Lafeyette Ronald Hubbard ve diğer müritlerinin kişisel yararına hizmet ettiği yönündeki tespitlerine dayanılarak kaldırılacağını belirten bir ihtarname gönderilmiştir.

<sup>312</sup> Johnson Ford, Inc. v. Commissioner, 54 T.C.M. (CCH) 881, 1987 T.C.M. (RIA) 87,523.

<sup>313</sup> FRE, R. 404.

<sup>314</sup> Culp v. Commissioner, 58 T.C.M (CCH) 207, 212, 1989 T.C.M. (P-H) 89,517, at 2599; Tushin v Commissioner, 70 T.C.M. (CCH) 1480, 1484 n.24, 1995 T.C.M. (RIA) 95,573, at 3684 n.24.

<sup>315</sup> Teklif edilen kurala ilişkin Danışma Komitesinin Notları (Notes of Advisory Committee on Proposed Rules).

<sup>316</sup> Bkz.: *Schlagenhauf v. Holder*, 379 U.S. 104, 85 S.Ct. 234, 13 L.Ed.2d 152 (1964).

Kilisenin 1965'ten 1975 yılına kadar süren dönemde IRS'e gerekli bilgi ya da belgeleri sunmadığı, yükümlülüklerini yerine getirmediği tespit edilerek başlatılan vergi incelemesinde geriye dönük yaklaşık 2 milyon belge tarandıktan sonra elde edilen bulgulara dayanarak muafiyeti iptal edilince, anayasal haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle kendisine dini açıdan negatif ayrımcılık yapıldığını öne sürerek dava açılmıştır. Davada mahkeme, IRS'in çeşitli işlem ve eylemlerinde kilisenin geçmiş tutumlarını dikkate alarak kiliseye karşı negatif ayrımcılık yapıldığına dair emareler mevcut olsa da, benzeri muafiyet iptallerinin başka tarikatlara ait kiliselerde de uygulanmasının ortada kesin bir ayrımcılığın olmadığına delil olduğunu, buna dair emsal kararlara atıfta bulunarak, IRS uzmanlarının inceledikleri belgelerdeki ikna edici diğer delillere göre yapılan değerlendirme neticesinde sürdürülen incelemenin ve tesis edilen idari işlemin anayasal bir hakkı ihlal etmediği kanaatine varılmıştır<sup>317</sup>.

#### **f. Vergi Mahremiyeti Kapsamında İfade Vermekten Muaf Tutulma (Privileges)**

FRE'da tanımlanan "privileges", bir kimsenin, kendini suçlayıcı ya da gelecekte suçlanma sonucunu doğuran bir konuda ifade vermeme imtiyazına sahip olmasını ifade eder (FRE R. 501). Kural, kendini suçlamama hakkı (SI) kapsamında ifade vermekten muaf tutulacak kişileri ve hangi durumlarda bu hakkın kullanılabileceğini düzenler. Genel olarak vergi mahremiyeti kapsamında da değerlendirilebilecek olan bu hakkın kullanımını, muafiyet kapsamında olanları ve muafiyet gerektiren halleri vergi yargılama hukuku kapsamında değerlendireceğiz<sup>318</sup>. Bu kapsamda öncelikle vergi suçunu işleyenleri ihbar edenler ve bu suçu görevi gereği öğrenerek IRS'e bildiren kamu görevlileri (Informer Privilege)<sup>319</sup> gelir. Bunun dışında, birbirleriyle evli olanlar ve evlilik ilişkisini yürütenlerin sahip olduğu bilgiler (Marital Privilege)<sup>320</sup>, hasta-doktor ilişkisi içinde elde edilen bilgiler

<sup>317</sup> Church of Scientology v. Commissioner, 823 F.2d 1310, 1987 U.S. App. LEXIS 9962, 87-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P9446, 60 A.F.T.R.2d (RIA) 5386, 92 A.L.R. Fed. 231 (9th Cir. 1987), s. 1321-1324.

<sup>318</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 60-89.

<sup>319</sup> Roviato v. United States, 353 U.S. 53, 59 (1957); Weimerskirch v. Commissioner, 67 T.C. 672, 676-77 (1977), rev'd, 596 F.2d 358 (9th Cir. 1979).

<sup>320</sup> Blau v. United States, 340 U.S. 332 (1951); Wolfle v. United States, 291 U.S. 7 (1934).

(Psychiatrist-Patient Privilege)<sup>321</sup>, avukat-sanık ilişkisi kapsamındaki görüşmeler (Attorney-Client Privilege)<sup>322</sup>; muhasebeci-müşteri arasındaki ticari sırlar (Accountant-Client Privilege)<sup>323</sup>; ticari sırlar (Work Product Privilege)<sup>324</sup>, hükümet (ajanlarının) sırları (Executive or Governmental Privilege)<sup>325</sup> yine vergi mahremiyeti kapsamında açığa vurulması konusunda zorlama yapılamayacak olan durumlardır.

Yüksek Mahkeme kararlarında bu türden durumların değerlendirme yasağı kuralı kapsamında ele alınması gerektiğini şu şekilde ifade eder. “*Bir kişiyi, vereceği ifade nedeniyle ileride olası bir ceza soruşturmasının sanığı yapabilecek, resmi ya da gayri resmi, hukuk ya da ceza davasında herhangi bir sorgulamada kendisine yöneltilen sorulara cevap vermeme hakkıdır*”<sup>326</sup>. Bununla beraber bir şahsın geçmiş tarihlerde yaptığı açıklama, yapıldığı tarihte şahıs açısından cezai bir sorumluluk gerektirecek nitelikte ise, bunun öngörülerek yapıldığı kabul edilerek, bu açıklamanın kabul edilmesi-ikrarı konusunda şahsın ifade vermeye zorlanması<sup>327</sup> anılan yasak kapsamında değerlendirilmemektedir<sup>328</sup>.

Benzer şekilde yargı içtihatlarında, üçüncü bir şahıstan ya da kaynaktan elde edilen bir bilginin delil olarak kullanımında, vergi idaresinin yükümlünün anılan hakkını ihlal edici bir eylemi olmaksızın elde edildiği gözetilerek, bir mahsur görülmemiştir<sup>329</sup>. 8’inci İstinaf Mahkemesi dışındaki diğer mahkemeler, delil olarak sunulan ve yükümlü aleyhine bir ceza soruşturmasına konu olmayacak nitelikteki bir bilgi ya da belgenin Anayasada belirtilen yargılanmaya ilişkin koruyucu haklardan

<sup>321</sup> Wisconsin Psychiatric Services, Ltd. v. Commissioner, 76 T.C. 839 (1981).

<sup>322</sup> Upjohn Co. v. United States, 449 U.S. 383, 389 (1981). Diğer emsal kararlar için bkz.: Karme v. Commissioner, 73 T.C. 1163, 1182 (1980), aff’d, 673 F.2d 1062 (9th Cir. 1982); Brittingham v. Commissioner, 57 T.C. 91, 96 (1971), acq. 1971-2 C.B. 2.

<sup>323</sup> United States v. Frederick, 182 F.3d 496, 502 (7th Cir. 1999).

<sup>324</sup> Bernardo v. Commissioner, 104 T.C. 677, 687-88 (1995); Bennett v. Commissioner, 74 T.C.M. (CCH) 1144, 1148-49, 1997.

<sup>325</sup> P.T. & L. Constr. Co. v. Commissioner, 63 T.C. 404, 409 (1974), Bernardo v. Commissioner, 104 T.C. 677, 693 (1995).

<sup>326</sup> ABD Yüksek Mahkemesi “Lefkowitz v. Turley”, 414 U.S. 70, 94 S. Ct. 316, 3L. Ed.2d 274, 1973” kararındaki metnin orijinali: “...privileges” him not to answer official questions put to him in any other proceeding, civil or criminal, formal or informal, where the answer might incriminate him in future criminal proceedings.”.

<sup>327</sup> Harper v. Commissioner, 54 T.C. 1121, 1138 acq. 1971-2 C.B. 2, (1970).

<sup>328</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 67.

<sup>329</sup> Meister v. Commissioner, 60 T.C. 286, 289-90 (1973), aff’d, 504 F.2d 505 (3d Cir. 1974). “the information was not obtained in violation of the taxpayer’s rights because the taxpayer was not compelled to do anything.”

(ER, SI vb) herhangi birini ihlal etse dahi değerlendirme dışı bırakılmasını kabul etmemektedir<sup>330</sup>.

### 3. ABD Federal Yargılama Hukukunda Temyiz ve İstinaf Aşamasında Yeni Delillerin Sunumu(Record Review Doctrine)

ABD yargılama hukukunda uzun yıllardır uygulanmakta olan “record review doctrine”<sup>331</sup> olarak anılan kurala göre ilk derece mahkemesinin (trial court) yargılaması sırasında dosyaya sunulmayan delillerin istinaf ya da temyiz mahkemesinde öne sürülmesi kabul edilmemektedir<sup>332</sup>. Yeni delil sunulmasına sınırlandırma getirilmesinin temel nedeni, maddi olaya ilişkin nitelendirmeleri yapma yetkisinin (discretion) ilk derece mahkemesinde olmasıdır<sup>333</sup>. Sınırlandırmanın ikinci önemli nedeni ise taraflara, sunulan delillere karşı gerektiği gibi savunma yapabilme hakkı da tanınamayacağı için istinaf ya da temyiz aşamasında yeni delil sunulmasının hakkaniyetsizliğe yol açma ihtimalidir. İstinaf aşamasında, ilk derecede sunulmayan bir delile ya da daha önceden bahsedilmeyen bir maddi olay anlatımına başvurulması meslek dışı bir tutum olarak değerlendirilmektedir<sup>334</sup>.

ABD federal yargılama hukukunda oldukça özenli bir şekilde uygulanmakta olan kural yeni delil sunulmasını yasaklamakta ise de<sup>335</sup>, istisnai durumlarda üst derece federal mahkemelerinde de yeni sunulan delillerin kabul edildiği belirtilmektedir<sup>336</sup>. Yeni sunulan delilin ilk derece federal mahkemesindeki yargılama esnasında elde edilmesinin imkansız olduğunun ortaya konulması durumunda ve bu delil olmaksızın uyuşmazlığın hakkaniyetle çözümü

<sup>330</sup> Brod v. Commissioner, 65 T.C. 948, 952 (1976); Harper v. Commissioner, 54 T.C. 1121 (1970), acq. 1971-2 C.B. 2. Compare Romanelli v. Commissioner, 466 F.2d 872, 878-79 (7th Cir. 1972).

<sup>331</sup> Jeffrey C. Dobbins, New Evidence On Appeal, **Minnesota Law Review**, Vol. 96. 2012, p. 2020.

<sup>332</sup> “An appellate court can properly consider only the record and facts before the district court and thus only those papers and exhibits filed in the district court can constitute the record on appeal.” Bath Junkie Branson, L.L.C. v. Bath Junkie, Inc., 528 F.3d 556, 559–60 (8th Cir. 2008) (quoting Huelsman v. Civic Ctr. Corp., 873 F.2d 1171, 1175 (8th Cir. 1989)); see also FED. R. APP. P. 10(a).

<sup>333</sup> Dobbins, **a.g.m.**, p. 2022.

<sup>334</sup> Robert L. Stern, **Appellate Practice In The United States**, 2d ed., Bureau of National Affairs, 1989, p. 276.

<sup>335</sup> **U.S. Court System**, (Çevrimiçi) <http://www2.maxwell.syr.edu/pllegal/scales/court.html>, 30 Aralık 2015.

<sup>336</sup> Hyatt v. Kappos, Case No. 07-1066 (Fed. Cir., Nov. 8, 2010).

kavuşturulamayacağına dair bir kanaate ulaşılmış ise, istinaf aşamasında söz konusu yeni delile dayanarak hüküm tesis edilebilmektedir<sup>337</sup>. Ancak bir delilin daha önce elde edilmesinin imkansız olduğunun ortaya konulduğu, yani yeni delil sunulmasının meşru kabul edildiği mücbir sebep gibi açık durumlar dışında da<sup>338</sup> yeni delillerin kabul edildiğine ilişkin örnekler de mevcuttur<sup>339</sup>.

Genel kural ile mücbir sebep hallerine ilişkin istisnai durumların dışında, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ve ilk derece yargılaması öncesinde de elde edilmesi ve dosyaya sunulması mümkün olduğu halde federal bölge mahkemelerinde sunulmayıp bilinçli bir şekilde istinaf aşamasında sunulan delillerin de kabul edildiği bazı durumların olduğu, ancak hangi durumlarda böyle bir istisnai yola başvurulduğu konusunda yeterli derecede bir belirliliğin<sup>340</sup> söz konusu olmadığı, bazı istinaf mahkemelerinin bu şekildeki istisnai kararları göz önünde bulundurularak, yeni delillerin kabul edilebilmesi konusunda her bir dosyaya özgü üst derece mahkemelerinin takdir yetkilerinin bulunduğu kabul edilmesi gerektiği savunulmaktadır<sup>341</sup>.

## **B. ABD FEDERAL VERGİ HUKUKU NORMLARININ YORUMUNA İLİŞKİN İLKELER**

Anglo Sakson hukuk sisteminde yasalar genel olarak, Kıta Avrupası yasama meclislerinin kazuistik yöntemlerle oluşturduğu metinlerden farklı olarak somut uyuşmazlıklar üzerinden verilen yargı kararları doğrultusunda şekillenmektedir. Dolayısıyla yargıçların somut uyuşmazlıklara üzerinden yaptığı hukuki yorumlar, geçmiş yasaların anlaşılmasında olduğu kadar gelecekte yapılacak olan yeni yasal düzenlemeler için de yol gösterici olduğu için yorum faaliyetinin üzerinde durulması gerekmektedir.

<sup>337</sup> Clark v. K-Mart Corp., 979 F.2d 965, 967 (3d Cir. 1992).

<sup>338</sup> Stuart M. Benjamin, “Stepping into the Same River Twice: Rapidly Changing Facts and the Appellate Process”, 78 *Tex. L. Rev.* 269, 272 (1999).

<sup>339</sup> Dobbins, *a.g.m.*, p. 2030. Yazar bu makalesi ile doktrinindeki genel kabulün ve “record review” doktrininin aksine, bazı örnek kararlardan hareketle, istinaf mahkemelerince yeni delillerin sunulmasının bazı durumlarda kabul edildiğini, genel kuralla getirilen sınırlamanın aksine, bu konuda istinaf mahkemelerinin takdir yetkilerinin bulunduğunu ortaya koymaya çalışmaktadır.

<sup>340</sup> Dobbins, *a.g.m.*, p. 2060.

<sup>341</sup> Dobbins, *a.g.m.*, p. 2060-2062.

ABD’de yasaların yorumuna ilişkin çok sayıda yorum teorisi-çeşidi vardır. Akademisyenlerin, yargıçların ve yorumcuların yargılama hukuku kurallarının somut olaya uygulanması aşamasında yaptıkları yorum konusunda ciddi kafa karışıklığı içinde oldukları söylenebilir<sup>342</sup>. Yasaların yorumlanmasında yararlanılabilecek araçlardan başlıcaları olarak yasa metinleri, yasama organının amaçlarını gösteren yasama geçmişi, idari yorumlar ve örf adet hukuku ve nihayet yargı içtihatları gösterilir<sup>343</sup>. İçtihatların oluşturulmasında, hangi yorum ilkesinin kullanılacağına ilişkin olarak federal düzeydeki hukukçular arasında bir yarışma olduğundan söz edilmektedir<sup>344</sup>. Söz konusu hukukçuların yorum teorileri konusunda yaptıkları zengin tartışmalara girmeksizin, bu bölümde özellikle vergi uyuşmazlıklarında uygulanan yasal normların yorumlanmasında başvuru ilkelere aktarılacaktır.

ABD idaresi genel olarak, yurttaşları nezdinde icrai işlemler tesis ettiği vergi hukuku ve benzeri alanlarda, uygulamakla yükümlü olduğu hukuku yorumlayarak, maddi vakıa ve delilleri tespit eder ve mevcut duruma ilişkin kuralların nasıl uygulanacağını belirler<sup>345</sup>. Mahkemece yapılan yorum sürecinde, yoruma konu olan IRS uygulamasının, tesis edilirken geçirdiği her bir safhanın ayrı ayrı değerlendirildiği, uyuşmazlık durumunda, idarenin işleminde yetki sınırının aşılıp aşılmadığının, olayda keyfilik olup olmadığının denetimi yapılmaktadır<sup>346</sup>. Faaliyet gösterdiği alanda belirli bir uzmanlık ve birikime sahip olduğu kabul edilen idarelerin işlemlerinin denetiminde, ilgili idarenin yorumları bir hukuk kaynağı gibi

---

<sup>342</sup> Nancy Staudt, Lee Epstein, Peter Wiedenbeck, Rene Lindstädt and Ryan J. Vander Wielen, “Judging Statutes: Interpretive Regimes”, **Loyola of Los Angeles Law Review** [Vol. 38:1909, Yıl. 2005, s. 1909. (Çevrimiçi), <http://epstein.wustl.edu/research/rationales.pdf>, 7 Şubat 2015.

<sup>343</sup> William N. Eskridge, N. JR., Philip s. Frickey, & Elizabeth Garrett, **Cases And Materials On Legislation: Statutes and the Creation Of Public Policy**, 3rd. ed. Thomson/West, American Casebook Series, 2001.; William N. Eskridge, Jr., **Dynamic Statutory Interpretation**, (Dynamic), Faculty Scholarship Series Paper, 1505, 130–81, 1994.; Antonin Scalia, **A Matter of Interpretation: Federal Courts and the Law**, Ed. by Amy Gutmann, Princeton University Press, 29–37, 1997.

<sup>344</sup> Bu konuda deha geniş tartışma için bkz. Nicholas S. Zeppos, “The Use of Authority in Statutory Interpretation: An Empirical Analysis”, 70 **TEX. L. REV.** 1073, 1992.

<sup>345</sup> Cenk Şahin, **Amerikan Federal İdare Hukuku’nda “Regülasyon” ve Türk İdare Hukukuna Yansımaları**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 165. Özellikle “Agency” olarak adlandırılan bağımsız idari otoritelerin tesis ettiği işlemlerde izlenen usul genel olarak bu şekildedir.

<sup>346</sup> Şahin, **a.g.e.**, s. 168.

dikkatlice değerlendirilmekte ve genellikle söz konusu idari yorumdan bağımsız bir inceleme<sup>347</sup> ve değerlendirme yapılmamaktadır.

Bununla birlikte yargıçların oluşturduğu içtihat sisteminde mahkemenin rolüne ilişkin bilinen en eski ve en meşhur karar olan “Marbury v. Madison” dosyasında, Yüksek Mahkeme başkanı “Justice Marshall’ın bizzat kaleme aldığı oldukça uzun kararda, yargıcın yorumuna verdiği öneme dair ifadeler tarihi niteliktedir. Söz konusu kararda Marshall, mahkemenin rolünü şu şekilde tanımlamıştır. “*Şu husus muhakkaktır ki, yargı erkinin görev ve yetkisi hukukun ne olduğunu söylemektir*”<sup>348</sup>.” Bu hususu doğrulayan bir yasa hükmü de bulunmaktadır. İdare teşkilatını ve işleyiş usulünü düzenleyen İdari Usul Kanunu’ndaki (The Administrative Procedure Act 5 USCS § 706); “*Bir karar verilmesi için gerekli olduğu hallerde mahkeme, hukuki duruma ilişkin tüm sorulara karar verir, yasa ve Anayasa hükümlerini yorumlar ve idarenin eyleminin (işleminin) uygulanabilirliği ya da ne anlama geldiği konusunda nihai kararı verir.*” şeklindeki düzenlemede ifade edilen yaklaşıma göre esas olan (ve Yüksek Mahkemenin sıklıkla yaptığı gibi) yasa yorumunun, yargı organı tarafından yapılmasıdır<sup>349</sup>.

ABD’de federal vergi yargısının geliştirdiği içtihatlardan memnun olmayan vergi idaresi olan IRS ise kimi zaman yargı içtihatlarının aksi yönünde yasalar çıkarılmasına çalışmaktadır. Örneğin, ABD’de tahakkuk esasına dayalı olarak gelecek 5 yıllık dönem içinde harcanması (mantıklı gerekçelerle desteklenen) planlanan giderlerin, planlandığı yılda gider olarak gösterilmesini kabul eden 1956 yılında verilmiş Schuessler v. Commissioner<sup>350</sup> ile Ohio River Collieries Co. v. Commissioner<sup>351</sup> (1981) kararlarından sonra IRS, 461 sayılı yasayı 1984 yılında Kongre’den geçirerek, zorunlu ve yapılmasına kesin gözüyle bakılan gelecekteki

<sup>347</sup> Şahin, **a.g.e.**, s. 168.

<sup>348</sup> *Marbury v. Madison*, 5 U.S. (1 Cranch) 137, 177, 2 L. Ed. 60, 1803 “*It is emphatically the province and duty of the judicial department to say what the law is.*”.

<sup>349</sup> *Marbury v. Madison*, **a.g.e.**

<sup>350</sup> *Schuessler v. Commissioner*, 230 F.2d 722, 1956 U.S. App. LEXIS 5175, 56-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9368, 49 A.F.T.R. (P-H) 322 (5th Cir. 1956).

<sup>351</sup> *Ohio River Collieries Co. v. Commissioner*, 77 T.C. 1369, 1981 U.S. Tax Ct. LEXIS 2 (T.C. 1981). Söz konusu kararda petrol kuyusunun işletilmesine yönelik verilen işletme izninin sona ereceği tarihte yapılacak olan “reclaiming” zeminin ıslahı için öngörülen ve zorunlu nitelikteki harcamanın indirilebileceğini kabul edilmişti.

harcamanın tahakkuk esasına dayanarak muhasebeleştirilmesi yönündeki mahkeme içtihadını bertaraf edecek şekilde ekonomik tahakkuku, harcamanın yapılmış olması şartına bağlanmasını sağlamıştır<sup>352</sup>.

## 1. ABD Federal Yargılama Hukukuna Özgü Yasa Yorum İlkeleri

19'uncu yüzyılda, Amerikalı ünlü yüksek yargıç Story'nin "Cahoon v. Coe"<sup>353</sup> kararında açıkladığı gibi, vergi uyuşmazlıklarına özgü olarak yasalar, delillerin sunulması açısından eşitlik prensibine ve adalet ilkelerine dayanarak oldukça yoğun şekilde idare aleyhine yorumlanırdı<sup>354</sup>. Ancak bu eğilim daha sonra büyük ölçüde terk edilmiştir. Günümüzde vergi yasaları özellikle istisna, muafiyet vb. konularda<sup>355</sup>, daha ziyade vergi yükümlüleri aleyhine olacak değerlendirmeleri sınırlandırıcı şekilde yorumlanmaktadır<sup>356</sup>. Bu bağlamda ABD yargılama hukukunda çeşitli yasa yorum yöntemleri ve ilkeleri geliştirilmiştir. Bu ayırım türlerinden biri de bizzat yorumu yapanlar açısından yapılan sınıflandırmadır. Günümüz Anglo-Sakson hukuku yorum sorunuyla çok yakından ilgilenmektedir<sup>357</sup>. Hatta Bernard S. Jackson, bu konuda bir takıntı bulunduğundan (obsession) bahsetmektedir<sup>358</sup>.

Yargıçların ürettiği bir hukuk sistemi olarak nitelendirilen ortak hukuk sisteminde uyuşmazlıkların giriftliğine ve nitelendirilen yasa metinlerinin yoruma muhtaçlığına bağlı olarak birçok yorum yöntemi geliştirilmiştir. Yargıçların genel olarak çok mecbur kalmadıkça bir teorik yaklaşımı sürdürmedikleri her bir olaya

<sup>352</sup> J. Martin Burke, Michael K. Friel, "Understanding Federal Income Taxation", 2nd Edition, LexisNexis, NC, USA., 2005, s. 444-446.

<sup>353</sup> Cahoon v. Coe, 57 NH 556, 570 (1876).

<sup>354</sup> US v. Wigglesworth, 28 F. Cas. 595, 597 (CCD Mass. 1842).

<sup>355</sup> Muafiyet ve istisnaların yorumuna ilişkin daha geniş tartışma için Bkz.: Erwin N. Griswold, "An Argument Against the Doctrine That Deductions Should Be Narrowly Construed as a Matter of Legislative Grace", 56 Harv. L. Rev. 1142 (1943).

<sup>356</sup> Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, "Federal Taxation of Income, Estates and Gifts" Thomson/RIA, 2012, s. 1; Emsal kararlar için bkz.: Corn Prods. Ref. Co. v. CIR, 350 US 46 (1955); Stiles v. CIR, 69 TC 558, 563 (1978).

<sup>357</sup> Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş-Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu (Genel Teori)**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 157. Gözler, Bernard S. Jackson'ın bu konuda bir "obsession"dan bahsettiğini ifade etmektedir. Bkz.: Bernard S. Jackson, "Semiotics and Problem of Interpretation", in Patrick Nerhot (ed.), **Law, Interpretation and Reality**, Dordrecht, Kluwer Academic Publisher, 1990, s. 86.

<sup>358</sup> Jackson, **a.g.e.**, s. 86.



özgü olarak farklı yaklaşımlardan yararlandıkları öne sürülmektedir<sup>359</sup>. Mahkemeler bu anlamda önündeki her derdest davanın içeriğine, zorluğuna (Hard-cases) bakarak, farklı yorum yöntemlerine başvurabilmekteler.

Bu yorum yöntemleri ve yorum ilkeleri o kadar yaygın kullanılmaktadır ki bunlara, yasaların çerçevelerini belirleyen adeta vergi yasalarının önsözü gibi işlevler yüklenmiştir<sup>360</sup>. Fakat bu yorum yöntem ve ilkeleri uyumsuzluklara ilişkin pratik cevaplar vermekten daha ziyade, yasaların yorum felsefelerine benzer şekilde, yargıçlara genel bir tutum ve bakış açısı sunmaktadırlar<sup>361</sup>. Diğer taraftan bu yöntem farklılıkları, özellikle uygulanacak olan yasa ve benzeri kuralların anlamlarında belirsizlik olduğu alanlarda daha da bir önem kazandığından vergi yükümlüleri, bu gibi hallerde daha dikkatli hareket ederler. Yüksek yargıç Brandeis'in yorum yöntemlerine ve ilkelerine ilişkin şu sözleri oldukça anlamlıdır;

*“Eğer sarp bir uçurumun kenarında yapayalnız yürüyorsanız ve etrafınızda size bu uçuruma ne kadar yakın olduğunuzu, düşmeden nasıl yürüyebileceğinizi söyleyecek kimse yoksa, gevşek bir kayaya rastlayabilir, uyuyakalıp düşebilir ve hatta ölebilirsiniz, fakat birileri size bu uçurum kenarından en iyi nereden ve nasıl güvenle yürüyebileceğinizi söyleyebilir”<sup>362</sup>.*

ABD yargılama hukukunda, yorum yöntemlerinden en yaygın olarak lafzi (Textual Theory of Interpretation), amaçsal (purposive) ve sistematik yorum yöntemleri kullanılmaktadır<sup>363</sup>. Diğer yandan yasaları yorumlayan kaynağa göre yasama yorumu, idari yorum ve yargısal yorum yöntemi sıralanabilir. Ancak tezin sınırlandırılması bakımından söz konusu yorum yöntemlerinin detayına girilmeksizin, yorumda kullanılan temel ilkeler açıklanacaktır.

<sup>359</sup> Michael M. O'Hear, “Statutory Interpretation and Direct Democracy: Lessons from the Drug Treatment Initiatives,” 40 **HARV. J. On Legis.** 281, 2003, s. 297.

<sup>360</sup> Bittker, Lokken, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>361</sup> Bittker, Lokken, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>362</sup> Mason Brandeis, **A Free Man's Life** 352, Viking Press 1946'dan aktaran: Bittker **a.g.e.**, s. 2.

<sup>363</sup> William N. Eskridge, *Legislation & Statutory Interpretation*, 211-47, Foundation Press, 2000.; Ayrıca, William S. Blatt, “Interpretive Communities: The Missing Element in Statutory Interpretation”, 95 **Nw. U. L. Rev.** 629, 632-33 (2001).; Evan C. Johnson, “Comment, People v. Floyd: An Argument against Intentionalist Interpretation of Voter Initiatives”, 45 **Santa Clara L. Rev.** 981 (2005), s. 989 (Çevrimiçi) <http://digitalcommons.law.scu.edu/lawreview/vol45/iss4/9>. 10 Şubat 2013.

### a. Yalın Anlam İlkesi (Plain Meaning Rule)

Yalın anlam ilkesine<sup>364</sup> göre, eğer bir yasa metninin anlamı açık ise, yargıçlarca bu metnin, yorumlanmaksızın yazılı olduğu şekliyle uygulanmasında sorun olmayacaktır. Sadece metnin anlamının belirsiz olduğu ya da birden çok anlama gelebildiği hallerde (ambiguous) yorum tekniklerine ve ilkelerine başvurulacaktır. Bu ilke en başta, yasa metninin yasa hakkında hiçbir önyargı ve fikri olmayan bir insanın aklına gelen ilk anlamıyla, yorumlandıktan sonraki anlamı arasında önemli bir farklılık olduğunu varsayar<sup>365</sup>.

Bu nedenle yargıçlar, öncelikle yasa metnini okuyarak anlamın açık olup olmadığına karar vermeli ve eğer anlam açıksa yasanın açık anlamı dışında, başka şekilde yorumundan kaçınmalıdırlar. Yargıç, daha sonra dosya içeriğine göre uygulanacak olan yasanın açık anlamını destekleyici delillerin mevcut olup olmadığını değerlendirecektir<sup>366</sup>. Ruth, yalın anlam ilkesine göre hareket edildiğinde yargıçlar tarafından gözetilmesi gereken şeyin yasa hükmünü vaz eden “yasama organının iradesi” olduğunu ve bu hususun yargının demokratik meşruiyet sınırları içinde hareket etme zorunluluğundan kaynaklandığını savunur. Bu ilke sayesinde hukukta, belirlilik-kesinlik, uygulamada eşitlik sağlandığı ve yargılama yetkisinin yerinde kullanımı sayesinde içtihat hukukuna duyulan güvenin zedelenmeyeceği kabul edilir<sup>367</sup>.

Eskridge ise, yasanın anlamının yorumlanmasında yasa koyucunun iradesini ölçü alıp almama noktasında ABD Yüksek Mahkemesi yargıçlarının- Scalia ile Thomas dışında- yoğun olarak yasama geçmişine önem verdiklerini belirtmektedir. Özellikle idareyi düzenleyen yasaların yorumunda yalın anlamın açık olmadığı durumlarda idarenin görüşlerine daha fazla ağırlık verildiğini ifade eder. Bu bağlamda, yargıç Scalia'nın Chevron kararına sıkça referans vererek “idarenin kendi

<sup>364</sup> Garner, **a.g.e.**, “Plain Meaning Rule”, s. 1267.

<sup>365</sup> Ruth Sullivan, “Legal Drafting “The Plain Meaning Rule and Other Ways to Cheat at Statutory Interpretation”, 2nd ed., **Irwin Law**, Toronto, 2007, (Çevrimiçi), <http://aix1.uottawa.ca/~resulliv/legdr/pmr.html>, 22 Şubat 2013.

<sup>366</sup> Sullivan, **a.g.e.**

<sup>367</sup> Sullivan, **a.g.e.**

konseptine en uygun olan kuralları” koymasına olumlu baktığı bilinmektedir<sup>368</sup>. ABD Yüksek Mahkemesi kararlarında, yasaların yalın anlamına göre yorum (plain meaning) ilkesine göre yorumlama eğilimi halen devam etmektedir<sup>369</sup>.

### **b. Altın İlke (Golden Rule)**

Yasa metnlerinin altın ilkeye göre yorumlanmasında, ilk akla gelen anlam, eğer aşıkâr şekilde mantıksız ve absürt bir hükme varılmasına neden olmuyorsa, yargıçların kelimelerin gramer kurallarına uygun, olağan ve yaygın anlamına bağlı kalması gerektiği vurgulanır. Bir yasanın muhakemesinde (statutory construction) bu kuralın açık anlamına göre yorumlanmasında açık bir şekilde hakkaniyete aykırılık ortaya çıkıyorsa ya da bizzat eldeki metnin genel anlamıyla çelişkili ise böylesi hükümlerden kaçınacak şekilde yorumlanması gerektiğini kurala bağlar<sup>370</sup>. Burada altın ilke, muhakeme sırasında, yargıcın açık bir mantıksızlıktan ve hakkaniyete aykırılıktan kaçınma hakkını meşru görmektedir.

Altın kuralın uyguladığı bazı durumlarda Driedger, yasa koyucunun amaçladığı en iyi politik tercihin yerine, yargıçların kendi sübjektif görüşlerini koymalarından ciddi şekilde kaygı duymaktadır. Bu nedenle sadece yasa metninin anlamadığı, karanlık, müphem noktaları bulunduğu ve kendi içinde bağdaşmazlık içerdiği durumlarda objektif bir yorumla çözülemeyecek ya da sonuçlarının ciddi bir hakkaniyetsizlik doğuracağı açık olan uyumsuzluklarda yargıçların, kendi sübjektif standartları içinde bir mantıksal muhakemede bulunabileceğini dile getirir<sup>371</sup>.

<sup>368</sup> William N. Jr. Eskridge, Lauren Baer E., "The Continuum of Deference: Supreme Court Treatment of Agency Statutory Interpretations from Chevron to Hamdan" (2008), **The Georgetown Law Journal**, Faculty Scholarship Series Paper 3772, s. 1151, (Çevrimiçi), [http://digitalcommons.law.yale.edu/fss\\_papers/377](http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/377), 21 Ekim 2015.

<sup>369</sup> Daha geniş tartışma için bkz.: Mary L. Heen, Plain Meaning, the Tax Code and Doctrinal Coherence, 48, **Hasting, L.J.** 772, 1997: Geniş tasvire dayalı yorum tekniğine ilişkin tartışmalar için bakınız; Joseph Isenbergh, "Musings on Form and Substance in Taxation, 49 U. **CHI. L. REV.** 859, 1982; Martin H. Redish, Theodore T. Chung, "Democratic the Oryand the Legislative Process: Mourning the Death of Originalism in Statutory Interpretation, 68 **TUL. L. REV.** 803, 1994.

<sup>370</sup> Garner, **a.g.e.**, "Golden Rule", s. 761.

<sup>371</sup> Elmer A. Driedger, **Construction of Statutes** (2nd ed), Butterworths, Toronto, 1983, s. 86'dan aktaran: Sullivan, **a.g.e.**, s. 106.

### c. Zarar İlkesi (Mischief Rule)

Yasa yorumunda uygulaması en eskiye giden kuraldır<sup>372</sup>. İlk olarak 1584 yılında *Heydon's Case*<sup>373</sup> (1584) kararında oluşturulmuştur. Bu ilkeye göre mahkemenin rolü, hukuk düzeninde aksayan bir durumu düzeltmeyi amaçlayan yeni bir norm getiren ya da hukuk usulüne ilişkin boşlukları doldurmayı amaçlayan yasa metinlerinin yorumunda bir belirsizlik olduğunda, yasa koyucunun ilk amacına uygun olarak mevcut hukuki sorunu çözümlenektir<sup>374</sup>. Eskridge'ye göre bu kararın verildiği 18'inci yüzyıl İngilteresi'nde, yasayı yorumlarken eşitleyici bir role sahip olan yargıç, yasadaki mevcut bir yanlışlığı ya da eksikliği iyileştirme adına kelimeleri bütüncül bir bakışla yorumlanmasıyla yasal yorumun, politik bir denge unsuru olarak ortaya çıkmasını sağlamıştır<sup>375</sup>. Ayrıca yazar, bu eğilimin vatandaşla (Monarşik) devlet arasındaki yeni bir ilişki türünün gelişmesine zemin hazırladığını, düzenleyici idari yasalar aracılığıyla, yasamanın yurttaşların geleneksel özgürlük alanlarına müdahalesine karşı yargısal bir güvence sağladığını savunmuştur<sup>376</sup>.

### d. Normların Eşitliği İlkesi (Equity-of-the-Statute Rule)

Bu prensibe göre<sup>377</sup>, belirli bir süredir toplumda genel anlamda kabul görmüş bir davranışı ya da bir olayı nitelendiren normun, somut olaya uygulanmasında yasa koyucunun amacına ve niyetine uygun yorum yapılmalıdır. Örneğin jüriyi etkilemeye teşebbüs gibi bir suçun tanımında, jüri üyelerine yemek ya da içecek verilmesi, bu suçun unsurları ise yasada sayılmadığı halde sigara vermek de aynı mahiyette bir suç unsuru olarak kabul edilmelidir<sup>378</sup>. Bu ilke, biraz da içtihat hukuku sistemine uygun olarak, maddi olaylar arasındaki benzerlik ve farklılıkların geçmiş içtihatlar göz önünde bulundurulmak suretiyle değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

<sup>372</sup> Garner, **a.g.e.**, "Mischief Rule", s. 1088.

<sup>373</sup> Bkz "Heydon" kararı için (Çevrimiçi) <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Exch/1584/J36.html> 22 Şubat 2013.

<sup>374</sup> Garner, **a.g.e.**, "Mischief Rule".

<sup>375</sup> Eskridge, Baer, **Continuum of Deference**, s. 1004.

<sup>376</sup> Eskridge, Baer, **a.g.e.**, s. 1005.

<sup>377</sup> Garner, **a.g.e.**, "Equity-of-the-Statute Rule", s. 620.

<sup>378</sup> Garner, **a.g.e.**, s. 620.

## e. Yargısal Yorumda Sosyal/Politik Tercihlerin Gözetilmesi İlkesi

Yargılamanın mantığında somut bir uyuşmazlıkta uygulanacak olan norm yorumlanırken, bir tarafta soyut yasa maddesi, diğer tarafta da uyuşmazlıkta yer alan maddi olay ve bu olayın oluşumuna katkı sağlayan faktörler birlikte değerlendirilir. Yargıcın, kimi zaman vicdani tercihlerinin de rol oynadığı bu süreçte, bir taraftan sıkı sıkıya bağlı kalacağı yargılama prensipleri, diğer tarafta da somut olayın oluş biçiminini belirleyen faktörler hüküm verme sürecine etki eder.

ABD’de bu ilkenin<sup>379</sup> değerlendirildiği 1889 tarihli “Riggs v. Palmer” kararında, yargıcın ”hiçbir kimse kendi hileli davranışından menfaat temin edemez” prensibine dayanarak, dedesini öldüren torunun mirastan hak alamamasına yönelik kurduğu hüküm, hakkaniyet açısından değerlendirilmiştir<sup>380</sup>. Söz konusu hakkaniyet prensibi, salt evrensel- moral değerlerin bir gereği olduğu için yargı kararıyla hukuk sistemine dahil edilmesi uygun bulunmuştur<sup>381</sup>.

Pozitivist hukuk yaklaşımına göre devlet düzeni bir kurallar modelidir ve kural niteliğinde olmayan ancak sosyal amaçları bulunan bazı standartların önemli rolü görmezden gelinir<sup>382</sup>. Bu standartların en önemlileri “ilkeler” ve “politikalar”dır. Bu kurallar bağlamı içinde politika, topluluğun ekonomik, politik ve sosyal durumunda bir gelişmeyi amaçlayan standartları belirler. İlkeler<sup>383</sup> ise izlenmesi gereken diğer ahlaki normlarla ilgilidir. Yargıçlar tarafından pozitif hukuk

<sup>379</sup> Sururi Aktaş, “Hart ve Dworkin’e Karşı Otorite Olarak Hukuk” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C, VIII, S. 3-4, 2004, s. 8.

<sup>380</sup> Riggs v. Palmer, 115 N.Y. 506 (1889) “...tenets of universal law and maxims would be violated by allowing Elmer to profit from his crime” (Elmer’in, işlediği suçtan yarar sağlaması durumunda evrensel hukuk ilkeleri ve etik kuralları zarar görecektir.) O dönemde bu hüküm kurulurken bu hakkaniyet prensibine dair yasalarda açık hüküm bulunmamakta idi.

<sup>381</sup> Aktaş, **a.g.m.**, s. 8.

<sup>382</sup> Yazar bu ilkeyi, hukuki pozitivismze karşı olarak savunmaktadır. Daha geniş tartışma için bkz.: Ronald M. Dworkin, “**Is Law A System of Rules**”, **In the Philosophy of Law**, ed, by R. M. Dworkin, Oxford University Press, 1977, s. 43.

<sup>383</sup> Türk dili açısından burada kullanılan prensip kelimesinin örf ve adet olarak anlaşılması daha uygun olduğunu düşünmekteyiz.

kurallarının uygulanamadığı yahut bu kuralların olayı çözümlenmede yetersiz kaldığı zor davalarda (Hard–Cases) sosyal kabullere başvurulacaktır<sup>384</sup>.

Politik tercihlerin sonucu olarak çıkarılan yasalar, yasama erkinin iradesinin bir yansıması olduğu kabul edilecekse, bu prensipleri de toplum içerisinde zaman içinde oluşan ve özellikle hukukçular ve yargıçlar tarafından onaylanan normlar düzeninde üretilen pozitif olmayan kurallar olarak değerlendirmek mümkündür. Örneğin, vergi yasaları açısından getirilen çeşitli muafiyet ve istisnalar bir politik tercihi yansıtmakta iken, yükümlülerin ticari iş ve işlemlerinde “basiretli tacir gibi hareket etme” zorunluluğu (yargı içtihatlarıyla oluşturulan) bir vergi yargılama prensibini ifade eder. Belirli süre aynı yönde verilen kararlarla şekillenen yargı içtihatlarıyla geliştirilen bu ilkelerin, çoğunlukla belirli bir zaman içinde yasalaşarak pozitif düzenleme niteliğine büründüğü görülmektedir.

Sonuç olarak ABD vergi yargısında, yargıçların ellerinde somut uyuşmazlıklarda uygulanacak olan normların yorumunda yararlanabilecekleri oldukça geniş yorum yöntemleri ve bu yöntemlerin kullanılmasıyla zaman içinde geliştirilen yorum ilkeleri bulunmaktadır. Yoruma ilişkin bu geniş hukuk literatürü common law içtihatlarının ve yasaların anlaşılmasını kolaylaştırdığı gibi, devletin her bir erkenden sadır olan işlem, eylem ve normatif düzenlemelerin belirli ilke ve standartlar içinde sürdürülebildiğini ve bu standartların dışına çıkıldığında iyi işleyen fren (checks & balance) mekanizmaları sayesinde hukuk sisteminin olması gereken yer ve yörengeye oturtulabildiğini söylemek mümkündür.

## **2. Federal Vergi Yargılama Hukukunda İdari Yoruma Öncelik Verilmesi İlkesi**

ABD’de idari kurumların görev alanlarıyla ilgili yaptıkları yasa yorumlarının hukuk kaynağı olarak kabul edilebileceğine ilişkin ilk kararlardan biri olan “*Chevron, U.S.A., Inc. v. NRDC*”<sup>385</sup> (1984) kararı önemlidir<sup>386</sup>. Bu kararla Yüksek Mahkeme, bir yasanın belirsiz olduğu durumlarda idari ajansların (Çevre Koruma

---

<sup>384</sup> Aktaş, **a.g.e.**, s. 15.

<sup>385</sup> *Chevron, U.S.A., Inc. v. NRDC*, 467 U.S. 837 (1984).

<sup>386</sup> *Chevron* kararı hakkında değerlendirmeler için bkz.: Şahin, **a.g.e.**, s. 168-171.

Ajansı) mantıka dayalı yorumuna öncelik verilebileceği kabul edilmiştir. Anılan karardaki somut olayda, idarenin yasanın öngördüğü çerçevenin dışına çıkmaksızın yaptığı yorumun, Kongre'nin onayladığı yasanın spesifik ve somut bir olaya ilişkin uygulanma safhasındaki tereddütleri ve belirsizlikleri ortadan kaldırılabileceğine hükmedilmiştir<sup>387</sup>.

Yüksek Mahkeme yargıcı Scalia, anılan karar üzerinden idari yoruma ilişkin görüşlerini paylaştıktan sonra<sup>388</sup>, bu konuda yaklaşık 50 yıl önceki İdari Usul Yasası'nın yasama çalışmalarındaki İdari Usul Komitesinin (Committee on Administrative Procedure) raporundaki Adalet Bakanı'nın yorumunu şu şekilde aktarmıştır. *“Yasaların yorumunda hangi yorumun daha doğru yorum olduğu konusunda yargıçlar takdir hakkına sahiptirler. Ancak eğer ortada anlamı çok açık olmayan bir yasa kuralı varsa ve bu normun birden fazla şekilde yorumlanması söz konusu ise Mahkeme, idarenin yorumunu kabul edebilir. Ağırlık verilecek olan idarenin yorumuna normal bir insanın yaptığı yorum gibi değerlendirilmez. Zira söz konusu yorum yapılan konuda icrai yetkilere, doğal bir uzmanlığa ve tecrübeye sahip bir idari organın ilgili konudaki daha karmaşık problemlerdeki yorumunun hukuka daha uygun olması düşünülebilir”*<sup>389</sup>. Scalia, bu görüşlerin daha önce yargıç Henry Friendly tarafından yaklaşık 30 yıl öncesinde dile getirdiğini belirtmiştir. Scalia, bir yasanın idarece yorumlanmasına tıpkı, yasama organının yaptığı yoruma saygı duyulması gibi, idarece yapılan yoruma da saygı duyulabileceği, bunun ona mutlak bir üstünlük vermek anlamına gelmeyeceği gibi, biraz daha dikkat ederek, idarenin, yasanın uygulamasına ilişkin ne demek istediğini tam olarak anlamaya çalışmak anlamına geldiğini savunmaktadır<sup>390</sup>.

Yargıç Scalia'ya göre, mahkemelerin eski ya da yeni kararlarında idari yorumlara daha fazla ağırlık vermelerinin gerisinde, söz konusu soyut yasaların hazırlık süreçlerinde yer almaları nedeniyle konuluş amacına ve yasama geçmişine idarelerin daha fazla aşına olmaları yatmaktadır. Ayrıca, yasanın düzenlediği alanın

---

<sup>387</sup> Chevron, para. 843.

<sup>388</sup> Antonin Scalia, “Judicial Deference To Administrative Interpretations of Law”, **Duke Law Journal Administrative Law Lecture, delivered at Duke University School of Law**, (Administrative Interpretation) January 24, 1989.

<sup>389</sup> Scalia, **Administrative Interpretation**, s. 513.

<sup>390</sup> Scalia, **a.g.e.**, s. 513.

bizzat ilgili idarenin görev alanını ilgilendirmesi nedeniyle, kendi görev alanında herkesten daha fazla uzmanlık ve tecrübeye sahip olduğunu kabul etmek gerekmektedir<sup>391</sup>. Bir başka ifadeyle söz konusu idareler, doğru yoruma ulaşmaya yargıdan daha yakındırlar<sup>392</sup>.

ABD federal yargı sisteminde, IRS'in yorumlarını içeren düzenleyici işlemler de dava konusu olabilmektedir. Konuya ilişkin olarak IRS tarafından, ABD Yasalar Külliyyatının 31 nolu Yasasının ABD Hazinesiyle ilişkili bulunan kişiler adına aracılık faaliyetinde bulunacaklar hakkında düzenleyici işlem yapma yetkisi veren 1884 tarihli 330'uncu maddesi hükmünün, kendisine böyle bir yetki verdiği 2011 yılında fark edilerek<sup>393</sup>, oldukça önemli düzenlemeler getiren bir yönetmelik çıkarılmıştır. Söz konusu idari düzenleme, vergi yükümlülerinin beyannamelerini ve geri iade formlarını doldurma işini yapan yaklaşık 700.000 kişilik bir iş takipçisi grubunun (*tax-return preparers*) sınava tabi tutulmalarını, yıllık ruhsat harcı ödemelerini ve her yıl için en az 15 saatlik bir eğitim programını tamamlamalarını öngörmekteydi. Ancak tartışılan konu, IRS'in böyle bir yetkisi olup olmamasıydı<sup>394</sup>. Nitekim, bu yönetmelik kapsamındaki iş takipçileri tarafından açılan "*Loving, et. al. v. Internal Revenue Service, et. Al*"<sup>395</sup> davasında, bölge mahkemesince 2014 Şubat ayında verilen kararda, bu düzenlemeyi, IRS'in kendisine yetki verdiği düşündüğü 330'uncu maddenin metnini, tarihi geçmişini, yapısını ve diğer ilgili yasalarla olan bağlantısını irdeledikten sonra IRS yorumunun hatalı olduğuna hükmederek, yönetmeliği iptal etmiştir. Kararda, IRS'e verilen bu yetkinin uzun yıllardır kullanıldığı gibi ancak avukatlar, muhasebeciler ve diğer vergi uzmanları için kullanılabilceğine, onlar hakkındaki mesleğe kabul, disiplin cezası verme ve eğitime

---

<sup>391</sup> Scalia, **a.g.e.**, s. 514.

<sup>392</sup> Scalia, **a.g.e.**, s. 514. "ABD gibi önde gelen demokratik uygulamalarına sahip bir ülkenin en meşhur yargıçlarından biri olan yargıç Scalia'nın idari yoruma bu derece önem vermesi şaşırtıcı gelebilir. Kendisi de bundan dolayı makalesinde şunu söylemek zorunda hissediyor "*Now there is no one more fond of our system of separation of powers than I am, but...*" Burada benim kadar güçler ayrılığı sistemine düşkün olan biri yok fakat..." İdari yoruma verdiği bu önceliği ve değeri, onun aslında gerek yasama organına gerekse de yürütme organına olan saygısının bir göstergesi olarak kabul etmek gerekir. Bu kabulün, aynı zamanda kendisinin temsil ettiği üçüncü erk olan yargı erkine ve kararlarına da saygı duyulması koşulunu içeren bir yönü de vardır.

<sup>393</sup> 31 U.S.C. § 330(a)(1) "*regulate the practice of representatives of persons before the Department of the Treasury.*"

<sup>394</sup> Scalia, **a.g.e.**, s. 2.

<sup>395</sup> *Loving, et. al. v. Internal Revenue Service, et. Al*, 13-5061, 2014.



tabi tutma gibi mesleki standartları belirleme konusunda bir yetki verdiği<sup>396</sup>, ancak bu yetkinin iş takipçilerini de kapsayacak şekilde yorumlanamayacağına hükmedilmiştir. Bölge istinaf mahkemesi de onama gerekçesinde “Chevron U.S.A. Inc. v. NRDC” ile “Pharmaceutical Research & Manufacturers of America v. Thompson”<sup>397</sup> kararlarına atıfta bulunarak, IRS’in yasayı yorumlarken, metnin öngördüğü yükümlü grubunun kapsamını genişletici şekildeki yaklaşımının kabul edilemez olduğuna hükmetmiştir<sup>398</sup>. Daha ilginç, Columbia İstinaf Mahkemesi, hüküm kısmında Yüksek Mahkemenin 2013 tarihli “City of Arlington v. FCC”<sup>399</sup> kararında belirtilen “*kümeledeki tilki sendromu*”nu<sup>400</sup> işleyen ve idari organların bu şekilde hareket etmekten kaçınması gerektiğini tartışan kararının da tam bu konuda olduğunu ve bu metaforun da kendi gerekçesini doğruladığını aktararak, idarece yapılan tüm yorumlarda mutlaka ciddi ve doğru bir şekilde, yasanın kendisine çizdiği sınırlara riayet edilerek hareket edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Kanımızca, yukarıda yargıç Scalia’nın da ABD yargıçlarının sıklıkla kullandığı estetik ve bir o kadar da diplomatik dille kasedettiği tam da budur<sup>401</sup>. Eğer

<sup>396</sup> Loving, **a.g.k.**, s. 4.

<sup>397</sup> Pharmaceutical Research & Manufacturers of America v. Thompson, 251 F.3d 219, 224 6 (D.C. Cir. 2001).

<sup>398</sup> Loving, **a.g.k.**, s. 17.

<sup>399</sup> City of Arlington v. FCC FCC, 133 S. Ct. 1863, 1874 (2013).

<sup>400</sup> “*fox-in-the-henhouse syndrome*”

<sup>401</sup> ABD mahkemelerindeki yargıçlar, kararlarında yasaların ve devletin soyut ve soğuk yüzünü değil, Amerikan toplumunun sahiciliğe ve samimiyete önem veren insani havasını yansıtmaktan çekinmezler. Üniversitelerdeki bilimsel panellerde diğer akademik faaliyetlerde hemen hemen tüm federal yargıçların oldukça etkili sunumlar yaptığı bilinmektedir. O kadar ki bazı yargıçların (Richard Posner-<http://juris.nationalparalegal.edu/LawAndLiterature.aspx?AspxAutoDetectCookieSupport=1>) kitapları ((Law and Literature, Harvard University Press, 1988) hukuk fakültelerinde ders olarak okutulur. Bkz.; Richard A. Posner, Law and Literature, Harvard University Press, 1998. Bu bağlamda kararlarında günlük hayattan alınan deyim ve metaforları (*judicial lyricism*) kullanmaktan çekinmezler. Örneğin, sarhoş bir şekilde ata bindiği için “Driving Under the Influence” suçlanan davacının, atın araç olmadığını gerekçesiyle beraatine hükmeden çoğunluk görüşüne karşı, (Noel v. Travis ) Eyalet Yüksek Mahkeme Üyesi Justice Eakin, aşağıdaki ifadelerle karşı oy yazmıştır. Dörtlükte, bir hayvan olsa da atın, sonuçta bir araç olarak kullanıldığı ve bu nedenle onu araçlar yasası (Vehicle Code) kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini vurgulanmıştır.

“A horse is a horse, of course, of course;  
but the Vehicle Code does not divorce  
its application from, perforce; a steed, as my colleagues said.  
“It’s not vague” I’ll say until I’m hoarse;  
and whether a car, a truck or horse  
this law applies with equal force; and I’d reverse instead.”  
<http://bytesdaily.blogspot.com.tr/2011/12/humour-in-court-part-4.html>.

idare organları tasarruflarında ve yasa yorumlarında kendisine çizilen sınıra özen göstermemek suretiyle hizmet sunduğu toplumla olan ilişki ve işlemlerinde küresteki tilki gibi hareket etmeye kalkışırsa, en başta kendi saygınlığını yitireceğini ve hukuka uygunluk karinesinin ve idari yorumların diğer yorumlara üstün tutulması yönündeki eğilimin ortadan kaldırılması sonucunu doğuracağını ima etmiştir.

Yasa hükümlerinin hangi durumlarda lafzına-aslına tamı tamına uygun yorumlanacağı konusu önem arz eder. Zira, kimi zaman soyut bir yasa hükmünün somut bir olaya aynen uygulanmasında hakkaniyete uygun olmayan sonuçlar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin yargıçlar, vergi yükümlülerinin, gerçekleştirdiği işlemler yasaların lafzi hükümlerine uygun gözükseler bile, bu işlemlerde ticari bir amacın olmadığı ya da ekonomik esastan yoksun olduğu ve sadece vergisel amaçlı hareket edildiği anlaşılıyorsa, bu tür işlemler vergi hukuku açısından geçerli bir işlem olarak görülmemektedir<sup>402</sup>.

Yoruma ilişkin 1969 tarihli önemli bir ABD federal istinaf mahkemesi içtihadına göre<sup>403</sup>; hukuk yorumunda genel ilkelerden biri olarak kabul edilen yasal yorum tekniği, yasa aslına sıkı sıkıya bağlı kalınarak uygulandığında, mantıksız yargılara varmaya neden oluyorsa bu tekniğin terk edilmesi gerekmektedir. Burada bir mahkeme, yasada geçen kelimelere/hükümlere uygun bir yorumla eğer mantıksız ya da absürt bir yargıya varacaksa, bu hükmü/prosedürü somut olaya gözü kapalı şekilde uygulamak yerine, bu hükümlerin böylesi bir olay için öngörülmediğine hükmederek, yasamanın koyduğu kuralı, söz konusu uyuşmazlığın bir istisnasını teşkil ettiğine hükmetmek suretiyle yorumlamalıdır<sup>404</sup>.

### **3. ABD Yargılama Hukukunda Yorum Konusunun Değerlendirilmesi**

Vergi yasalarının içerdiği anlamlar, hazırlanışları itibariyle alternatif yorum seçenekleriyle doludur. Günlük konuşma dilinde anlam belirsizliğine neden

<sup>402</sup> Peter L. Faber, "Business Purpose and Economic Substance in State Taxation", **Tax Analysts (Special Report)** 2010, s. 331, (Çevrimiçi) [http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts\\_State.pdf](http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts_State.pdf), 7 Şubat 2013.

<sup>403</sup> Williams v. Williams, 23 N.Y.2d 592, 246 N.E.2d 333, 298 N.Y.S.2d 473, 1969 N.Y. LEXIS 1576 (N.Y. 1969).

<sup>404</sup> Williams v. Williams, para. 599.

olabilecek terimler, tartışmaya müsait yorumlar içeren hukuk metinleri ya da yasa boşluğu halleri soyut normların somut olaylarda yorumlanması suretiyle daha anlaşılır hale gelir. Fakat bu yorum faaliyetinde, vergiden kaçınmaya sebep olacak muğlak metinlerden yararlanmak isteyen yükümlülerce vergi avantajı sağlamaya çalışılırsa, bu metinleri vergiden kaçınmayı caydırmak için vergi yükümlüsü aleyhine yorumlamak mümkün müdür? Ya da aleyhe yorumun yegane dayanağı bu caydırıcılık olabilir mi?<sup>405</sup> Hiç şüphe yok ki mahkemeler hiçbir zaman kendilerini vergiden kaçınmayı engellemekle görevli bir komisyon olarak görmezler<sup>406</sup>. Bu açıdan ABD vergi yargısında vergiden kaçınma ile vergi kaçırmanın ayrımında, yasaların yorumu ve kullanılan yorum yöntemleri oldukça önemlidir ki bu ayrımı yapacak olan da yargıdır.

Vergi yasalarının, özellikle şirketlerin ticari sözleşmelerine ilişkin yorumunda mahkemeler, “vergiden kaçınma” ile “vergi kaçırma” (“tax avoidance” and “tax evasion”) arasındaki farklılıklarla “şekil ile esas” (form and substance) arasındaki farklılıklara sıklıkla referans yaparak, maddi olayın yorumunda ve uygulanacak normun belirlenmesinde son derece dikkatlice hareket ederler. Vergisel açıdan yükümlülerin gerçekleştirdiği şirketlerin birleşmesi, devir ve tasfiyeleri, kredi sözleşmeleri gibi ticari sözleşmeler, şirketin kar marjını artırma, piyasa payını genişletme, faaliyette bulunulan sektörde ölçek ekonomisinden yararlanma gibi gerçek bir ticari amaçla ve ekonomik bir sebebe dayalı olarak yapılmışsa, bu tür sözleşmelerin tek tek her maddesini ya da bir bölümünü asıl metinden ayırarak değil bütüncül bir yaklaşımla sözleşme aslına bağlı kalınarak, yapılış amacına uygun şekilde değerlendirildiği görülmektedir.

Sonuç olarak ABD vergi yargısında, yargıçların ellerinde somut uyuşmazlıklarda uygulanacak olan normların yorumunda kullanılan oldukça geniş yorum yöntemleri ve bu yöntemlerin kullanılmasıyla geliştirilen yorum ilkeleri sayesinde common law içtihatları ve yasalar daha kolay anlaşılmakta idari işlem, eylem ve normatif düzenlemeler belirli ilke ve standartlar içinde geliştirilmektedir.

---

<sup>405</sup> Bittker, Lokken, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>406</sup> Bittker, Lokken, **a.g.e.**, s. 3.

# BEŞİNCİ BÖLÜM

## TÜRK VE ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKLARINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

### I. TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM

Bu bölümde, Türk vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesinde kullanılan ekonomik yaklaşım incelenecek olup, bir yaklaşım modeli olarak kabul edilmesi öncesinde vergisel olayların ve normların nitelendirilmesinde kullanılan ekonomik yorum konusu ele alınacaktır.

#### A. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA EKONOMİK YORUM

##### 1. Ekonomik Yorum İlkesinin Gelişimi

Yorum en yalın anlamıyla somut bir durumda kullanılan ve anlamı üzerinde şüpheler olan bir ifadenin anlamının belirlenmesidir<sup>1</sup>. Soyut hukuk normlarının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için yasa metinlerinin anlamı tam olarak belirgin olmalıdır<sup>2</sup>. Özellikle vergi hukukunda yorumun özel bir yeri vardır. İdare ve yargı organları vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarken ve ona uygulanacak olan hukuk kuralını belirlerken yorum

<sup>1</sup> Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 58-63. Hukukta yoruma ilişkin bkz.: Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1987. s. 50-59; Gözler, **Genel Teori**, s. 149; Aral, **a.g.e.**, s. 152-173; A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 70-72; Hasan Tahsin Fendoğlu, **Hukuk Bilimine Giriş**, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1997, s. 24-30.

<sup>2</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 17.

yapmak durumundadır<sup>3</sup>. Hukuk normunun yorumunda, normu koyan organ olarak yasamanın, yasada somutlaşan iradesi<sup>4</sup> öncelikle esas alınmaktadır. Yasa koyucunun yasanın hazırlık sürecindeki yasa görüşmeleri ve tutanaklarda yer alan yasa gerekçeleri normdan çıkarılan bütünsel amaç ve anlamla bağdaştığı ölçüde ikincil<sup>5</sup> bir kaynak durumdadır. Yasanın yorumunda gerek amaçsal yorum, gerekse de diğer yorum yöntemleri birlikte değerlendirilerek, ulaşılan sonucun tutarlılığı teyit edilmelidir<sup>6</sup>.

Vergi yargılama hukukunda, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğu için vergi denetim elemanları, yaptıkları denetimlerde ve vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin yorumlarında vergiyi doğuran olayla ilgili bütün gerçekleri göz önünde bulundurmak durumundadır<sup>7</sup>. Dolayısıyla yorumun kaçınılmaz olduğu vergi alanında, idarenin yasaların öngördüğü sınırların dışına çıkmasını yasaklayan vergilemede yasallık ilkesi<sup>8</sup> önemli bir rol oynar. Yasallık ilkesinin yanısıra vergi yasaların yorumunda ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkeleri geçerlidir. Bu çalışmada ekonomik yaklaşım bir yorum ilkesi olarak değil, daha geniş kapsamlı ve temel bir yorum yaklaşımı olarak incelenmiştir.

Objektif bir yükümlülük olduğu ve toplumun tüm kesimlerini ilgilendirdiği için vergi yasalarının anlaşılabilirliği oldukça önemlidir. Ayrıca teknik bir hukuk dalı olması ve sürekli değişen ekonomik koşullar ve piyasa işleyişini ele alması itibarıyla vergi yasalarının yoruma tabi tutulması kaçınılmazdır<sup>9</sup>. Vergi hukukunda yorumu gerekli kılan faktörler şu şekilde sıralanabilir.

- *Uzmanlığa dayalı ve teknik bir hukuk dalı olarak vergi hukukunda kanunların yeterli derecede açık ve anlaşılır olmaması,*
- *Yasa dilinin zaman içinde hızlıca değişen kavramların anlamlarına uyum sağlayamaması,*
- *Vergi uygulamalarında yeknesaklığın istisnai bir durum olması*

<sup>3</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 17. Burada hem idare hem yargı mercileri, nitelendirmesini yaptıkları somut olayın yasa kapsamına girip girmediğine ancak yorum yaparak karar verirler.

<sup>4</sup> Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, (Ekonomik Yaklaşım) Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 54.

<sup>5</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 54.

<sup>6</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 54.

<sup>7</sup> Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 81.

<sup>8</sup> Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 81.

<sup>9</sup> Selahattin Tuncer, **Vergiciliğin Ana Kavramları, Vergi Hukuku ve Uygulaması**, (Ana Kavramlar) Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003, s. 154.; Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 84.

- *Yargı içtihatlarıyla kanunların açık anlamlarının ötesine sık sık geçilmesi sonucunda, vergi uygulayıcıları açısından takip edilebilir bir uygulamaya birliğinden söz edilememesi,*
- *Yasalarda kullanılan genel ve soyut ifadelerin özel ve somut olaylara uygulanmasındaki zorluklar,*
- *Ekonomideki hızlı değişen piyasa yapılarına ve kullanılan kavramlara, aynı hızda uyum sağlayacak bir yasama mekanizmasının imkansızlığı,*
- *Yasaların, çıkarıldığı dönemde öngörülemeyen hallere uygulanmasında karşılaşılan güçlükler.*

Türk vergi hukukunda uygulanan yorum kurallarının geliştirilmesinde Alman hukuk ekolünün büyük etkisi vardır. 1919'dan önceki dönem Almanya'sında, vergi normunda kullanılan özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlamlarıyla kendini bağlı hisseden ve ekonomik yaklaşımı uygulamakta çekingen davranan<sup>10</sup> vergi yargısında, I. Dünya Savaşı sonrasında artık bu kavramlar vergi hukukuna özgü biçimde ekonomik yaklaşım adı altında yorumlanmaya başlanmıştır<sup>11</sup>.

1931 tarihli Alman İmparatorluk Yasası'nın 9'uncu maddesinde ekonomik yaklaşım "*vergi yasalarının yorumunda onların amaçları, ekonomik anlamları, önemi ve ilişkilerin gelişimleri dikkate alınmalıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır<sup>12</sup>. Daha sonra, ekonomik yaklaşım, 1934 tarihli Alman Vergi Usul Yasası'nın 1'inci maddesine "*Vergi yasalarının nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanacağı*"nı ve yorumla ilgili belirlemelerin somut maddi olayın saptanması ve hukuki nitelendirilmesinde de geçerli olacağı'nı öngören eklemelerle birlikte aktarılmıştır<sup>13</sup>. Nitekim Alman Federal Mali Mahkemesi de (Bundes Finanzhof) vergi normlarındaki özel hukuk kavram ve deyimlerinin anlamlandırılmasında, özel hukuktaki anlamlarına bağlı kalınmayacağı, bunların vergi yasalarının amacı ve ekonomik içeriklerine göre değerlendirileceğine ilişkin içtihatları sürdürmüştür<sup>14</sup>.

Bu dönemde ekonomik yorum daha ziyade hazineci yaklaşıma dayanak oluşturduğu, yasal düzenlemelerin aşılıarak, olanın değil, olması gerekenin vergilemede esas alındığı yönünde eleştiriler getirilmiştir<sup>15</sup>. Alman vergi

<sup>10</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 36.

<sup>11</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 38.

<sup>12</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 60.

<sup>13</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 38.

<sup>14</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 38.

<sup>15</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 38.

hukukundaki bu gelişmeler Türk vergi hukukunun şekillenmesinde belirleyici rol oynamıştır.

1980 sonrası dönemde Türk vergi hukukunda yoruma ilişkin olarak özel bir düzenlemeye yer verme düşüncesiyle, 4.1.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır. 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı yasanın 1'inci maddesiyle VUK'un 3'üncü maddesi "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlığı altında değiştirilmiştir. Bu düzenleme, Türk vergi yargılama hukukunda vergi yasalarının nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin olarak düzenlenen yoruma ilişkin normların ve yargılama hukuku kurallarının yasal dayanağı olarak görülmüştür<sup>16</sup>. Getirilen düzenlemeye göre "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*" (VUK md.3/A-2). Bu norm, aslında medeni yargılama hukukundaki yorum yöntemlerinin vergi usul yasasına aktarılmış halidir<sup>17</sup>. Bununla beraber yasa gerekçesinde söz konusu yorum kurallarının yeni olduğu belirtilmiştir<sup>18</sup>.

Yoruma ilişkin VUK'ta yer alan bir diğer hüküm ise 3'üncü maddenin B fıkrasında yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır (3B/1). Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*"(3B/2) hükümleridir. Yasakoyucu bu hükümlerle vergi hukukunda

---

<sup>16</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 60-61.

<sup>17</sup> Saban, **a.g.e.**, s. 60-61.

<sup>18</sup> "...*Vergi Usul Kanununa, vergi yasalarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vaz edilirken, 'hukuk bilminde uygulanan yorum metotları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve "Bilimsel Yorumlama Metodu" nun vergi yasalarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul 'Kanunu'nun 1 inci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.*

*Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esas alınmış ve söz konusu bentte "Vergi Kanunu" tabirinin açıklanmasından, sonra ilk olarak "vergi yasaları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder" prensibine yer verilmiş daha sonra "lafzın açık olmadığı hallerde vergi yasalarının hükümleri, konuluşundaki maksat, Kanunun yapısındaki yerli ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" hükmü getirilmiş bulunmaktadır.*" Madde Gerekçesi, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yasa Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu-** 1/64, (Çevrimiçi) [http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf), 10 Şubat 2015.

hukuksal pozitivizmin<sup>19</sup>, deyimsel (lafzi), tarihi ve sistematik yorum yöntemlerine ilaveten sosyolojik hukuk okulunun amaçsal yorum yöntemini de kabul ettiğini göstermektedir<sup>20</sup>.

Akkaya, vergi hukuku dışında özellikle özel hukuk alanında kullanılan kavramların vergi hukukunda kullanılmasına ilişkin olarak, vergi hukukunun amacı doğrultusunda ekonomik olgu ve olayların vergi hukukuna özgü bir şekilde tanımlayan bir terminolojinin geliştirilemediğini ifade etmektedir<sup>21</sup>. Bunun çok da önemli bir eksiklik olmadığını belirtirken, vergi normlarında sırf vergi hukukuna özgü bir terminoloji geliştirmek amacıyla, başka hukuk dallarına ait kavramların kullanımından kaçınarak, ekonomik olgu ve olaylara ilişkin farklı anlamlandırmalar yapmanın hukuk birliğinden uzaklaşmaya yol açacağını vurgulamaktadır<sup>22</sup>. Vergi yargılama hukuku açısından farklı bir terminoloji oluşturmanın mutlak bir zorunluluk olduğu görüşüne biz de katılmıyoruz. Zira Akkaya'nın da belirttiği gibi, vergi hukukuna özgü ekonomik yaklaşım, zaten kendine has özellikleriyle özgün bir yorum disiplini ve yaklaşımı olarak, özel hukukçuların vergi hukukunu özel hukukun alt bir dalı olarak konumlandırma çabalarının bir ürünü olan itirazlarını karşılamaya elverişlidir.

Türk vergi hukukunda VUK'un 3/B maddesi öncesinde de, ekonomik yaklaşımdan bahsedilmeksizin öngördüğü yorum metodunun kullanıldığına ilişkin kararlar mevcuttur<sup>23</sup>. Örneğin, Danıştay 13'üncü Dairesi'nin<sup>24</sup> bir kararında geçen ve

<sup>19</sup> Dar ve biçimsel bir yorum anlayışına ağırlık veren hukuki pozitivizmi savunanlara göre hukukta kesin olarak yorum yoluyla boşluk doldurulamaz; yasa bu yoldan tamamlanamaz ya da düzeltilemez. Buna karşılık Sosyolojik Hukuk Okulu, hukuk kurallarının temelinde bulunan sosyolojik ve ekonomik gerçekleri de göz önünde bulundurarak, yorum konusunda daha geniş bir anlayışı benimsemiştir. Dolayısıyla amaçsal yorum bu okulun ana yorum yöntemidir. (Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 22-23)

<sup>20</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 23.

<sup>21</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 64.

<sup>22</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 65. Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında, KDV Kanunu'nun verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu'nca konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin %1 oranında KDV'ye tabi olacağına ilişkin düzenlemeden yararlanılabilmesi için, Türk Medeni Kanunu ve İmar Kanunu hükümleri doğrultusunda, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerektiğini ve 106 sayılı KDV Genel Tebliği hükümleri uyarınca da bina inşaat ruhsatının da konut yapı kooperatifi adına alınmış olması gerektiğini dolayısıyla indirimli orana tabi olunamayacağına hükmederek aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kabul kararını bozmuştur.

<sup>23</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 40.



daha sonrada yasa kuralı haline gelen “**iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden**” (VUK md. 313/3) ifadesi ile yine bir başka kararındaki<sup>25</sup> aynı hizmet karşılığı farklı isimlerle yapılan ödemelerin vergileme bakımından tek ödeme sayılacağı yönündeki ifadelerin yer aldığı içtihatları ekonomik yorumlara dayanmaktadır<sup>26</sup>. Yorum yöntemlerinin uygulamasına dair Öncel, Kumrulu, Çağan’ın verdiği varsayımsal örnek bu konuda gayet kapsamlıdır<sup>27</sup>. Amaçsal ve daraltıcı yoruma ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesi’nin kararında, tecil-terkin uygulamasından yararlanma esaslarını belirleyen düzenlemede, sadece paketleme ve ambalajlama gibi faaliyetlerin istisnanın kapsamı dışında bırakıldığını, somut olayda ise yapılan işlemin ise paketlemeyi aşan ve üretime dönüşen bir faaliyet olduğunu vurgulayarak tecil ve terkin uygulamasından yararlandırılması gerektiğine hükmedilmiştir<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> Danıştay 13. Dairesi’nin 1.4.1974 tarih ve E.1973/2742, K.1974/1432 sayılı kararı, (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015); “...**iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden**<sup>24</sup>” alet edevat, mefruşat vb malların ayrı ayrı mütalaa edilemeyeceği...” (Çevrimiçi) <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1974-1432-1973-2742/cbe08533-c823-4025-ad80-df6095fc1b54>, 17 Şubat 2015.

<sup>25</sup> Danıştay 4 Dairesi’nin, E.1979/2583, K.1979/2546 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>26</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 41.

<sup>27</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 23. “Balık avcılığını vergilendiren bir yasanın çıkarıldığını kabul edelim. Acaba balık üreticiliği, balina avcılığı, midye istiridye ve istakoz avcılığı bu yasaya göre vergilendirilebilecek mi? Balık üreticiliği, balık avcılığından farklı bir ekonomik olgudur ve yasa koyucu sadece balık avcılığını vergiye tabi tuttuğu için balık üreticiliğini vergilendirmek genişletici yorumun sınırlarını aşarak vergi hukukunda geçerli bir yol olarak kabul edilmeyen kıyas ile vergilendirmek olur. Eğer balık üreticiliği de vergilendirilmek isteniyorsa, bunun yasada açık olarak düzenlenmesi gerekir. Balina avcılığı söz konusu olduğunda, balinanın memeli hayvan olma özelliğini göz önüne alarak bu avcılığı vergi dışı bırakmak, deyimisel (lafzi) yorum yöntemi ile daraltıcı yorum yapılması anlamına gelir. Buna karşılık balinanın memeli olma özelliği bir yana bırakılarak yasanın amacının deniz hayvanlarının avlanması olduğu sonucuna varılırsa **amaçsal ve genişletici yorum yapılmış olur**. Aynı sonuç yasama meclisindeki görüşmelere ilişkin tutanakların incelenmesi ile çıkarıldığı takdirde tarihi yorum yöntemi kullanılmış demektir. İdare ya da vergi yargısı organları, balık avcılığını vergilendiren yasanın adından ya da kenar başlıklarından hareket ederek denizden midye, istiridye ve istakoz çıkartanların da vergilendirilmemesine karar verirse bu takdirde deyimisel ve sistematik yorum yapmış olurlar. Söz konusu yasanın adı balık avcılığını vergilendiren yasa değil de deniz avcılığını vergilendiren yasa olsaydı bu ürünlerin avcılığı da vergilendirme kapsamına girerdi.”

<sup>28</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi’nin, 27.1.2014 tarih ve E.2011/3434, K.2014/161 sayılı kararı. “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3’üncü maddesinde; serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu, ...1 seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde ise serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümlerinin uygulanmayacağı hususları düzenlenmiştir....Muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyetinde bulunan davacı firma tarafından Ege Serbest Bölgesinde

## 2. Ekonomik Yorumun Sınırları

Vergi yargılama hukukunda yasaların yorumunda izlenen temel amaç, hukuk normlarının anlam ve kapsamlarının tespit ve belirlenmesidir<sup>29</sup>. Bir yasayı yorumlamaktan kasıt, onu ilgili herkes tarafından anlaşılabilir hale getirmek ve onun makul anlamını ortaya çıkarmaktır<sup>30</sup>. Vergi hukuku gibi teknik yönü ağır basan bir hukuk dalında yorum faaliyeti oldukça önemlidir. Vergi uyumsuzluklarının diğer idarelerin işlemleriyle karşılaştırıldığında sayıca fazla olması büyük ölçüde vergilendirme işlemindeki taraflar arasındaki yorum farklılığından kaynaklanmaktadır<sup>31</sup>. Vergi yargılamasında yoruma en çok ihtiyaç duyulan konular, özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işletilmesi, vergi suçlarına ait cezaların uygulanması, matrahların saptanması, örtülü kazançların tespiti, olağan ve olağandışı giderlerin belirlenmesi ve varlıkların emsal değerlerinin tespiti gibi konulardır<sup>32</sup>.

Vergi yargılama hukukunda yapılacak olan yorumun sınırı, VUK'un 3'üncü maddesinde öngörülen ilkelerdir. Verginin yasallığı ilkesine uygun olarak yapılan yorumdan ne vergi yükümlülerinin ne de vergi idaresinin lehine olan, sadece yasa koyucunun gerçek iradesine uygun olarak yapılan yorum kastedilir<sup>33</sup>. Ancak sosyal ya da ekonomik gerekçelerle bazı yükümlüleri (muafiyet) ya da bazı ticari aktiviteleri

---

*faaliyeti kapsamında çalıştırdığı personele ödenen ücretlerin gelir vergisi istisnası kapsamında bulunduğu iddiası ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname doğrultusunda tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davada... Hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet sürecinin değerlendirilmesi sonucunda hammaddelerin birçok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu, herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.... Bu nedenle davacının faaliyetinin sadece paketleme ve ambalajlama olduğu kabul edilerek serbest bölgede istihdam ettiği personele yaptığı ücret ödemeleri tecil terkin uygulaması kapsamında değerlendirilmeyerek yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı" yönündedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).*

<sup>29</sup> Çelikoğlu, **a.g.e.**, s. 181.

<sup>30</sup> Çelikoğlu **a.e.**, s. 184.; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 68.

<sup>31</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 68. Nitekim, idare teşkilatının içinde diğer tüm bakanlıkların işlemlerine karşı açılan davalar için kurulan genel görevli idare mahkemeleri kurulmuşken, Maliye Bakanlığı'nın vergi toplama faaliyetini yürütürken tesis ettiği işlemlere karşı açılan davaların çözümü için özel görevli vergi mahkemelerinin kurulması gelir mevzuatının ve vergi incelemelerinin önemini ortaya koymaktadır.

<sup>32</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 69.

<sup>33</sup> Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 84.

(istisna) koruyan bir yasa çıkarılmışsa<sup>34</sup> bu defa yorum yine bu muafiyet ve istisnanın sınırları çerçevesinde aynı statüde bulunan herkes ve herşey için geçerli olacaktır.

Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında, bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunmasının zorunlu olmadığı, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilebileceği, kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde, kendisine aktarılan gelirin iştirak kazancı olacağını belirtilerek, menkul sermaye iradı elde edilmesi durumunda elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmasının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği vurgulanarak, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kar payının, alan yönünden iştirak kazancı olduğundan tevkifata tabi tutulması gerektiğine hükmedilmiştir<sup>35</sup>. Bu konuda Danıştay Dördüncü Dairesi'nin başka kararları da mevcuttur<sup>36</sup>.

Vergi yasalarında ticaret hukuku, medeni hukuk ve borçlar hukuku gibi diğer hukuk dallarına ait hibe, sözleşme, intifa hakkı, iflas, tasfiye vb. birçok kavram ve deyim kullanılır<sup>37</sup>. Ayrıca ticari hayatın temel kurallarını belirleyen ekonomi ve

<sup>34</sup> Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 84.

<sup>35</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.10.2004 tarih ve E.2004/699, K.2004/1973 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>36</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 7.6.1999 tarih ve E.1998/3992, K.1999/2420 sayılı kararıyla, 59 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "*Dernek ve Vakıflara Ödenen Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat*" başlıklı bölümünde yer alan düzenlemenin, vergiden muaf vakıflara yapılan menkul sermaye iratlarından tevkifat yapılamayacağı ileri sürülerek iptali istemiyle açılan davada, 59 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin iptali istenen "*Dernek ve Vakıflara Ödenen Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat*" başlıklı bölümünde 4369 sayılı yasayla getirilen değişiklikle, gerçek kişilere ve tam yükümlü kurumlara yapılan ödemelerin yanı sıra, dernek ve vakıflara yapılan ödemelerin de tevkifat kapsamına alındığı, ancak parantez içi hüküm gereğince, kanunla kurulan ve özel kanunlarla gelirleri her türlü vergilerden istisna edilen dernek ve vakıflara, yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağını belirttiğine değinerek, genel tebliğin iptali istenen bölümünün yasaya aykırı olmadığına hükmedilmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>37</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 10.10.2012 tarih ve E.2010/714, K.2012/368 sayılı kararında: *Davacının ..şirketi lehine 15 yıl süreyle intifa hakkı tesis ettikleri, bu durumun tapu siciline kayıt ve tescil edildiği, tapu senedi ve resmi senet düzenlenerek intifa bedelinin belirlendiği, ... İntifa hakkı; mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan, taşınmaz üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, bir başkasına devri, temlik ve mirasçılara intikali mümkün*

muhasebe bilimlerinde kullanılan, üretim, yatırım, özsermaye, amortisman, değerlendirme, maliyet, rayiç bedel vb. kavramlar da yine bu bilimlerin teknik anlamlarına ve hukuk terminolojisindeki özel anlamlarına uygun bir şekilde yorumlanır<sup>38</sup>. Örneğin, taşınmaz mülkiyetinin yeni malike intikali Medeni Kanun'a göre tescil ile tamamlanırken, taşınmaz satışında vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesiyle gerçekleşir<sup>39</sup>. Eğer bu kavramlara vergi yasalarında özel bir anlam yüklenilmişse, bu defa bu özel anlamına göre yorum yapılacaktır<sup>40</sup>.

### 3. Vergi Yasalarının Yorumunda Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (1969)

Genel anlamda yargıçların her bir hukuk metninin yorumunda metnin lafzından yani sözünden hareket etmek zorunda olduğu söylenebilir. Zira yargıçlar, yasa koyucunun hukuk aleminde yaratmak istediği normu, güncel dildeki anlamlarına dayanarak kelime ve cümlelerle<sup>41</sup> ortaya koyar. Yasaların anlamlandırılmasına ilişkin yapılan bu yorum faaliyetinde, uygulamadaki pozitif normlar, yargılama hukuku ilke ve kuralları kadar, uluslararası hukuk metinleri de belirleyici rol oynamaktadır.

İHAS'ı imzalayarak, İHAM'in yargılama yetkisini kabul eden ülkemizde, yargı kararlarında uluslararası sözleşmelere ve İHAM içtihatlarına son zamanlarda

---

*olmayan, sadece kullanımı devredilebilen ve herkese karşı ileri sürülebilen Türk Medeni Kanunu'nda yer alan şahsa sıkı sıkıya bağlı bir aynı hak olmasına karşın, kiralama; kiralayana ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan, sadece taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen ve Borçlar Kanunu ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Yasa hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir haktır. Bu itibarla, intifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle olan ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçlar, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklıdır. ... Kiralama olarak değerlendirilemeyecek olan intifa hakkı karşılığında alınan bedel Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmamış, intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralaması gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Bu durumda yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa bedelinin, Anayasada öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak, beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı'na hükmedilmiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).*

<sup>38</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>39</sup> Kaneti, **Yorum**, s. 48.

<sup>40</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>41</sup> Yasemin Işıktaç, Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 194.

sıklıkla atıfların yapıldığı görülmektedir. Bu bağlamda mahkemelerce, yasaların yorumuna ilişkin 1969 yılında kabul edilen Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde yer alan yorumla ilgili düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin yorumunda<sup>42</sup> ve çifte vergilendirmeyi önleme andlaşmalarında olduğu gibi diğer uluslararası andlaşmaların yorumlanmasında anılan Viyana Sözleşmesinin kaynak metin olarak nitelendirilmesi mümkündür. Nitekim, 2015 yılı Aralık ayında çeşitli internet sitelerinde Maliye Bakanlığı'nca kamuoyuna duyurulduğu belirtilen<sup>43</sup> Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın "*Uluslararası Anlaşmalar*" başlıklı 2'inci maddesine eklenen "*Vergi kanunlarının uygulanmasında, usulüne göre yürürlüğe girmiş olan uluslararası anlaşmaların vergi ile ilgili hükümleri saklıdır.*" şeklindeki birinci fıkraya hüküm de uluslararası hukukta kabul edilen sözleşme hükümlerinin iç hukuka etkisini göstermektedir. Üzeltürk, yoruma ilişkin temel yasa hükmü olan VUK'un 3'üncü maddesinin yorumunda ve amaçsal yoruma göre ekonomik yaklaşımın referans alındığı durumlarda, söz konusu Viyana Sözleşmesi'ndeki düzenlemelere bakılabileceğini ifade etmektedir<sup>44</sup>.

Anılan sözleşmenin 31'inci maddesinde, andlaşmaların yorumuna ilişkin genel yorum kuralları belirlenmiştir<sup>45</sup>. Bu çerçevede anılan genel yorum kurallarının, uluslararası andlaşmalarda olduğu kadar ülke yasalarının iç hukukta mahkemelerce yorumlanmasında da bir referans kaynak olarak kullanılması olanaklıdır. Buna göre,

<sup>42</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 31.5.2012 tarih ve E.2011/47, K.2012/87 sayılı kararı (22.11.2013 tarih ve 28829 sayılı Resmi Gazete yayınlanmıştır) "*1969 yılında Viyana'da kabul edilen Milletlerarası Anlaşmalar Hukuku Hakkında Sözleşme'nin 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre "çekinince, bir devletin anlaşmayı imza, onaylama, kabul ve uygun bulunması durumunda anlaşmanın kimi kurallarının hukuksal etkisini kendisi hakkında kaldırmak veya değiştirmek amacıyla tek taraflı yaptığı bir bildirimdir."* (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 10 Ekim 2014.

<sup>43</sup> Vergi Usul Kanunu Tasarısı, (Çevrimiçi) <http://www.uto.org.tr/index.php/tr/bilgilendirme/guncel-uyurular/699-vergi-usul-kanunu-tasarisi>, 3.3.2016. Söz konusu tasarı taslağının, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde de bir ara görüldüğü çeşitli bilimsel mahfillerde ifa edilmişse de yapılan araştırmalar neticesinde resmi internet sitelerinde taslağın izine rastlanamamıştır. Harici kaynaklarda yayınlanan VUK taslağının ise kim tarafından hazırladığı bilinmemektedir.

<sup>44</sup> Hakan Üzeltürk, "**Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli, Değerlendirme Raporu**" (Sunum: Yorum ve İspat), TÜSİAD Vergi Çalışmaları Grubu TÜSİAD-T/2011-12/520, Aralık 2011, s. 22.

<sup>45</sup> BM Enformasyon Merkezi, **Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi**, UNIC Turkey, Ankara, 5.3.2002, s. 10. (Çevrimiçi) [http://www.unicankara.org.tr/doc\\_pdf/Viyana\\_69.pdf](http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/Viyana_69.pdf), 7 Şubat 2015.

andlaşmalar için öngörülen söz konusu genel kural yasalar açısından uyarlanırsa; yasaların (orjinali “andlaşmaların”dır) yorumlanmasında;

- Yasa hükümleri, yasanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır.
- Bir yasanın yorumu bakımından, yasanın bütünü, giriş kısmı ve eklerine de dikkat edilmelidir.
- Yasalarda özel olarak tanımlanan bir hukuki kavram, o yasanın tanımladığı özel anlama uygun olarak yorumlanır.

Sözleşmenin 32’inci maddesi ise tamamlayıcı yorum araçlarına ilişkindir. Buna göre yukarıda uyarlanan Sözleşmenin 31’inci maddesine göre yapılacak yorumlar, manayı muğlak ve anlaşılmaz kılıyorsa ya da çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için yasanın hazırlık çalışmalarına ve yapıma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir.

## **B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM**

Yukarıdaki bölümde incelediğimiz ekonomik yorumun vergi yargısında hukuki olayların nitelendirilmesinde yoğun bir şekilde kullanılması sonucunda temel bir yaklaşıma dönüşen ekonomik yaklaşım, en temel anlamıyla vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin araştırılması sürecinde hukuki biçimin ötesine geçilerek ekonomik gerçeklere göre hareket edilmesi zorunluluğunu ifade etmektedir<sup>46</sup>. Özü itibariyle ekonomik bir faaliyet olması nedeniyle<sup>47</sup>, vergi hukukunun uygulanmasında ve vergi yasalarının yorumunda vergiye konu olayın ekonomik

<sup>46</sup> Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi” (Ekonomik Yaklaşım), **Vergi Dünyası Dergisi**, S.131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015, s. 46 vd.; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 45 vd.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 24.vd, Güneş, **Deliller**, s. 482-485; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006, s. 77-83; Doğan Şenyüz, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar” (Peçeleme), **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, S.185, Mayıs 2008, s. 24; Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 82; Yasemin Taşkın, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış” (Ekonomik Yaklaşım) **Mali Çözüm**, S. 109, Yıl. 2012.

<sup>47</sup> Kaneti, **Yorum**, s. 258.

niteliğinin<sup>48</sup> gözönünde tutulması gereklidir. Vergi hukukunda, yasanın amacından hareketle yapılan ve vergi yargısına özgü bir yorumlama yöntemi olarak<sup>49</sup> ortaya çıkan ekonomik yaklaşım, vergi yargılamasında yoğun bir şekilde kullanılması sonucu temel bir yaklaşım haline gelmiştir.

Ekonomik yaklaşım herşeyden önce bir yorum yaklaşımıdır. Vergi yasalarının yorumunda öncelikle lafzi yorum esas alınır. Ancak lafzi yorumla birlikte amaçsal yorum yapıldığında doktrinde bu yorum ekonomik yorum olarak değerlendirilmektedir<sup>50</sup>. Diğer taraftan ekonomik yaklaşım, sadece vergi yasalarının yorumuna ilişkin bir yaklaşım olmayıp, aynı zamanda, delil ve ispat konusunda ve nihayet delillerin değerlendirilmesinde de kullanılan, vergi yargısının başvurduğu en önemli yaklaşımdır<sup>51</sup>. Gerek maddi olayın belirlenmesini, gerekse de hukuk kurallarının yorumunu içerdiğinden, bir üst kavram olarak kullanılan ekonomik yaklaşımı<sup>52</sup>, klasik yasa yorum yöntem ve ilkelerinin ötesinde temel bir doktrin, vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesine özgü temel bir yaklaşım olarak tanımlamak mümkündür.

Delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılama hukuku doktrininde, delillerin değerlendirilmesinde kullanılan ekonomik yaklaşım, vergisel olayın ispatında kullanılan delillerin irdelenmesi ve serbestçe değerlendirilmesi açısından<sup>53</sup> yegane yaklaşım olarak nitelendirilebilir. Bu özelliği nedeniyle ekonomik yaklaşım, vergi yargılama hukukunda resen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkeleriyle de yakından ilişkilidir<sup>54</sup>.

Ekonomik yaklaşımın temel işlevi, mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk biçimleriyle işlemez hale getirilmesini önleyerek<sup>55</sup>, herkesin ödeme gücüne göre üzerine düşen yasal yükümlülükleri vergilendirmede eşitlik ilkesi

---

<sup>48</sup> Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 47.

<sup>49</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>50</sup> Şenyüz, **Peçeleme**, s. 24, Hakan Üzeltürk “**Yorum ve İspat**”, s. 25.

<sup>51</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 86, Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 46.

<sup>52</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 25.

<sup>53</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 86.

<sup>54</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 77

<sup>55</sup> Taşkın, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 72.

çerçevesinde, eşit bir şekilde yerine getirmesini sağlamaktır<sup>56</sup>. Potansiyel olarak vergi yükümlülerinin somut maddi olayı, olduğundan farklı göstermek suretiyle<sup>57</sup> vergisel sonuçlar elde etmenin yollarını aradığı kabul edilir. Diğer yandan, vergi yükümlülerinden maximum oranda vergi geliri elde etme amacındaki<sup>58</sup> vergi idaresi ve müfettişleri de<sup>59</sup> yükümlülerdeki bu eğilimin farkında oldukları için tüm yükümlüleri aynı kategoride değerlendirme yanlısına düşebilmektedir. Yükümlü ile devlet arasındaki karşılıklı (birbiyle çelişen) menfaatlerin yarattığı bu çıkar çatışmasının bir çözüme ihtiyaç duyduğu muhakkaktır. Vergisel olayları ekonomik yaklaşımın hazine yanlısı yorumuyla değerlendirme eğilimindeki vergi idaresini, vergilendirmenin mali güce göre, eşit ve adil biçimde yapılmasını öngören Anayasal ilkeler sınırlandırır. Dolayısıyla vergi idaresi, vergilemede ekonomik yaklaşımı kullanırken her halde anılan Anayasal ilkeleri de gözetmek zorundadır. İdare daha az vergi ödeme saikiyle vergiden kaçınmanın yeni yollarını arayan vergi yükümlülerinin eylemlerini, hem yasal hem de Anayasal ilke ve kurallar çerçevesinde takip etmek denetlemek zorundadır.

Anılan Anayasal ilkelerden alıntılar yapılarak verilen bir ilk derece vergi mahkemesi kararında (İstanbul 6'ncı Vergi Mahkemesi) ekonomik yaklaşıma, sosyal amaçlı bir yorumla sınırlandırma getirilmiştir. Uyuşmazlıkta, sadece elektrik motorlu üretildiği halde satış aşamasında ülkemizdeki şarj istasyonlarının sınırlı sayıda olması göz önünde bulundurularak, yolda kalmaması için elektrikli motoru şarj etmek üzere benzinli motor ilave edilen otomobillerin (4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12'inci ve geçici 6. maddeleri uyarınca yayınlanan 2011/2304 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca motor gücü 120 kw'yi geçen "sadece elektrik motorlu araçlar" için öngörülen) %15 ÖTV oranına göre vergilendirilmesi gerektiği yönündeki ihtirazi kaydı kabul edilmeyen yükümlünün açtığı davada, Anayasal Çevre Hakkıyla, Stockholm Deklarasyonuna atıfta bulunularak vergi yasasında

<sup>56</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 112.

<sup>57</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 77

<sup>58</sup> Ahmet Ulusoy, Birol Karakurt, "Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2002, S. 254, s. 103. (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015. Yazarlar "kümeşteki yolunacak kaz" metaforunu kullanarak bununla yasaların yorumundaki hazineci yaklaşımı eleştirmektedir.

<sup>59</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 91.



sadece elektrikli araçlara getirilen teşvikli ÖTV oranı uygulamasına dair normun geniş yorumlanması gerektiğine hükmedilmiştir<sup>60</sup>.

Danıştay kararlarında ekonomik yaklaşım doğrultusunda yapılan yorumlara sıkça rastlanılmakla birlikte “ekonomik yaklaşım” deyiminin karar metinlerinde doğrudan kullanılmadığı, onun yerine vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinden bahsedildiği görülmektedir<sup>61</sup>. Danıştay dairelerinin, mahkeme kararlarındaki ya da idarece yapılan tarhiyatların dayanağı inceleme raporlarındaki ekonomik yaklaşım

<sup>60</sup> “...ihtilafın çözümü de, aracın "sadece elektrik motorlu araç" olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine bağlıdır. ...marka Karma model araç arkadan çekişli olup, aracın arka akstan tahrikini sağlayan motorun elektrikli motor olduğu, benzin motorunun ise araca önden ve/veya arkadan çekiş imkanı sağlamadığı ve araçla mekanik bağlantıya sahip olmadığı görülmektedir. Araçta bulunan benzin motorunun fonksiyonu, menzil uzatımı için elektrik motoruna enerji (elektrik) üretme amacıyla jeneratörü çalıştırmaktır. “...aracın benzin motorlu, elektrik motorlu veya hibrid özellikli araç olarak nitelendirilmesinde araçta bulunan motorların değil, aracı hareket ettiren motorun önem arz ettiği, dava konusu aracı hareket ettiren motorun ise elektrik motoru olduğu, ...benzin motoru kullanıldığında da aracı hareket ettiren enerjinin benzinden değil benzinle üretilen elektrikten kaynaklandığı, ...elektrik motorlu araçların daha düşük ÖTV oranına tabi tutulmasının, çevre kirliliği ile mücadele ve enerji sarfiyatına karşı getirilmiş bir teşvik uygulaması olması karşısında, dava konusu aracın "sadece elektrik motorlu" araç olarak kabul edilmesi gerekmektedir. ...Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı-Stockholm Deklarasyonu'nun 1. maddesinde “İnsanın, hürriyet, eşitlik ve yeterli yaşam koşulları sağlayan onurlu ve refah içinde bir çevrede yaşamak temel hakkına sahiptir” şeklindeki metinde vücut bulan çevre hakkına ilişkin uluslararası konsensüsle ortaya konan iradenin 1982 Anayasası'nun 56'ncı maddesinde de benimsendiğini "Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir.” şeklindeki ifadeden anlamak mümkündür.

Anayasal çevre hakkıyla beraber düşünüldüğünde devletin daha sağlıklı bir çevre oluşturulması yönündeki sorumluluğundan kaynaklanan bir düşünce ile, fosil yakıtlarının tüketimini azaltmak için çevreye daha az zararı olan elektrikli araçların yaygınlaşmasını teşvik amacıyla getirilen bu vergisel avantajın uygulanmasında **idareler dar kapsamlı bir yorumdan kaçınmak zorundadır. Bugünün ve gelecekteki nesillerin yaşam ve çevre hakkını da gözeterek, çıkarılan yasaların uygulanmasında yasa metinlerinin daha geniş bir perspektifle yorumu kanunun yapılış amacına daha uygun olacağı gibi aynı zamanda Anayasal bir zorunluluktur da.**

Ülkemizde bu türdeki araçlar için elektrik şarj istasyonlarının sayısının sınırlı olduğu göz önünde bulundurularak, tüketicilerin satın almaları durumunda yapacakları uzun seyahatlerde elektrik şarj istasyonlarına ulaşmadan yolda kalmamaları için zorunluluktan dolayı bir jeneratör gibi kullanmak amacıyla geçici durumlar için araçlara taktırılan bu benzin motorlarının mevcudiyetinin söz konusu teşvikin uygulanmasını engelleyeceği yönünde bir düşüncenin-yorumun (anılan) Anayasal zorunluklar ışığında kabulü mümkün değildir.” İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 17.12.2013 tarih ve 2013/607, K.2013/2572 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Karar Arama Ekranı, Erişim: Ocak 2014)

<sup>61</sup> UYAP bilişim sisteminde tüm yargıç ve savcılarının kullanımına açılan Danıştay vergi dava dairelerinin özel karar arşivinde 5.2.2015 tarihinde “**ekonomik yaklaşım**” ibaresi ile yapılan taramada sistem, 53 adet karar kaydına rastlamıştır. Bu kararların hiçbirinde onama kararlarındaki ilk derece mahkemesi kararlarını aktaran bölümlerle, karşı oy ve savcı görüş yazıları haricinde “ekonomik yaklaşım” ibaresinin kullanılmadığı tespit edilmiştir. “Ekonomik yorum” ibaresi için yapılan taramada ise, sadece 2000 yılında verilmiş 1 kararda yer alan savcı görüşünde bu ibareye rastlanılmıştır. (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 11.10.2011 tarih ve E. 2000/3098, K. 2001/3737 sayılı kararı, (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2014)

doğrultusunda yapılan yorumları aktarmakla yetinerek, bu yorumlar doğrultusunda yapılan tarhiyatı ve verilen ilk derece mahkemesi kararlarını onarken, yaklaşımdan bahsetmeksizin, yapılan yorumları aktardığı gözlemlenmektedir<sup>62</sup>. Bununla beraber “ekonomik yaklaşım” deyiminin ya karşı oy yazılarında<sup>63</sup> ya da savcı görüş yazılarında<sup>64</sup> kullanıldığı belirtilmelidir.

İzleyen bölümde ekonomik yaklaşımın değişik maddi olaylarda kullanım biçimlerini ortaya koyan içtihatlarla yer verilecektir. Öncelikle ekonomik yaklaşımın yasal dayanaklarının tespit edilmesi gerekmektedir.

<sup>62</sup> Örneğin, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 29.4.2002 tarih ve E.2001/4644, K.2002/1809 sayılı onama kararında: “...İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin kararıyla, talih oyunları salon işletmeciliğinin özelliği itibarıyla hizmet sunumuna dayalı mal teslimini içermeyen ve belli bir bedel karşılığında talih oyunları oynatılan bir ticari faaliyetin icra edildiği alan olduğu, dolayısıyla hasılatın oluşumunun gizlenmesinin mümkün bulunduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesi uyarınca vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, mükelleflerin yasal defter ve kayıtları dışında diğer kaynaklardan da bilgi edinilebileceği, olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanık ifadelerine başvurulmak ve **ekonomik yaklaşım ilkesinden yararlanmak suretiyle vergi incelemesi yapılabileceği, nitekim vergi hukukunda serbest delil sistemi anlayışının benimsenmesinin bu araçlardan yararlanılmasına elverişli ortam hazırladığı, ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında olayların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını beraberinde getirdiği**” şeklindeki gerekçelerin bulunduğu ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Nisan 2015).

<sup>63</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23.12.2011 tarih ve E.2009/3657, K.2011/7706 sayılı karardaki çoğunluk görüşüne karşı: “Satışın muvazaalı olduğu yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılmaksızın, **salt ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle ve soyut bir anlatım neticesinde, iktisadi, ticari ve ekonomik icaplara uymayan bir durumun varlığından bahsedilerek, emsal bedel araştırmasına gidilmek suretiyle kazanç farkı tespit edilmesi hukuka uygun düşmediğinden, temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının; tarhiyatın, gayrimenkul satışından kaynaklanan matrah farkına ilişkin kısmı yönünden davanın reddi yolundaki hüküm fıkrasının bozulması gerektiği görüşüyle Daire kararına bu yönden katılmıyoruz.**” şeklinde karşı oy yazılmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Mayıs 2015).

<sup>64</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 3.7.2001 tarih ve E.1999/747, K.2001/2673 sayılı kararındaki Danıştay savcısının görüş yazısında ekonomik yaklaşım, doktrinde kullanılan tanımlara benzer şekilde kullanılmıştır. “...Bu durumda, tartışılması gereken husus, bilgisayar sistem yazılımları ve uygulama programlarının amotismanına tabi iktisadi kıymet niteliği mi taşıdığı yoksa “gayri maddi duran varlık” mı olduğudur. Önemli olan, maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK'un nun 3'üncü maddesinin B fıkrasında yer alan “**vergilemede vergiyi doğuran olan ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır**” hükmüyle öngörülen “**ekonomik yaklaşım**” kuralı doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan “ekonomik yaklaşım” yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır”. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

## 1. Ekonomik Yaklaşımın Yasal Dayanakları

Vergi yükümlülere vergisel sonuç elde etmek amacıyla vergisel nitelikteki maddi olayları ve onların hukuki sonuçlarını etkilemeye yönelik girişimlerde bulunurken vergi idaresi de hazineye daha fazla vergi geliri sağlamak amacıyla bu girişimlerde hukuk sınırları dışına çıkılıp çıkmadığını denetler. Yükümlüler bu güdüyle, olduğundan farklı göstermek için işlemlerin biçimlerini değiştirmeye çalışırken vergi idaresi de vergiyi doğuran olayın üzerindeki bu boyaları kazıyarak olayın gerçek mahiyetine ulaşmaya çalışır.

Beyana dayalı bir vergi sisteminde yükümlülerin, vergiden kaçınma amacıyla giriştikleri görünüşteki işlemlerin vergi gelirlerini azaltmasını engellemek için vergi idaresi (sunulan biçimi doğru kabul etmekle beraber) beyanların ekonomik olayların gerçek mahiyetini yansıtıp yansıtmadığını belirlemek durumundadır<sup>65</sup>. Vergi normunun uygulanmasında bu belirleme, somut vergisel olayın gerçek durumunun saptanmasına ve nitelendirilmesine<sup>66</sup> olanak sağlayan yasal düzenlemeler yapılmasıyla mümkün olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na, vergilendirmede gerçeklik ilkesinin<sup>67</sup> yasal bir dayanağı olarak "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" (VUK md.3B/1) hükmü bu amaçla konulmuştur. Vergi yargılamasında VUK 3B/1'deki hüküm, ekonomik yaklaşımın bir yorum ve ispat yöntemi olarak da kullanılmasına olanak sağlamaktadır.

VUK'un 3'üncü maddesindeki A bendi vergi yasalarının uygulanması, B bendi de ispat için düzenlenmiştir. Ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılacak yorum faaliyetinde, öncelikle lafzi yorum yapılması gerektiğini, yasanın lafzı açık değilse, sırasıyla amaçsal yorum<sup>68</sup> ve sistematik yorumun her ikisinin birden kullanılabilceğini belirten yasal dayanak "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle*

<sup>65</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 77.

<sup>66</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 77.

<sup>67</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 77.

<sup>68</sup> Şenyüz, **Peçeleme**, s. 24.

olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”(VUK md. 3/A-2) hükmüyle oluşturulmuştur.

Yasadaki anlatım, Medeni Kanun’un 1’inci maddesindeki genel ilkelerle aynı doğrultudadır. Buradan hareketle, eğer yasanın lafzı açık değilse yorum yoluyla gerçek anlamını ortaya çıkarmak gerekir<sup>69</sup>.

Anayasanın 73’üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan verginin yasallığı ilkesi gereği vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler yasayla konulmakta, kaldırılmakta ya da değiştirilmektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşıma göre vergisel olaylar değerlendirilirken ve yorum yapılırken anılan yasallık ilkesinin sınırları içinde hareket edilmesi gerekmektedir<sup>70</sup>. Vergi yargılama hukukunda hukuki güvenlik ilkesi ile vergilemede yasallık ilkesi kıyas yoluna başvurulmasını engellemekte, kıyas yasağı da ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır<sup>71</sup>.

Akkaya’nın da vurguladığı üzere<sup>72</sup>, doktrinde ve yargı kararlarında VUK/3B’de anılan hükmün ve ekonomik yaklaşımın literatüre girmesinden önce de gerçek durumun vergilemede esas alınacağı işlenmekte idi. Ancak söz konusu yasa hükmü ile vergilemede somut maddi olayı oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınacağına ilişkin normun ihdas edilmesi, vergilendirmede biçimlerin ötesine geçilip geçilemeyeceğine yönelik doktrinsel tartışmaların<sup>73</sup> ve yasal sınırlamaların aşılmasını sağlamıştır<sup>74</sup>.

<sup>69</sup> Elif Yılmaz “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme” (Peçeleme), **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Y. 2013, S. 1-2, s. 1760.

<sup>70</sup> Taşkın, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 72.

<sup>71</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 56-58.

<sup>72</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 77.

<sup>73</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 77.

<sup>74</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 21.10.2014 tarih ve E.2012/2871, K.2014/5910 sayılı kararındaki. “...davacı kurum yetkilisi "...%6-8 gibi karlılıkla hizmet satışı yaptıklarını, 2002 yılında kriz dönemi olması nedeniyle zarar ettiklerini ..." beyan ve ifade etmiş, vergi inceleme elemanınca, kurum lehine olarak yetkilisinin beyanı %8 karlılık oranı, davacının kurum kazancının hesaplanmasında esas alınmış ise de, bu konuda Ticaret Odaları veya diğer ilgili mesleki kuruluşlar nezdinde bir araştırma yapılmadığı gibi 2002 yılında ekonomik krizden etkilenildiği ifade edilmesine ve kurum lehine davranıldığı belirtilmesine rağmen davacının beyan ettiği orandan yüksek olan %8 oranının esas alınması suretiyle yapılan tarhiyat, **gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi** ile bağdaşmamaktadır.” şeklindeki hükümde ekonomik kriz ve olayın gerçek mahiyeti gözetilerek daha düşük karlılık oranının esas alınması gerektiği; ancak tarhiyatta yüksek oranın esas alınmasıyla gerçek durumdan uzaklaşıldığı vurgulanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

## 2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olaydan kasıt, vergi yasalarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları ekonomik bir olay ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesidir<sup>75</sup>. Vergilemede yasallık ilkesi uyarınca vergi alacağı yasadandır<sup>76</sup>. Vergi alacağının doğması için, verginin konusu ile yükümlüsü arasında cereyan eden somut olayda, soyut yasanın<sup>77</sup> aradığı koşul ve ilişkinin<sup>78</sup> mevcut olması gerekir. “Vergi yasasındaki soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi”<sup>79</sup> ifade eden vergiyi doğuran olay, verginin devlet açısından alacak, vergi yükümlüleri açısından da borç haline gelmesini sağlayan hukuki ilişki olarak da tanımlanmaktadır<sup>80</sup>.

Vergiyi doğuran olaya ilişkin Anayasa Mahkemesi’nin yaptığı nitelendirme şu şekildedir; “*Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır.*”<sup>81</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Vergiyi Doğuran Olay*” başlıklı 19’uncu maddesine göre; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*”(md.19/1). Bu yasal düzenlemeye göre vergiyi doğuran olay, hukuki bir durum, maddi bir fiil veya olaydan doğabilir<sup>82</sup>.

<sup>75</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 77; Yıldırım Taylar, “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

<sup>76</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 105; Akkaya, **a.g.e.**, s. 14.

<sup>77</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 14.

<sup>78</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 105.

<sup>79</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 49; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 14.; “*Yasal düzenlemeler açısından bakıldığında da “vergiyi doğuran olay” kavramıyla normdaki soyut boyutun mu yoksa soyut tanıma uygun gerçekleşmiş maddi olayın mı kastedildiği soruna net bir yanıt bulunmamaktadır*”

<sup>80</sup> Taylar, **Vergiyi Doğuran Olay**, s. 1.

<sup>81</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/7, K.1988/27 sayılı kararı (Çevrimiçi) [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr), 11 Ocak 2015.

<sup>82</sup> Bedi Necmettin Fezyioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 7, S.1-4, Yıl, 1952, s. 63’ten aktaran, Saban, **Vergi Hukuku**, s. 129.; Aksoy, **a.g.e.**, s. 49.; Doktrinde, vergi yükümlülüğü’nün (borcunun) vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda mı, yoksa vergi dairesinde verginin tarh ya da tahakkuk ettirildiği anda mı başlayacağı tartışmalıdır. Kanımızca yükümlülük vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda başlamaktadır. Vergi dairesinin yaptığı tarh ya da tahakkuk işlemi geçmişte

Vergi yasaları vergiyi doğuran olayın hem hukuki olaylardan, hem de hukuki işlemlerden doğabileceğini öngörmüştür. VUK 3B/2 de yer alan “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” şeklindeki düzenleme, aslında ispatın konusu olan vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde<sup>83</sup> ve gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında ispat vasıtası olarak her türlü delilin (yemin hariç) kullanılabilmesini ifade eder.

Vergi yargılama hukukunda gerek idare, gerekse de yükümlü olsun taraflardan kanıtlanması beklenen husus "vergiyi doğuran olay"dır<sup>84</sup>. Ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergiyi doğuran olayda söz konusu ekonomik faaliyetler bir "olay" olabileceği gibi, bir "durum" yada, bir "eylem" ya da bir "işlem olabilmektedir<sup>85</sup>. Vergiyi doğuran olay her bir vergi türüne göre farklı olaylardan meydana gelir<sup>86</sup>. Örneğin vergiyi doğuran olay gelir ve kurumlar vergisinde "gelirin elde edilmiş olması"<sup>87</sup>, katma değer vergisinde "mal teslimi, hizmet ifası", veraset ve intikal vergisinde "mülkiyetin el değiştirmesi", emlak vergisinde "malikiyet sıfatının kazanılması", damga vergisinde "belgenin düzenlenmesi", motorlu taşıtlar vergisinde "adına tescilin yapılması", gümrük vergisinde "malın gümrük bölgesine girmesi" sonucunda gerçekleşir.

Damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme anına ilişkin olarak, davacının imzaladığı kamu ihale sözleşmesinin, yapılan itiraz üzerine Kamu İhale Kurumunca iptali üzerine, sözleşme için ödenen damga vergisinin düzeltme-şikayet yoluyla geri alınması amacıyla yapılan başvuruya ilişkin Dokuzuncu Dairesince, sözleşmenin ancak itiraz aşamalarından geçtikten sonra kesinlik

---

gerçekleşmiş ve halihazırda mevcut olan borçluluk durumunu tespit ve tevsikten ibarettir. Daha geniş tartışma için bkz.: Aksoy, **a.g.e.**, s. 51-52.

<sup>83</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 233.

<sup>84</sup> Salih Özel, “Türk Vergi Sisteminde Kanıtlama (İspat) Yükü ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile Olan İlişkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 29, Mayıs 2006. (Çevrimiçi) [http://www.lebilyalkin.com.tr/dergi\\_icerik\\_p.asp?dicerik\\_id=14&dergi\\_id=22](http://www.lebilyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=14&dergi_id=22), 10 Şubat 2015.

<sup>85</sup> Özel, **a.g.e.**

<sup>86</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 49.

<sup>87</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 27.10.2003 tarih ve E.2003/1545, K.2003/2569 sayılı kararı, vergiyi doğuran olayın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda vukua geleceği ve kati olarak tespit edilip tamamının o yılın geliri sayılacağı hakkındadır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

kazanacağı ve vergiyi doğuran olayın da bu aşamada gerçekleşeceğine karar vermiştir<sup>88</sup>.

Her bir vergi yasasında tanımlaması yapılan soyut tip olarak vergiyi doğuran olay, özel ve somut olaylara uygulanabilecek kurumsal bir çerçevedir<sup>89</sup>. Belli bir vergiyi doğuran olayla ilgili soyut çerçeve, farklı bir vergiyi doğuran olay bakımından da çerçeve oluşturabilir<sup>90</sup>. Örneğin ödünç para verme işleriyle sürekli olarak uğraşanların yaptığı ikrazatçılık faaliyeti, bir yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine (md. 51) göre vergilendirilirken diğer yandan aynı faaliyet Gider Vergileri Kanunu'nun banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) için öngörülen soyut çerçevenin de konusuna girdiğinden BSMV yönünden de vergilendirilecektir<sup>91</sup>.

### 3. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçek Mahiyetinin Saptanması

Ekonomik yaklaşımda amaç, gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılmak suretiyle gizlenmesinin önlenmesidir<sup>92</sup>. Vergi yükümlüsünün tesis ettiği işlemin (vergiyi doğuran olayın) gerçek mahiyetinin<sup>93</sup> anlaşılması, vergisel sonuç doğurucu işlemlerin, olayların ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimlerinin değil, aynı zamanda bunların anlam ve içeriklerinin de göz

<sup>88</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 3.3.2014 tarih ve E.2013/609, K.2014/68 sayılı kararı bu yöndedir. “...ihale kararının hüküm ifade edebilmesi için; ihale yetkilisinin onayı ya da Kamu İhale Kuruluna vaki itirazın sonuçlandırılması zorunlu olup, ihaleye ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, bu işlemlere ilişkin itirazın, sözü edilen makamlarca karara bağlanması; diğer bir anlatımla, kağıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmesi halinde mümkündür. Olayda, davacı şirket tarafından üstlenilen ihale kararı ve bu ihale kararına istinaden düzenlenen sözleşmenin hüküm ifade edebilmesi için, Kamu İhale Kuruluna vaki itiraz başvurusunun sonuçlandırılması gerekmekte olup, ihalenin sözü edilen Makamca iptal edilmesi durumunda, ihale kararının ve bu karara istinaden, ihale uhdesinde kalan mükellef ile ihale yetkilisi arasında imzalanan sözleşmenin tekemmül ettiğinden söz etme imkanı bulunmadığından ve bu durumda 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir belgeden söz edilemeyeceğinden, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>89</sup> Tipleştirme ve Tipiklik kavramlarına ilişkin bkz.: Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 30-32.

<sup>90</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 32

<sup>91</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>92</sup> Şenyüz, **Peçeleme**, s. 24.

<sup>93</sup> Danıştay UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay 3. Dairesi Karar Arama Ekranında "**gerçek mahiyeti**" için sadece 2014 yılında verilen kararlar içinde yapılan taramada 2527 sonuç bulunmuştur.

önünde bulundurulmasıyla<sup>94</sup> mümkün olur. Örneğin Danıştay Üçüncü Dairesince, tüm alış faturalarının sahte olduğu sabit bulunan davacının, satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması durumunda faturaları komisyon karşılığı düzenlediğinin kabulü gerektiğine karar verilmiştir<sup>95</sup>.

Gerçek mahiyetin ortaya konulmasında, görünüşteki olayın arkasında daha başka bir işlem olduğunun (peçeleme) ya da gerçek mahiyetin, işlemin görünürdeki biçiminden daha farklı olduğunun şüpheden ari bir biçimde ispatlanması gerekir. Gerçek mahiyetin serbest delil sisteminin uygulandığı vergi yargılamasında yemin hariç her türlü delilden yararlanılarak ispatı mümkündür. Örneğin Danıştay, gelir vergisinde ticari kazancın varlığına hükmedilebilmesi için alım-satım işinin devamlı yapıldığının olayda sabit olması ve bunun elverişli delillerle ispatlanması gerektiğine hükmetmektedir<sup>96</sup>. Bir diğer örnek de VUK'un "*Amortismana Tabi Malların Satılması*" kenar başlıklı 328'inci maddesinin 4. ve 5. fıkralarında düzenlenmiş bulunan yenileme fonunun kullanılmasından verilebilir. Yenileme Fonunun kaynağı olan satılan iktisadi varlığın yerine satın alınacak yeni iktisadi varlık, satılmış olanla aynı yahut benzer fonksiyonları ifa edebilecek nitelikte olması gerekmekte ise de üretim teknolojilerinde ve süreçlerindeki köklü değişiklikler sebebiyle satılan iktisadi varlık yerine daha farklı, daha farklı fonksiyonları da olan bir iktisadi kıymetin işletmeye dahil edilmesinin de kabul edilmesi gerekmektedir<sup>97</sup>. Ekonomik yaklaşım bu anlamda yükümlüler lehine değerlendirilerek, teknoloji değişikliği gibi

<sup>94</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 25.

<sup>95</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 14.5.2003 tarih ve E.2000/4292, K.2003/3080 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>96</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 23.12.2014 tarih ve 2014/50, K.2014/9320 sayılı kararına göre, "...Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde öngörülen taşınmaz satışının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi bakımından aranan "**devamlı olarak uğraşmak**" koşulundan ne anlaşılması gerektiği hususunda ilgili mevzuatta bir açıklık bulunmamakla birlikte konu yargı içtihatlarıyla birlikte değerlendirildiğinde; ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin istikrarlı olarak çokluğunun devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüt olduğu söylenebilir.

*Olayda; söz konusu alım satımların emek sermaye ilişkisi içerisinde ve belirli bir organizasyon dahilinde, kar amacı güdülerek yapıldığına ilişkin herhangi bir tespit bulunmadığı gibi, sahip olunan taşınmazların alış değerlerinin tapu idaresinden sorularak alış değerleri ile satış değerlerinin karşılaştırılarak sonuca ulaşılması, diğer yandan taşınmazların alındığı tarihteki özelliği araştırılarak ticari nitelikli faaliyet olduğu yönünde yeterli tespit yapılması gerekirken sadece satış işlemi esas alınarak eksik incelemeye dayalı işlem yapıldığı açıktır.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>97</sup> T. İrfan Barlass, "Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu", (**Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**), ES Yayınları, İstanbul, 2011, s. 43.



durumlarda yenilenen iktisadi kıymetin eskisiyle bire bir aynı olmasından ziyade<sup>98</sup> üstlendiği fonksiyona göre değerlendirme yapılmalıdır. Aksi takdirde yükümlüler iş ve işletme için daha uygun olan iktisadi kıymetleri sırf vergisel bir avantajın kaybolmaması için işletmelerine dahil etmekten kaçınmak zorunda kalacakları için<sup>99</sup> böyle bir yorumun kabul edilmesi, yasanın öngördüğü amaçla bağdaşmayacağı için mümkün değildir.

Danıştay VDDK'nın bir kararında, yükümlü şirket tarafından maliki olduğu taşınmazların X... şirketine aynı sermaye olarak konulması üzerine oluşan değer artışı kazancını eksik beyan ettiği gerekçesiyle, ikmalen yapılan vergi ziyayı cezalı tarhiyata ilişkin ilk derece vergi mahkemesinin kararını; resen araştırma yetkisinin kullanılmadığı, safi değer artışı kazancının tespiti bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81'inci maddesindeki tüm giderlerin hesaplanması ve giderlere ilişkin davacı iddiaları ile davalı idarenin tespit ettiği gider tutarları arasındaki çelişkinin giderilmediği gerekçesiyle bozmuştur<sup>100</sup>.

Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi, gerçek mahiyete ilişkin bir hüküm içermektedir<sup>101</sup>. *“Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.”* Örneğin, Danıştay Yedinci Dairesi'nin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında verilen *“(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Özel Tüketim Vergisinin Tecil Edilmesine*

<sup>98</sup> Barlass, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>99</sup> Barlass, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>100</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E.2014/318, K.2014/809 sayılı kararına göre, *“...Davanın çözümü; davacının şirkete aynı sermaye olarak koyduğu taşınmazların bedelinin tespitinde değer artışına neden olan hususların, davacının uhdesinde kalan maliyet unsurlarının araştırılması ve sair delillerin toplanması suretiyle açık ve net bir şekilde tespiti sonucu varılacak yargıya bağlıdır. Buna göre, vergi mahkemesince, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, söz konusu taşınmazlarda alış ve satış tarihleri itibariyle meydana gelen safi değer artışı kazancının yetkili mesleki kuruluşlardan, konularında uzman kişilerin bulunduğu üç kişiden oluşacak bir bilirkişi heyetinin görevlendirilmesi ve bilirkişi heyetince yapılacak inceleme sonucu doğacak hukuki durum dikkate alınıp gerekli değerlendirmelerle karar verilmesi gerekirken, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin gerekleri yerine getirilmeksizin verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.”* (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>101</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 25.

*İlişkin Talep ve Taahhütname*" başlıklı kâğıtlar için yapılan damga vergisi tahakkukuna ilişkin olarak verdiği gerekçeli kararında, kağıdın gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiği vurgulanmıştır<sup>102</sup>. Yine Danıştay Yedinci Dairesi'nin kararlarında sıklıkla, gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmemesi gerektiğinden bahsedilmektedir<sup>103</sup>.

Çalışmamızda, örnekleme yöntemiyle UYAP bilişim sisteminden yararlanmak suretiyle içinde VUK 3/B-1'deki "*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti*"ne dair ifadenin geçtiği vergi tarhiyatına ilişkin kararlarda, hükmün hangi tarafın lehine verildiğini tespitine yönelik olarak, Danıştay Dördüncü Dairesi'nce 2010 yılı Nisan Mayıs ve Haziran aylarında verilen tüm bozma kararları incelenmiştir. Seri davalar ayrıştırılarak, her biri ayrı davacıya ait olmak üzere tespit edilen toplam 48 farklı bozma kararının 39'unda davacıların lehine, 9'unda ise davalı idarelerin lehine hüküm kurulduğu görülmüştür.

İnceleme sonucunda, davacı lehine olan kararlarda: "*dava konusu tarhiyatın, 213 sayılı Kanununun 3'üncü maddesinde belirtilen, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile 134'üncü maddesindeki vergi incelemesinde öngörülen amaca*<sup>104</sup> aykırı olduğu

<sup>102</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 5.4.2011 tarih ve E.2009/2629, K.2011/928 sayılı kararı "*Olayda; sözü edilen düzenlemeler uyarınca düzenlenen söz konusu kâğıtlar, üzerlerinde gösterilen fatura bedellerinin esas alınması suretiyle belli bir meblağı içerdiklerinden bahisle nispi olarak vergiye tabi tutulmuştur. Oysa; kâğıtlar bir taahhüdü içeriyor olmakla birlikte; malın bedeline değil, satın alınan malın, 4760 sayılı Kanununun 8'inci maddesinin yukarıda yer alan l'inci fıkrası hükmünde öngörüldüğü şekilde kullanılıp kullanılmayacağına, diğer bir deyişle, bir işin yapılıp yapılmamasına ilişkin olduklarından; söz konusu kâğıtların vergiye tabi tutulmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>103</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 1.6.2004 tarih ve E.2001/5006, K.2004/1549 sayılı kararı "...*vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karışit inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet" in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Yasa Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>104</sup> "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi*

*sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında yasaya uyarlık görülmemiştir” şeklindeki ifadelerle bozma gerekçeleri oluşturulmuştur.*

Sınırlı sayıda örnekleme dayalı bu sonuçların temsil yeteneği her ne kadar düşükse de, söz konusu kararlarda VUK 3/B-1 hükmünün bire karşı dört oranında davacı lehine kurulan hükümlerde kullanılması, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin maddi olayın gerçek mahiyetini ortaya koymak için vergi inceleme raporlarında sunulan delilleri değerlendirmede bariz derecede titiz davrandığı, raporlardaki delillerin olayın gerçek mahiyetine dair öne sürülen hususları ispata yeterli olmadığına kanaat getirdiğini ortaya koymaktadır. Bu konuda, daha detaylı, temsil oranı yüksek, daha fazla sayıda örneklemin incelendiği bir başka çalışmada, vergi yargılama hukuku ilkelerinin ve ekonomik yaklaşımın kararların sonuçlarına nasıl etki ettiği ortaya konulabilir.

#### **4. Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İrdelemesi**

Genel olarak yargılama hukuku terminolojisinde kullanılan maddi olay kavramının vergi yargılamasındaki karşılığı vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecini başlatmakta ve vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır<sup>105</sup>. Vergiyi doğuran olayın normdaki soyut olay tanımı dikkate alınarak ekonomik yaklaşım çerçevesinde saptanmasına ve nitelendirilmesine ekonomik irdeleme denilmektedir<sup>106</sup>. Vergi yargılamasına özgü bir kavram olarak ekonomik irdeleme, ilke olarak *somut maddi olayın büründüğü formun ötesine geçilerek vergiyi doğuran olayın ekonomik özüne inilmesini*<sup>107</sup> ve

---

*gereken unsurların tetkikna da teşmil edilebilir.Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir”. (VUK md. 134)*

<sup>105</sup> Hayrettin Eren, Gülden Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C.I, Ankara, No. 243, Yıl. 2009, s. 782.

<sup>106</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 78.

<sup>107</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 78-80. Avusturya Vergi Usul Yasası'na göre, vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelendirilmesinde maddi olayın dışı yansıyan biçimi değil, ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçek iktisadi içeriği belirleyicidir.

vergilemenin, ekonomik özün tüm unsurlarıyla birlikte değerlendirilerek yapılmasını ifade eder.

Ekonomik irdelemenin Anayasal dayanağı olarak gösterilen “vergilemede eşitlik” ilkesi<sup>108</sup>, aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesini gerektirir. Dolayısıyla aynı durumda olduğu halde gerçekleştirdiği vergisel işlemin biçimini farklılaştırarak farklı bir vergilendirme yapılmasının engellenebilmesi, ancak ekonomik irdeleme ile mümkün olur. Bu irdelemenin yapılmasını emreden kural, sadece VUK’un 3/B-1’deki hükümlerle sınırlı değildir. Genel nitelikteki bu kuralın yanı sıra, VUK’un 9/2’nci maddesindeki “*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmü de gerçek durumun esas alınması ve ekonomik irdelemesinin yapılması gerektiğini emreden ikinci kuraldır<sup>109</sup>.

VUK’un 9/2’inci maddesindeki hükmün uygulanmasına daha ziyade komisyon karşılığı sahte fatura ticaretine ilişkin uyuşmazlıklarda karşılaşılmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin kararındaki “*davacının belirli bir organizasyon dahilinde sahte fatura düzenlendiği ve düzenlediği sahte faturalar üzerinden komisyon geliri elde ettiği açık olup, vergi inceleme raporu uyarınca tespit edilen fatura tutarının %2 si oranında komisyon geliri elde ettiğinden hareketle matrah tespitinde ve saptanan matrah üzerinden vergi ziyayı cezalı tarh işlemi yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır*”<sup>110</sup> şeklindeki hükmü, yasak olan bir faaliyetin (sahte fatura düzenlemenin) vergilendirilmesine örnek teşkil eder. Aynı şekilde salt hukuka aykırılık değil, genel ahlaka aykırılık da, vergiyi doğuran olayın her halde vergilendirilmesi gerektiğini ifade eden bu

<sup>108</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 79.

<sup>109</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 81. Yazar, VUK/ 3B ile 9/2 dışında; “*beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil...*” (md. 30/6); “*...giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması...*” (md. 228/2); “*...değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.*” (md. 264); “*...İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde...*” (md. 313) “*...gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak; ...mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge; ...Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde*” (md.359) ibarelerinin de vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ve ekonomik özünün esas alınması gerektiğini ifade eden yasa hükümleri olduğunu ifade etmiştir.

<sup>110</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.9.2014 tarih ve E.2011/4326, K.2014/5110 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

kimliğiyle<sup>111</sup> nitelendirilmesini engellemez. Hukuka ve ahlaka aykırı fiiller neticesinde ortaya çıkmış olsa bile, ekonomik faaliyetten elde edilen kazanç, kendisinin tabi olması gereken yasaya ve ilgili olduğu gelirin unsuruna göre vergilendirilir<sup>112</sup>. Bu durumda dış doktoru olmayan kişinin doktorluk yapması sonucu elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olurken; yasa dışı genelev, kumarhane işleten kişilerin gelirleri de ticari kazanç hükmünde olacaktır.

Vergi hukukunda, gerçekleşmesi şekli kurallara bağlı özel hukuk sözleşmelerinde vergilendirmenin konusu, tesis edilen biçimsel bir işlemin kendisi olabilir. Bu duruma örnek olarak vergilendirme, gayrimenkullerde (emlak vergisi) tapuda tescil ile; motorlu taşıtlarda (MTV) trafik sicilinde tescil ile ve ticari teminat sözleşmelerinde (damga vergisi) noter onayıyla mümkün hale gelir. Bunun anlamı, ilgili yasada, gerçekleşmesi şekli unsurların tamamlanmasına bağlanmış bu tür durumların biçimsel koşulları tamam olmadan, fiili durumlar öne sürülerek vergilendirme yapılamayacaktır. Sözlü akdedilmiş bir kira sözleşmesinin taraflarını ekonomik irdeleme yaparak damga vergisinin yükümlüsü olarak değerlendirmek mümkün olmadığından<sup>113</sup> bu tür durumları ekonomik irdelemenin sınırı olarak kabul etmek gerekir.

## 5. Ekonomik Yaklaşımın İçerdiği Karineler

Vergisel olayların nitelendirilmesinde ve vergi yasalarının yorumunda kullanılan ekonomik yaklaşımla, öncelikle vergiyi doğuran olayın ekonomik boyutunun ortaya çıkarılmasına çalışılır. Diğer taraftan da söz konusu somut olayın vergilendirilmesi amacıyla ona uygulanacak olan normun, konuluş amacı da gözetilerek doğru bir şekilde uygulanmasına çalışılır. Vergi idaresi, tıpkı bir piyasa aktörü gibi hareket ederek, bilgisine giren her bir ekonomik olayda (vergiyi doğuran

<sup>111</sup> Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 53. “...olguların iktisadi içeriği vergilendirmeye yol açacak nitelikteyse, hukuka ya da genel ahlaka aykırılık, vergilendirme dışında kalmanın dayanağı olamaz. Örneğin, bir kimsenin tıp mesleğinin icrasına ilişkin mevzuata aykırı olarak, seyyar dışçılık yapması veya yükümlülüğüne etkili değildir. Bunun gibi yurda kaçak kahve ve oyun kağıdı sokmak suretiyle ya da yasadışı olarak genelev veya kumarhane işleterek kazanç elde etmek, silah kaçakçılığından kazanç sağlamak gelir vergisinin kapsamına girer.”

<sup>112</sup> Burhan Gündoğdu, “Muvazaa III-Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2005, S. 289, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Şubat 2015.

<sup>113</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 83.

olayda) elde edebileceği maximum çıktıya, yani vergiye odaklanır. Vergi idaresince, hukuki sınırlar içinde maximum verginin elde edilebilmesi amacıyla, gerek vergisel nitelikteki maddi olayı, gerekse de ona uygulanacak olan soyut vergi normunu yorumlamada yararlanabileceği en önemli araç, ekonomik yaklaşımdır.

Vergi yasalarının ve vergisel olayların yorumlanmasında kullanılan ekonomik yaklaşım bir kısım varsayımlar üzerinde inşa edilmiştir. Bu varsayımlara göre, yükümlüler mümkün olan en az vergiyi ödemeyi planlarlar<sup>114</sup>. Ayrıca:

- Her bir faaliyetinde ticari ve ekonomik bir amaç bulunur.
- Mümkün olan her fırsatta daha az vergi ödemek için gerçek durumu yansıtmayan sahte işlemler yapılabilir.
- Hem görünüşteki hem de arka plandaki amaç gerçeği yansıtırsa da, bazı hallerde kendi içinde yasal gözükken bir işlem, daha sonraki salt vergisel motivasyonlu bir başka işlemin ya da eylemin hazırlayıcısı olabilir.

Bu varsayımların ilk ikisinin objektif varsayımlar olduğu, diğer iki varsayımların da subjektif değerlendirme ve önkabul içerdiğini belirtmek gerekir. Vergi idaresi (vergi müfettişi) tarafından yürütülen inceleme sırasında yukarıdaki ilk iki varsayım kadar diğer ikisi de göz önünde bulundurulur. İncelemede anılan subjektif varsayımları haklı çıkaracak emarelere rastlanması durumunda bu emarelerin üzerinde yoğunlaşarak onun açığa çıkarılmasına çalışılır. Şayet inceleme elemanı, yeterli delil bulabilirse bu defa aşındırılmak istenen vergi matrahını doğru bir şekilde tespit etmeye yönelir. İnceleme sırasında müfettiş, önereceği tarhiyatın hukukiliğini ispatlayacak delilleri tartışarak hazırladığı vergi inceleme raporunu vergi idaresine sevk etmesini müteakiben, tarhiyatın yapılması aşamasına geçilir.

Vergi yükümlüleri, gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını çeşitli yollarla beyan dışı bırakma eğilimindedirler<sup>115</sup>. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi

---

<sup>114</sup> Akkaya, Vergi yükümlülerinin, özel hukuk işlemlerini, vergi yükünden kurtulmak, vergi yükünü azaltmak ya da bazı vergisel avantajlar elde etmek amacıyla, vergilemenin soyut unsurlarından birini ya da birkaçını etkilemek amacıyla olağan işlevleri dışında kullandıklarını belirterek, bu özel biçimlendirme faaliyetiyle vergisel motivasyonlu (saikli) işlemler tesis edebildiklerini ifade etmektedir. Bkz.: Akkaya, **Vergilendirme İlkeleri**, s. 28-29.

planlaması olarak sayılabilen bu yöntemlerden vergiden kaçınma, yasaların öngördüğü sınırlamalar dışına çıkılmaksızın, muafiyet ve istisna gibi hükümlerden yararlanılarak gelirlerin bir kısmının beyan dışı bırakılması anlamında kullanılırken, vergi kaçakçılığı, yasalarda suç olarak sayılan fiillerin işlenmesi ve bu suretle bir kısım kazancın beyan dışı bırakılarak verginin ziyaa uğratılmasıdır<sup>116</sup>. Vergi planlaması ise, yükümlülerin, hem yasalardaki hükümlerden yararlanmak, hem de kendi işletmelerindeki organizasyon yapısında çeşitli değişiklikler yapmak suretiyle ödedikleri vergi miktarını azaltmalarındadır ki<sup>117</sup>, bu durumlarda yasal sınırlar içinde kaldığı müddetçe verginin ziyaa uğratıldığından söz edilmeyebilir. Ancak, başka hiçbir ticari amacı olmaksızın, sadece ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da ertelenmesi amacıyla bu işlemler gerçekleştirilmiş ise bu defa yükümlü işlemlerinde muvaza-peçeleme olup olmadığını tespiti için, her bir somut olay ekonomik yaklaşım çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir.

Ekonomik yaklaşım kullanılarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin araştırılmasında söz konusu varsayımların her somut olayda yükümlü aleyhine sonuç doğurduğunu kabul etmek de mümkün değildir. Diğer bir deyişle anılan subjektif varsayımlara dayanılarak yapılan bir tarhiyatta, yükümlünün, inceleme raporundaki varsayılandan farklı biçimde hareket etmiş olduğunu her türlü delille ispatlama imkanı vardır. Vergi yargısı da gerek davacının, gerekse davalının öne sürdüğü iddia ve delilleri birlikte değerlendirdikten sonra nihai olarak olayın gerçek mahiyetine ilişkin kanaatini ortaya koyar.

Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesi, vergi inceleme raporu ile davacının yurtdışında mukim kendi grup şirketinden, ilgili dönemde aldığı işletme kredilerine ilişkin olarak ödediği faiz tutarlarının finansman gideri olduğu kabul edilerek 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca üzerinden tevkifat yapılması gerektiğinden bahisle yapılan ikmalen<sup>118</sup> tarhiyatı, hukuka uygun bulan

---

<sup>115</sup> Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.115, Yıl. 2014, s. 212.

<sup>116</sup> Karaboyacı, **a.g.e.**, s. 213.

<sup>117</sup> Karaboyacı, **a.g.e.**, s. 213.

<sup>118</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde; ikmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve

mahkeme kararını, devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişilerin ikrazatçı sayılacakları yönündeki yerleşik içtihadı atıfta bulunarak, finansman hizmeti sunan yurtdışındaki firmanın diğer şirketlere kredi vermesinin, onun faaliyetinin gerçek mahiyetinin aslında ikrazatçılık faaliyeti olduğunu, bu faaliyetin de KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesine göre banka ve sigorta muameleleri kapsamına girdiğini, dolayısıyla bunlara ödenen faizlerin katma değer vergisinden istisna edildiğini belirterek tevkifat yapılmasını gerektiren bir durum olmadığına karar vermiştir.

Danıştay bu kararında, yurtdışındaki mukim firmanın faaliyet konusunun yurtdışında bulunan grup şirketlerine "*değerli kağıtların denetimi yasasına tabi işlemlere ve bankacılık yasası bağlamındaki bankacılık işlemlerine ilişkin faaliyetler hariç olmak üzere*" her türlü finans hizmeti sağlamak olduğuna ilişkin şirket ana sözleşmesinde yer alan hükmü, olayın gerçek mahiyetini gözeterek yaptığı yorumla sözleşmeyi akdeden şirketi kredi vermeye yetkili bir kurum olarak değerlendirmiştir.

Anılan karardan hareketle yapılacak değerlendirmede ekonomik yaklaşımın kullanılmasında bir kısım karinelerin somut olayda olup olmadığına bakılmaktadır.

### **a. Hayatın Olağan Akışına Uygunluk Karinesi**

Hayatın olağan akışına uygun olma, medeni usul hukukundaki "*açık hal ve normal hal kıstası*" olarak kabul edilen tecrübe kurallarının<sup>119</sup> vergi hukukuna yansımış halidir<sup>120</sup>. Vergi yargılama hukuku açısından ticari bir işlemin olağan olduğunun kabul edilebilmesi için, çok sayıda benzer anlam ve formda gözlenen münferit olaylardan, bazı bilimlerden veya teknikten alınmış genel değerlendirmeleri

---

belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır.

<sup>119</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 81.

<sup>120</sup> Taşpınar, **a.g.e.**, s. 536.; Başözen, **İlk Görünüş**, s. 70; Umar, Yılmaz, **İsbat Yükü**, s. 165-166. Doktrinde, hayatın olağan akışına uygun olma, fiili karineler içinde ele alınarak incelenmekte ise de böyle bir karinenin varlığının yine delillerle ispatlanması gerektiği, bu delillerin de değerlendirilmesi gerektiğinden biz doktrinindeki konumlandırmaya katılmakla birlikte konumuz açısından bu bölümde incelemeyi uygun gördük.



ifade eden tecrübe kurallarına<sup>121</sup> göre gerçekleşen belli olayların sıklıkla tekrar etmiş olması gerekir. Hayatın olağan akışı<sup>122</sup> hakkında bilgi veren tecrübe kurallarının tekerrürü gelecekte de beklenebilirse de bu kuralların doğa yasaları gibi zorlayıcı güçleri yoktur<sup>123</sup>.

Delillerin değerlendirilmesi açısından, ekonomik bir olayın, hayatın olağan akışına uygun olmadığına öne sürüldüğü durumlarda ispat yükünün<sup>124</sup> ya da delil gösterme yükünün<sup>125</sup> karşı tarafa geçtiği ya da ispata artık lüzum olmadığı kabul edilir<sup>126</sup>. Vergi yargııcı, somut uyuşmazlıktaki delilleri serbestçe değerlendirmesi neticesinde<sup>127</sup> söz konusu deliller aracılığıyla olayın, gerçek mahiyetini araştırarak işlemin hayatın olağan akışına uygun şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği kanaatine varır. Bu bağlamda vergi yargılamasında “hayatın olağan akışına uygunluk”<sup>128</sup> kuramı geçerli olduğundan, olağan akışa aykırı olayların ileri sürülmesi durumunda ispat yükü bu iddiaları öne sürene ait olacaktır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak gerçekleştiği ve hayatın olağan akışı içinde<sup>129</sup> gerçekleşen bu vergisel olayların ve sonuçlarının normal ve mutad kabul edildiği varsayılır.

Bu varsayım özünde, VUK’un 3/B-2 maddesinde yer alan “*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.*” hükmünün içtihatlarca yorumlanmış halidir<sup>130</sup>. “*Vergilendirmeye dayanak olan*

<sup>121</sup> Taşpınar, **a.g.e.**, s. 538.

<sup>122</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E 2014/374, K.2014/812 sayılı kararı “...*ticari hayatın olağan akışı içinde araba alım satımında kar elde edilebileceği gibi bazen zararına da satışların yapılabileceği mümkün olduğundan, araçların alım değeri tespit edilmeden, satış tutarları üzerinden eksik incelemeye dayalı matrah farkı üzerinden yapılan vergilendirmede de hukuka uyarlık bulunmamaktadır*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>123</sup> Taşpınar, **a.g.e.**, s. 539.

<sup>124</sup> Üstündağ, **a.g.e.**, s. 626.

<sup>125</sup> Umar, Yılmaz, **İspat Yükü**, s. 166.

<sup>126</sup> Mustafa Göksu, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları” (İspat Kuralları), **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1(1) 2011, s. 63.

<sup>127</sup> Göksu, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>128</sup> “*Yaşam Kuralları*” olarak da adlandırılmaktadır.

<sup>129</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 81. Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 56.; Kaneti, ispatın, ekonomik yaklaşım çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

<sup>130</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin, 17.9. 2013 tarih ve E.2009/4194, K.2013/7396 sayılı kararıyla “*uyuşmazlık döneminde satışı gerçekleştirilen .. marka bazı otomobillerin satış bedelleri ile ...*

*olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktıkları karine olarak kabul edilir.<sup>131</sup>”*

## **b. İlk Görünüş Karinesi**

Hukuk sistemimizde ve özelinde vergi hukukunda bir fiili karine türü olarak kabul edilen ilk görünüş karinesinin medeni usul hukukundaki karşılığı “*ilk görünüş ispatı*”dır<sup>132</sup>. İspat hukuku içinde incelenen<sup>133</sup> ve Kara Avrupası hukuk sistemine daha ziyade Anglo Sakson hukuk sisteminin etkisiyle girmiş bir kavram olarak ilk görünüş ispatı, “*bir vakıanın aksinin de muhtemel olduğu iddia edilmediği sürece, hayat tecrübelerine, özellikle de tipik hayat akışına göre, ancak öyle gerçekleşmiş olabileceği ve ilk görüldüğü şeklinin kabulünü esas alır. İlk görünüş ispatı tecrübe kurallarına dayandırılan tipik hayat olayının unsurlarının bulunmasından hareketle, somut olayda da aynı ispat sonucuna doğrudan ulaşılması gerektiği kabulüne dayanmaktadır.*”<sup>134</sup>.

Delillerin değerlendirilmesi yargılama hukukunun bir kurumu olduğundan, yargıcın ilk görünüş ispatına uygun şekilde oluşturduğu kanaati belirlemeye elverişli delillerin de değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu yönüyle, ilk görünüş ispatının vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesi ilkesi ile yakın ilişkisi nedeniyle yargılama hukukunun bir kurumu olduğunun kabul edilmesi durumunda

---

*Otomobil Ticaret Limited Şirketi tarafından tavsiye edilen fiyatlar arasında 1.000 TL'den fazla fark olduğu, bu durumun söz konusu araçların emsal bedelinin belirlenmesini gerektirdiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca tarhiyat yapılmış ise de; üretici firma tarafından tavsiye edilen fiyatlar kanuni ölçü olarak kabul edilemeyeceği gibi ticari hayatın olağan akışı içinde düşük karlılık oranları hatta zararına da satış yapılabileceği, öte yandan bazı alıcılar nezdinde yapılan incelemede gerçek satış bedelinin, faturalarda yazılı tutar kadar olduğu da tespit edilen olayda, 213 sayılı Yasanın 267. maddesinde belirtilen emsal bedel tespitini gerektiren şartlar oluşmadığından davanın reddi yolunda verilen kararın bozulmasına” hükmedilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 1.6.2004 tarih ve E.2001/5006, K.2004/1549 sayılı kararı da aynı yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).*

<sup>131</sup> Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.56.

<sup>132</sup> (Prima Facie Evidence) Evidence kelimesinin sözcük anlamı olan delil kelimesi yerine “ilk görünüş ispatı” şeklinde kullanılmasının nedenlerine yönelik daha geniş açıklamalar için bkz.: Başözen, **İlk Görünüş**, s. 65 (dipnot)

<sup>133</sup> Başpınar, ispat hukuku alanının en zor konularından birisi olarak ilk görünüş ispatının en temel uygulama alanının ispat güçlüklerinin yaşandığı sorumluluk hukuku olduğunu ifade etmektedir. Daha geniş açıklama için bkz.: Başpınar, **İlk Görünüş**, s. 1-4.

<sup>134</sup> Pekcantez, Atalay, Özeker, **a.g.e.**, s. 688.

bu kuralların “lex fori” yani yargıcın hukukuna tabi olması sonucunu doğurur<sup>135</sup>. İlk görünüş karinesi, vergi yargılamasının özellikle ceza hükümlerinin uygulandığı maddi olaylarda kullanılabilir<sup>136</sup>. Danıştay içtihatlarında sıklıkla atıf yapılan ilk görünüş karinesine ilişkin çok sayıda örnek karar bulunmaktadır<sup>137</sup>.

İlk görünüş ispatının temeli, nitelikli bir emare ispatına dayanır ve yargıcın genel hayat tecrübesi kurallarının, işin mutad cereyanına ve mantık kurallarına uygun olarak maddi olayın ispat edilmiş olduğu hususunun kabulüne imkan sağlar<sup>138</sup>. Gerek ilk görünüş karinesinde gerekse de ilk görünüş ispatında, belirli olan vakıya ya da vakıyalardan, belirli olmayan vakıa hakkında kanaat oluşturulması söz konusudur<sup>139</sup>.

VUK'un 3/B maddesinin “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü doğrultusunda ilk görünüş karinesine göre yasalara uygun şekilde tutulan defter ve belgelerin aksi ispatlanmadıkça gerçeği yansıttığına hükmedilir. Bu karineyi çürütme yükü,

<sup>135</sup> İlk görünüş ispatı hakkında bkz.: Başözen, **İlk Görünüş**, s. 50-53.

<sup>136</sup> Alman Yüksek Mahkemesinin vergi hukuku içtihatlarında ilk görünüş karinesine atıfta bulunduğu görülmektedir. Örneğin vergi kayıplarının önlenmesi çerçevesinde herhangi bir olayın gerçek yüzünü araştırırken “üç nesne kuralı” önemli bir yer tutar. Bu kurala göre ticari mallarla özel malvarlığını birbirinden ayırmada kullanılmakta, eğer üç objeden fazla mal satın alınıyorsa veya üç objeden fazla iş yapılıyorsa, yahut kısa bir zaman içinde alınan mallar elden çıkarılıyorsa, bu tarz durumlarda satıcı iradesinin tespitinde ilk görünüş karinesinden yararlanılır. Bir başka içtihadında evli olup ta birlikte yaşayan ya da tersi durumda olan kişilerin vergilendirilmesinde, ilk görünüş karinesinden yararlanılmaktadır. Bkz.: Başpınar, **İlk Görünüş**, s. 43-44.

<sup>137</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/709, K.2014/210 sayılı kararı bu yöndedir. “...*Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasadaki öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir. Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>138</sup> Başpınar, **İlk Görünüş**, s. 43-44.

<sup>139</sup> Pekcanitez, Atalay, Özeker, **a.g.e.**, s. 689.

öngörülen usullere uygun şekilde tutulan defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını, VUK'un kendisine tanıdığı yetki ve araçları<sup>140</sup> kullanarak ispat etme yükü vergi idaresine düşer<sup>141</sup>. Dolayısıyla, yükümlü lehine bir karine olarak değerlendirilebilecek olan ilk görünüş karinesi<sup>142</sup> idare tarafından, yasalarda öngörülen usullere uygun biçimde düzenlenen defter ve belgelere sahip olan yükümlülerin yararlanmış olduğu ilk görünüş karinesini, maddi gerçeklikle bağdaşmadığı yönünde hayatın olağan akışı karinesinin temellerini oluşturacak deliller sunmak suretiyle çürütebilir.

## 6. Ekonomik Yaklaşımda Ticari Amaçla Hareket Edilmesi Varsayımı

Vergi yargısında ekonomik yaklaşım yoluyla, yükümlülerce yapılan özel hukuk işlemleri sözleşmeleri aracılığıyla gerçekleştirilen vergi kaçırma teşebbüslerinin mevcudiyeti saptandığında, seçilen ölçüsüz işlem yerine, ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem esas alınarak<sup>143</sup> maddi olayın gerçek mahiyetine uygun vergilendirilip vergilendirilmediği irdelenir. Delillerin değerlendirilmesi neticesinde muvazaalı bir işlem saptanmışsa ekonomik yaklaşım ve anayasal vergilendirme ilkelerinin bir gereği olarak gerçekleştirilen görünüşteki işlem yerine<sup>144</sup> belirli bazı varsayımlara dayanarak hareket edilir.

Ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılan bir başka değerlendirmede, yükümlülerin, ticari bir amaç güderek gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerinde, basiretli bir tacir gibi hareket ederek iktisadi ve ticari icapların dışına çıkmaması durumunda

<sup>140</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/164, K.2014/226 sayılı kararında: " (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>141</sup> Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 55. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 21.10.2014 tarih ve E.2011/2871, K.2014/5910 sayılı kararındaki karşı oy görüşü, bu hususu teyit eder mahiyettedir. "Yükümlü işe başlama, adres ve işyeri değişikliklerini bildirme, devamlı bilgi verme ve belge ve defter düzenine uyma gibi ödevlerini yerine getirmezse ya da yasaya uygun olarak yerine getirmezse ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Böyle bir durumda mükellefiyet ile ilgili ileri sürülen maddi olaylar ve defter ve belgeler yükümlü yararına kanıt olabilme niteliklerini yitirirler. Bu durumda, ispat yükümlülüğü tümüyle mükellefe geçer." şeklinde hüküm kurulmuştur.(UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>142</sup> Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat Ve Delil", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVIII, S.3-4, Y. 2014, s. 514.

<sup>143</sup> Akkaya, **Vergilendirme İlkeleri**, s. 41.: "Vergiye dolanma yönündeki amaç elimine edilerek, işlem olağan koşullarda yapılıyorsa nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir", s. 102.

<sup>144</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 41.

beyanlarının gerçeği yansıttığı kabul edilir. Vergi incelemelerinde, yükümlülerin iş ve işlemlerinde ticari bir amaçla hareket edip etmediğinin tespitinde ekonomik ve ticari yaşamın gereklerinden hareket edilerek bir sonuca ulaşılır. Bir diğer ifadeyle vergilendirmede, yükümlülerin gerçekleştirdiği işlemin gerçek mahiyete uyumlu olup olmadığının test edilmesinde ekonomik yaşamın olağan koşullarında sergilenen ortalama tutum esas-emsal alınarak bir yorum yapılır. Bu emsal alma ve yorumlama faaliyeti kaçınılmaz olduğu için, yükümlülerin ispat yükünü karşılayabilmeleri açısından uymaları gereken bazı koşul ya da gerekler vardır. Bu gerekler, ticari faaliyette bulunan yükümlülerce yerine getirilmesi gereken temel yükümlülükler olarak aşağıda incelenecektir.

Danıştay içtihatlarında ortalama yükümlü davranışını tespit edebilmek için geliştirilen bazı kavramlar vardır. Bu kavramlardan bir kısmı daha sonra yasa maddesi haline de getirilmiş olup, yoğun bir şekilde kullanılmaları sonucunda mahkemelerce literatüre kazandırılmışlardır. Danıştay UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay vergi dava daireleri karar arama ekranında “ticari icaplar” ibaresi için yapılan taramada 3.495 sonuç; “normal ve mutad” ibaresi için yapılan taramada 4.723 sonuç ve “basiretli tacir” ibaresi için yapılan taramada 20 sonuca rastlanmıştır. Bu durumda, yapılan taramalar sonucu elde edilen veriler, yargı mercileri tarafından kararların yazımında en çok “normal ve mutad” ve “ticari icaplar” ibarelerine ağırlık verildiğini göstermekte olup, bu husus, dosya üzerinde yapılan incelemelerde ve yargıçların kendi aralarındaki müzakerelerinde maddi olayları yorumlarken, vergilendirme ile ilgili işlemlerde normal ve mutad sayılmayan olayların ve ticari icaplarla bağdaşmayan işlemlerin özellikle irdelendiği ve kararların gerekçelerinin de bu irdelenmenin sonunda ulaşılan kanaate göre yazıldığını ortaya koymaktadır.

#### **a. Normal ve Mutad Sayılan Hallerin Dışına Çıkmama Yükümlülüğü**

Vergi yükümlüsünün gerçekleştirdiği ticari işlemlerde vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin vergi hukuku kurallarına ve alışılmış ticari teamüllere uygun olması, onun normal ve mutad sayılan duruma uygun olduğuna bir

karine teşkil eder<sup>145</sup>. Kurallardan kastedilen, vergi hukukunun kaynaklarını oluşturan, yasa, tüzük, yönetmelik, içtihat, örf ve adet gibi kurallara uygun davranılmasıdır<sup>146</sup>. Alışılmış teamüller ise normal durumlarda ortalama insanların bir muamelede bulunurken her zaman yapageldiği yöntemleri ifade etmektedir<sup>147</sup>. Vergilendirme konusu olan işlemlerin normal ve mutad olup olmadığını şüphesiz her bir olayın kendine özel şartları içinde somut duruma göre değerlendirmek gerekecektir<sup>148</sup>.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen aşağıdaki kararda, Ankara 5'inci Vergi Mahkemesi'nin, gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil etmesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle davacı adına yapılan tarhiyata karşı açılan davada, hem basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğüne hem de iktisadi, ticari ve teknik icaplara ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı kararındaki, bu icaplara aykırı hareketin normal ve mutad bir durum olmadığını belirterek verdiği ısrar hükmü<sup>149</sup> onanmıştır<sup>150</sup>.

<sup>145</sup> Candan, İYUK, s. 842.

<sup>146</sup> Candan, a.g.e., s. 842.

<sup>147</sup> Daha geniş açıklama için bkz.: Candan, a.g.e. s. 842-844.

<sup>148</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 19.2.1987 tarih ve E.1986/1394, K. 1987/516; Danıştay VDDGK'nun 26.2.2000 tarih ve E. 1999/441, K. 2000/134; Danıştay Yedinci Dairesi'nin 17.11.2003 tarih ve E.2000/8825, K.2003/4790 sayılı kararlarını aktaran: Candan, a.g.e., s. 843.

<sup>149</sup> Mahkemenin gerekçeli kararının yer aldığı onama kararı şu şekildedir. “Ankara 5. Vergi Mahkemesi ...kararıyla ...tarhiyatların dava konusu yapılmadığı, tarh edilen vergi ve cezaların ödenmediği, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 20'nci maddesinde belirtildiği üzere, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde **basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gereken** ve aynı Kanununun 14 ve 18'inci maddeleri uyarınca tacir sayılan ticaret şirketlerinin; haklarında düzenlenen vergi tekniği raporlarına istinaden mükellefiyet kayıtlarının re'sen silinmesine ve yine tanzim edilen vergi inceleme raporlarına dayanılarak adlarına cezalı tarhiyatlar yapılmasına karşın, **bu işlem ve/veya tarhiyatlara karşı herhangi bir yasal yola başvurmamalarının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum olduğu**, mükellefler yönünden aleyhe sonuçlar doğuran bu tür işlemlere karşı yasal yollara başvurmak yerine eylemsiz kalınmasının hayatın olağan akışı ve ekonomik gerçeklerle bağdaşmadığı, bu şekildeki bir eylemsizliğin de iyi niyetli ve basiretli bir tacirin takınması gereken tutum ve davranışı olmadığı, bu itibarla belirtilen bu negatif eylemsizliğin, söz konusu şirketin gerçek bir tacir olmadığına ve asıl amacının gerçek bir mal alım satımına dayalı ticaretle iştigal etmek olmadığına karine teşkil ettiği, vergi tekniği raporuyla da şirketin sahte belge düzenleme faaliyeti içerisinde olduğunun bir çok yönden açıkça ortaya konulduğu, söz konusu mal ve hizmet alımlarının gerçekten alınan firmalardan yapıldığına dair somut bir kanıt sunulamaması nedeniyle de cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir”; Anılan kararda ayrıca “...213 sayılı Kanununun 3 ve 29'uncu maddeleri ile 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ hükümlerine değindikten sonra, davacı şirket hakkında düzenlenen inceleme raporuyla; hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu bulunan A. ŞTİ. aldığı faturaları kayıtlarına intikal ettirdiği, şirket yetkilisine; söz konusu faturalarda yer alan emtianın gerçekten satın alındığı ve bedellerinin çek düzenlenerek banka kanalıyla ödendiği ifade edildiğinden, söz konusu durumun açıklığa kavuşturulması amacıyla mahkemelerince verilen ara kararı üzerine ibraz edilen belgeler

Mutad sayılmayan hallere bir başka örnekte davacının, vergi ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ edilmediği, işyerinde tebligatı alan şahsın kendi çalışını olmadığından tebliğin usulsüz olduğu yönündeki iddialarına; ihbarnamenin şirket adresinde ve "iş yerinde bulunan" şerhiyle G.O. adlı şahsa tebliğ edildiği, çalışan olmayan kişi tarafından işyeri adresinde imza karşılığı tebliğ evrakının teslim alınmasının normal ve mutad bir durum olarak kabul edilemeyeceğinden, bu yöndeki davacı iddialarına itibar edilmeyerek ihbarnamenin usulüne uygun şekilde tebliğ edildiği ve dava konusu edilmeksizin kesinleştiği sonucuna ulaşılmıştır<sup>151</sup>.

## **b. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uyma Yükümlülüğü**

Ticari kazanç elde etmek için vergi yükümlülüğü tesis ettiren bir vergi yükümlüsünün, faaliyetini sürdürebilmek için içinde bulunduğu ekonomik sistemin gereklerine<sup>152</sup> ve piyasanın teamül olarak kabul edilen piyasadaki yerleşik kurallarına uygun şekilde hareket edeceği varsayılır<sup>153</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-III

---

*ile çek yaprağı fotokopilerinin incelenmesinden, ihtilaf konusu çeklerin A ŞTİ. adına düzenlenmiş olmasına karşın çeklerin bir kısmının ciro edilerek söz konusu şirketle ilgisi olmayan şahıslar tarafından tahsil edildiğinin görüldüğü, A. ŞTİ hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; şirketin katma değer vergisi beyannamelerindeki matrahların çok yüksek olmasına rağmen ödenecek verginin düşük olduğu, tahakkuk eden 778.370.000 TL katma değer vergisinin 425.330.000 Lirasının ödendiği, 2002 ve 2003 yılları için verilen KDV beyannamelerine göre 955.656.620.000 TL tutarında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunduğu, Haziran 2003 döneminden sonra katma değer vergisi beyannamelerinin verilmediği, ".." adresindeki işyerinin 1 yılına kiralanmasına rağmen kira ödemeleriyle ilgili muhtasar beyanname verilmediği, şirketin 2002 ve 2003 yıllarında işçi çalıştırdığına dair tespit olmadığı, bu yıllara ilişkin olarak muhtasar beyanname de vermediği gözönüne alındığında işçi çalıştırmadığı yönündeki tespitin kuvvetlendiği, işyerinde yapılan 23.9.2003 tarihli yoklamada; mükellefin adreste faaliyet göstermediği ve yeni bir adres bildiriminde de bulunmadığı, şirket ortaklarının ikametgah adreslerine gönderilen tebligatların ise çeşitli sebeplerle yapılamadığı, bildirilen bazı ikametgah adreslerinde yer alan cadde ve sokak kaydı bulunmadığının tespit edildiği, şirket temsilcisinin muhasebe işlemlerini kendilerinin yaptığını beyan ettiği, beyannamelerdeki şirket temsilcisine ait imzaların birbirini tutmadığı, şirket tarafından düzenlenen 29 adet faturanın bazılarının sıra takip etmediği, rastgele fatura düzenlendiği, şirket hakkındaki tüm bu verilerin değerlendirilmesiyle ortaklık devir tarihi olan 4.6.2002 tarihinden itibaren şirketin gerçek bir faaliyet göstermediği ve dolayısıyla düzenlenmiş olduğu belgelerin gerçek ticari faaliyeti yansıtmayan belgeler olduğu tespit ve kanaatlerinin yer aldığı..." şeklinde değerlendirmeler bulunmaktadır.*

<sup>150</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.3.2014 tarih ve E.2013/405, K.2014/167 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>151</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.11.2013 tarih ve E.2012/525, K.2013/534 sayılı karar (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Ekim 2014).

<sup>152</sup> Candan, İYUK, s. 838-844.

<sup>153</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.11.2014 tarih ve E.2013/621, K.2014/6991 sayılı kararı bu yöndedir. "...A ve B şirketleri arasında imzalanan "İnternet Platformu Üzerinden Araç Tanıtımı ve Satış Sözleşmesi" nin 1 nci maddesinde; filo araçları (kullanılmış ikinci el), çalıntıdan bulunma, hafif ve ağır hasarlı (pert total) araçları internet platformunda A. tarafından müşteriye (B)

maddesindeki “...İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” hükmü, ispat yükü kurallarını belirlemekle birlikte, piyasada varlığını devam ettirebilmesi için bir yükümlünün gözetmesi gereken temel kuralları da belirlemektedir. Danıştay, vergi incelemesinde vergisel olayın, iktisadi ticari ve teknik icaplara uymaması ve mutad olmaması gerekçesiyle bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığının tespit edilmesi üzerine, hasılatın tamamının kazanç (kar) olarak kabul edilmesi suretiyle yapılan tarhiyatı, olayda maliyet unsuruna yer verilmemesini dolayısıyla karlılık oranının fahiş miktarda saptanmasını iktisadi icaplara ve hukuka aykırı bulmuştur<sup>154</sup>.

Ticari faaliyetin temel amacı, kâr sağlamak ve sahip olunan iktisadi değerleri en iyi biçimde kullanmak olduğundan vergi yükümlülere, bu amaca uygun düşmeyen ya da ticari hayatı yöneten kurallara aykırı bulunan faaliyetlerinin nedenlerini inceleme elemanına açıklamak ve bu nedenlere ilişkin somut deliller göstermek zorundadırlar<sup>155</sup>. Diğer taraftan vergi inceleme elemanının ticari icaplar gereği ticareti yapılan her ürünün bir maliyeti olduğunu da gözeterek, örneğin belgesiz

---

*satılmasının hüküm ve şartlarının düzenlendiği, 2 nci maddede sözleşmenin kapsamının belirlendiği, 5-11 maddesinde ise ihale sonrası araç satış sözleşmesi sonuçlandırıldığında alıcı müşterinin masraflar kendisine ait olmak üzere aracı bulunduğu adresten satış sözleşmesi tarihi itibarıyla bir hafta içerisinde teslim almakla yükümlü olduğu belirlenmiştir. **Sözleşme kapsamı ve tüm maddeler değerlendirildiğinde, davacının iddialarının ticari icaplara uygun olduğu anlaşıldığı gibi, taraflar tarafından düzenlenen müşavirlik hizmet bedeli ve komisyon bedeli faturalarında yer alan araç yılı, model ve plaka numaralarının, araç bilgi sorgulama listesinde yer alan ve davacı tarafından satıldığı iddia edilen 56 adet aracın satış tarihi, plakası, model ve yılı ile uyumlu olduğu, kalan araç satışlarına ilişkin olarak ise davalı İdare tarafından alım ve satımda devamlılık bulunduğu yolunda bir iddiada bulunulmadığı gibi somut tespit de yapılmadığı görülmektedir.***

*Bu durumda, mükellefiyeti gerektiren vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması amacıyla İdarece alım satım işlemlerinin niteliği hakkında herhangi bir inceleme yapılmadan ve davacının bilgisine başvurulmadan sadece 2008 ila 2011 yıllarında gerçekleştirilen devirlerden hareketle davacının ticari kazanç elde ettiği kabulüyle tesis edilen mükellefiyet işleminde ve kararda yazılı gerekçeyle davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).*

<sup>154</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin E.2004/2513, K.2005/763 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>155</sup> Candan, İYUK, s. 840.



yapılan bir satışta hasılatın tümünün kar olamayacağını, bu belgesiz satış için de bir maliyetin söz konusu olduğunu hesaba katması gerekmektedir<sup>156</sup>.

Teknik icaplar ise vergisel sonuç doğuran bir eylemin, o eylemle ya da işlemle ilgili olan sanat veya bilim ya da meslek alanında kullanılan yöntemlere uygun olarak gerçekleştirilmesidir. Buna göre, her faaliyet alanının kendisine özgü bir tekniği bulunduğundan inceleme elemanı tarafından, mesleki kuruluş ve resmi makamlarca bildirilen, teknik icaplar nazara alınarak yapılan hesaplama ile yükümlünün kayıtlarında yazılı üretim miktarları arasında uyumsuzluk olduğu takdirde bu durum, yükümlünün defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığının delili olarak kullanılabilir<sup>157</sup>.

Ticari icaplara aykırı bir durumun iddia edilmesine ilişkin bir Danıştay kararında, *“Esas kuruluş amacı kar elde etmek olan ticari işletmelerin, uzun vadeli hedefleri dikkate alındığında, ilk yıllarda karın ikinci planda kaldığı ticari hayatın bir gerçeğidir. Zira, rekabet koşulları içerisinde ticari işletmelerin esas amacı öncelikle ayakta kalabilmek, sonrasında ise piyasada tutunmak ve kar elde etmektir. Ancak, ticaret şirketlerinin sürekli zarar etmesine karşın faaliyete devam edilmesinin ekonomik ve ticari icaplara uygun olduğundan da söz edilemez.”*<sup>158</sup> şeklinde hüküm verilmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında, vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında, delil serbestisi esasının getirildiği ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtildikten sonra, vergiyi doğuran olayların ve bu olaylara ilişkin muamelelerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla, **olay ya da muamelenin tekemmülü ve hukuksal varlık kazanabilmesi için öngörülen teknik gerekliliklere aykırı olmaması ve**

---

<sup>156</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.4.1986, E.1985/541, K. 1986/317 sayılı kararını aktaran; Candan, **İYUK**, s. 840.

<sup>157</sup> Candan, **İYUK**, s. 840.

<sup>158</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 28.3.2013 tarih ve E.2011/7057, K.2013/1474 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

**hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma uygun bulunmasının zorunlu olduğu vurgulanmıştır<sup>159</sup>.**

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin itiraz üzerine verdiği bir kararda, Türk vergi hukukunda maliyetlerinin altında satış yapılamayacağına dair bir düzenlemeye ya da maliyetin altında satış yapılması halinde maliyete belirli bir kar oranı uygulanarak satış hasılatının tespit edilebileceğine dair bir düzenlemeye yer verilmediği belirtilerek, yükümlülerin maliyetlerinden hareketle satış hasılatının tespiti yoluna gidebileceği vurgulanmıştır<sup>160</sup>.

Söz konusu olayda, davacının düşük fatura ile ithalde ödemesi gerekli vergileri de düşürmek suretiyle maliyetlerini azaltabileceği, bu şekilde düşük maliyete, daha fazla satış yapabilmek için belirli bir kar oranı uygulamak suretiyle satış yapabileceği kabul edilmiş ve yapılacak tarhiyatta araçların maliyetlerinin yanında mümkün olduğu durumlarda yükümlünün gerçek satış tutarlarının da tespit edilmesi gerektiği belirtildikten sonra, böyle bir araştırma yapılmadığı dolayısıyla olayda incelemenin eksik kaldığı ve tarhiyatın da varsayım dayalı olarak yapıldığına hükmedilmiştir.

<sup>159</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 5.10.2005 tarih ve E.2001/759, K.2005/2272 sayılı kararı. "...Dava konusu olayda davacı tarafından bir kişiye birbirini izleyen yıllarda borç para verilmesi, davacı tarafından faizsiz kullandırma, borç alan kişi tarafından da Türk lirası cinsinden faizsiz kredi açma şeklinde gösterildiğine göre; anılan muamelelerin normal ve mutad duruma uygunluğunun ortaya konması uyumsuzluğun çözümü için önem kazanmaktadır. Döviz alım satımı işi yapan kişiye, davacının karşılıksız olarak borç para vermesi; alan kişinin de kredi kullandırarak borç para alması; yani, mali durumu borçlanmayı gerektiren kişinin başkasına kredi açması ekonomik ve ticari icaplara aykırı olduğu gibi; herhangi bir sözleşme ile kanıtlanamayan bu tür bir iddianın normal ve mutad olana uygunluğu da söylenemez." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 20 Mayıs 2013).

<sup>160</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 25.12.2012 tarih ve E.2012/17875, K.2012/22390 sayılı kararında şu şekilde hüküm verilmiştir. "...Olayda da araçların kimlere satıldığı belli olup araçları satın alanlar nezdinde yapılacak bir araştırma ve inceleme ile araçların hangi bedelle satıldığı, satış tutarlarının düşük miktarlı fatura düzenlenmek suretiyle düşük gösterilip gösterilmediğinin araştırılması ve ortaya konulması gerekmekte olup davacının satış yaptığı kişiler belli olduğu halde bu şekilde herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmadığı, ayrıca maliyet hesaplamasına esas olarak da gümrük soruşturma raporunda yer verilen hususların veri olarak kullanıldığı, fakat anılan rapora istinaden belirlenen maliyetlerin gerçeği yansıtmadığının da hali hazırda çekişmeli olduğu görülmektedir. ...Durum böyle olunca, yükümlülerin maliyetine belirli bir kar oranı uygulanarak satış hasılatlarının tespiti yoluna gidilmesinin mümkün olmaması, davacının satış yaptığı kişiler nezdinde herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmaması, davacının gerçek satış tutarlarının bu şekilde yapılmış bir araştırma ile düşük gösterildiğinin somut verilerle ortaya konulmamış olduğu dikkate alınarak dava konusu cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gibi, itiraza konu kararda da hukuka uygunluk bulunmamıştır." (UYAP Bilişim Sistemi/ Karar Arama Ekranı, Erişim: 13 Mayıs 2013).

### c. Basiretli Tacir Gibi Hareket Etme Yükümlülüğü

Ticari faaliyetle iştigal eden bir vergi yükümlüsünün, işlemlerinde basiretli tacir gibi hareket etmesi gerektiği varsayılır. Bu türdeki varsayımların kullanıldığı en tipik örnekler, transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımlarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda görülmektedir. Bu tür uyuşmazlıklarda yükümlülerin kendi aleyhlerine birtakım işlemler gerçekleştirmeleri durumunda, bu işlemler basiretli tacir sıfatıyla bağdaşmadığından vergisel amaçlı görünüşteki işlemin gerçek durumu yansıtmadığına karine sayılır. Basiretli bir tacirin davranışının aksine bir durumun tespiti halinde, vergisel sonuçları saklanmak istenen görünüşteki olayın gerçek mahiyeti araştırılarak ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde belirlenmesi için vergi inceleme raporu ile resen takdir verileri saptanır.

Bu konuda Danıştay Üçüncü Dairesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasına ilişkin delillerin değerlendirildiği bir onama kararında mahkemenin, 2007 yılı hesap döneminde şirket kaynaklarından 30.04.2007 tarihinden itibaren farklı tarihlerde olmak üzere 30.05.2007 tarihine kadar şirket ortağına toplam 253.000,00 TL ödeme yapılması ve anılan meblağın şirket ortağınca 03.10.2007 tarihinde şirkete geri ödenmesi nedeniyle, arada geçen süre için faiz hesaplanmamasının, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığını ispatladığına yönelik kanaatini hukuka uygun bulmuştur<sup>161</sup>.

Vergi idaresince yükümlünün beyanlarında ya da işlemlerinde emsallerine nazaran belirgin bir farklılığa rastlanması durumunda ekonomik yaklaşıma dair sübjektif varsayım dayalı olarak yapılan yorumla, bunun vergi kaçırıldığına bir karine olduğu kabul edilmektedir. Maddi olaydaki sair bulgular bu kabul üzerine inşa edilerek, yükümlünün basiretli bir tacir gibi hareket etmediği varsayılarak resen tarhiyat yapılmaktadır. Nitekim somut bir uyuşmazlıkta vergi inceleme raporuyla, yükümlü şirketin ortaklık ilişkisi içerisinde bulunduğu firmadan emsaline göre göze

<sup>161</sup> “...inceleme elemanınca söz konusu paranın ortak üzerinde kaldığı dönem için şirketin anılan yılda borçları için %21 faiz ödemesi yapmış olması nedeniyle anılan meblağa bu oran uygulanarak 20.075,43 TL faiz gelirinden mahrum kaldığı tespit edilmiş ve bu meblağ şirketin faiz geliri olarak kurumlar vergisi matrahına eklenmiştir.” Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 13.11.2014, E.2011/4220, K.2014/5194 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

çarpacak derecede yüksek bedeller üzerinden mal alımında bulunarak örtülü kazanç dağıttığı ve bu yolla toplam 521.779,34-TL'nin haksız yere indirim konusu yapıldığı yönündeki tespitlere bağlı olarak, dönem zararının azaltılmasına ilişkin Danıştay fiyat farklılığının bir çok nedeni olabileceği belirtilerek bu tür bir yorumun doğru olmadığı gerekçesiyle tarhiyatı hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir<sup>162</sup>.

Anılan kararda, basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğüne uygun hareket edilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın reddi yönünde hüküm kuran ilk derece mahkemesi kararını bozan temyiz mercii, kararını (açıkça belirtilmese de) olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olduğu gerekçesine dayandırmıştır.

## 7. Ekonomik Yaklaşımın Uygulanmasında Sınırlar

Ekonomik yaklaşımın, normun anlamlandırılması boyutunu ifade eden ekonomik yorum, bilinen yorum yöntemlerinin dışında bir yöntem olmayıp, amaçsal yorumun vergi hukukundaki özel formudur<sup>163</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre yorum yapılırken yararlanılacak lafzi yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum olarak üç temel yorum ilkesi bulunduğu belirtilmişti. Ekonomik yaklaşımda, yorumu yapan kaynağa göre değişen yorum çeşitleri ile vergi yasalarını yorumlamada kullanılan yorum yöntemlerinin tamamından yararlanıldığını söylemek mümkündür. Bu yararlanma her bir somut olaya, vergiyi doğuran olayın griftliğine ya da uygulanan soyut normun müphemliğine göre değişmektedir.

Diğer taraftan bazı uyuşmazlıklarda olaya uygulanan yasa hükümlerinde boşluk halleri ya da sistematik yanlışlıklar olabilmektedir. Böyle bir durumda anılan yorum yöntem ya da ilkelerinden yararlanılırken, vergi hukukunda yasallık ilkesi

<sup>162</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.5.2013 tarih ve E.2012/2769, K.2013/3406 sayılı kararı şu şekildedir. "...Dosyada bulunan Sağlık Bakanlığı, üniversiteler ve TÜBİTAK' a ait bilimsel rapor ve yazıların incelenmesinden, CAS kayıt sistemi içinde aynı şekilde numaralandırılan ancak farklı üreticilerden temin edilen etken maddeler arasında, ürün menşei, üretim yeri, üretim tekniği ve kapasitesi, kalite yönetim sistemi, yeni ürün Ar-Ge maliyeti, ürün temininde öncelik hakkı, ürün isim hakkı, lisans anlaşması ve orjinal ilaç veya jenerik ilaç üretiminde kullanılacak olması **gibi birçok sebebe bağlı olarak fiyat farklılıkları olabileceği anlaşılmaktadır**. Uyuşmazlıkta ise bu hususlar dikkate alınmaksızın ve emsal alınan firmaların aldığı etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilip daha düşük fiyatla alım yapılabileceği ileri sürülerek eksik inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca tesis edilen stok tenzili ile zarar azaltımı işlemi ve buna dayanılarak yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmamaktadır." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>163</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 66.

geçerli olduğundan eksik ya da Anayasaya aykırı olduğu düşünülen yasanın yorum ile düzeltilmesi ya da tamamlanmasının mümkün olmadığı kabul edilmektedir<sup>164</sup>. Vergilerin yasallığı ilkesi vergi yasalarının uygulanmasında vergi yükünün yasanın belirlediği çerçevenin dışına taşırılmamasını gerektirdiğinden ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılacak genişletici bir yorum, herşeyden önce verginin yasallığı ilkesine de aykırı düşecektir<sup>165</sup>. Anayasa koyucu, verginin yasallığı ilkesi ile “*keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır*”<sup>166</sup>. Verginin yasallığı ilkesinin kapsamına mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması da dahildir<sup>167</sup>. Bu bağlamda vergi yargısında bir yasada açık bir eksiklik ya da bir üst norm olan Anayasaya aykırılık tespit edilmesi durumunda yapılması gereken, somut norm denetimi yolunu işleterek uygulanacak soyut normu Anayasa Mahkemesi’nin önüne taşımaktır. Mahkemeler kendilerini yasakoyucunun ya da Anayasa Mahkemesi’nin yerine koyup bir karar veremezler.

İkinci olarak, Anayasal vergileme ilkeleri ve yoruma ilişkin genel kurallar göz ardı edilerek vergi hukukuna özgü ekonomik yorumu, hazineci yaklaşımın bir aracı olarak<sup>168</sup> düşünmek de mümkün değildir. Kıyas yasağı ile yargıcın hukuk yaratamaması da<sup>169</sup> bir vergi normunun yükümlü lehine<sup>170</sup> ya da aleyhine değerlendirilmesinin sınırını oluşturur. Vergi yargılamasında yapılacak yorumda, en net sınır yasada kullanılan kelimelere, verilmesi mümkün anlamlar dışında bir anlam yüklenememesi<sup>171</sup> ve söz konusu Anayasal yargılama ilkelerinin sınırları dışına çıkılamamasıdır.

Ekonomik yaklaşım ilkesine göre yapılacak bir yorumda kıyas yasağına aykırı bir durum ortaya çıktığında, Anayasal ilkeler olan hukuki güvenlik ve verginin yasallığı ilkeleri gereği, vergi hukuku alanındaki en belirgin sınır olan kıyas yasağı

<sup>164</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 22.

<sup>165</sup> Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 47.

<sup>166</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 31.03.1987 tarih ve 20/9 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.Kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/>, 11 Ocak 2015.

<sup>167</sup> Şirin, **a.g.e.**, s. 289.

<sup>168</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 67.

<sup>169</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 54.

<sup>170</sup> Alman Federal Mali Mahkemesi BFH’nin yükümlü lehine kıyası kabul ettiğini ancak aleyhine bir vergisel sonuç yaratılmasının mümkün olmadığını belirtmektedir. Bkz.: Akkaya, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>171</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 54.

ilkesine ağırlık vermek gerekecektir<sup>172</sup>. Bu anlamda kıyas yasağının yorum açısından ekonomik yaklaşımın en belirgin sınırını oluşturduğunda<sup>173</sup> tereddüt yoktur. Bu bağlamda amaçsal yorumun özel bir formu olan ekonomik yoruma<sup>174</sup> ve ekonomik yaklaşıma bir çilingir maymuncuğu<sup>175</sup> işlevi verilerek tüm vergi normlarının yorumlanmasında kullanılmasının mümkün olmadığını kabul etmek gerekir. Zira ekonomik yaklaşım vergi idaresinin gözetmesi gereken Anayasal ve yasal vergilendirme ilkeleriyle sınırlandırılmış bir yaklaşımdır<sup>176</sup>.

## C. DELİLLERİN DEĞERLENDİRMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI

### 1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Yasağı

Hukuka aykırı delil kavramı genel olarak “hukuk sistemine, dolayısıyla da hukuk kurallarına aykırı biçimde elde edilmiş delil”<sup>177</sup> olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle, hukuka aykırılığın belirlenmesinde yalnızca bir ülkede hâlihazırda uygulanan pozitif normlar değil, evrensel düzeyde geçerli olan hukuk kuralları da dikkate alınmaktadır<sup>178</sup>. Hukuka aykırı biçimde elde edilen delilin değerlendirme dışı bırakılmasında iki farklı amaç gözetilir. Birincisi daha ziyade Amerikan hukuku kökenli olan “kolluk güçlerini disiplin altına alma” amacı, diğeri ise Kıta Avrupa’sı kökenli “temel hak ve özgürlükleri koruma” amacıdır<sup>179</sup>.

Yargılamada amaç, ABD’deki gibi kolluğu disipline etmek değil de sanığın haklarını korumak ise hukuka aykırı delil elde edilmesi halinde, bu hukuka

<sup>172</sup> Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım** s. 47.

<sup>173</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 47.

<sup>174</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 68, 69.

<sup>175</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu” (Vergilendirme İlkeleri) Ed. Billur Yaltı, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Beta, İstanbul 2014, s. 28.

<sup>176</sup> Akkaya, **a.g.e.**, 29.

<sup>177</sup> Güçlü Akyürek, “Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 101, Temmuz-Ağustos 2012, s. 62.; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 81.

<sup>178</sup> Akyürek, **a.g.m.**, s. 63.

<sup>179</sup> Veanse Weigend Th.: **Funktion und Tätigkeit** der Staatsanwaltschaft in den U.S.A., in Hans Heinrich Jescheck, Rudolf Leibinger (Hrsg.); **Funktion und Tätigkeit** der Anklagebehörde im ausländischen Recht, Baden-Baden: Nomos, 1979, s. 587’den aktaran: Öztürk, Delil Yasakları, s. 208.

aykırılığın hangi tür hukuk kuralını ihlal ettiğine bakılır. Kıta Avrupası'ndaki yaklaşıma göre, sanığın haklarını etkilemeyecek nitelikteki şekil kurallarına aykırılık sonucu delil elde edilmişse, bu delil, değerlendirme yasağına tabi değildir, dolayısıyla ispat amacıyla kullanılabilir<sup>180</sup>. Örneğin, idari kolluk tarafından gerçekleştirilen aramalarda ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin bulundurulması gerektiği halde aramada bir kişi hazır bulundurulmuşsa, bu arama şekli bir kurala riayet edilmeksizin gerçekleştirilmiştir. Elde edilen delil sırf bu nedenle değerlendirme dışı bırakılmamalıdır<sup>181</sup>.

Delil yasağı<sup>182</sup> olarak da anılan değerlendirme yasağına göre, usul hukukuna ya da maddi hukuka aykırı bir işlem ya da eylemlerle elde edilmiş bir delilin sunulmasına imkan verilmez. Yasak delilin sunulması yasağı, onu değerlendirme yasağını da kapsar<sup>183</sup>. Bununla birlikte, doktrinde delillerin hukuka aykırı olarak elde edilmesiyle, hukuka aykırı olarak elde edilen delilin değerlendirilmesinin birbirinden ayrı olarak incelendiği belirtilmiştir<sup>184</sup>.

Türk hukukunda Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına 2001 yılında eklenen "*kanuna aykırı olarak elde edilen bulgular delil olarak kullanılamaz*" hükmü değerlendirme yasağının Anayasal temelini oluşturur. Hemen belirtmek gerekir ki, hukuka aykırı biçimde elde edilen delillerin karara dayanak alınmaması bakımından, anılan düzenleme ile İHAM kararlarında kabul edilen delil kurallarından daha fazla güvence getirilmiştir<sup>185</sup>. İHAM içtihatlarında işkence ve kötü muamele sonucu elde edilen ikrar ve delillerin karara dayanak alınmasının Sözleşmeye aykırılık oluşturduğuna hükmedilirken, özel yaşama aykırı olarak toplanan delillerin, hükümde dayanak alınması kategorik olarak reddedilmemiştir<sup>186</sup>. İHAM'ın hukuka aykırı delil konusundaki bir kararında (Kostovski v. Fransa, 20.11.1989) "*Mahkemeye göre sunulan delillerin gerekliliği*

<sup>180</sup> Gündem, **a.g.e.**, s. 36.

<sup>181</sup> Yener Ünver, Hakan Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 658.

<sup>182</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 237.

<sup>183</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s. 237.

<sup>184</sup> Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 208.; Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 178-183.; Yıldırım, **a.g.e.**, s. 237.

<sup>185</sup> Sibel İnceoğlu, Oya Boyar, Ulaş Karan vd.: **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Avrupa Konseyi, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 254.

<sup>186</sup> İnceoğlu vd., **a.g.e.**, s. 254.

*konusunda karar yetkisi öncelikle bir iç hukuk sorunudur ve toplanan delillerin ispat gücünü takdir de, ilke olarak, ulusal mahkemelerin yetkisindedir. Mahkemenin işlevi ise, ispat araçlarının sunulmuş tarzı da dâhil olmak üzere, yargılamanın, bütünü bakımından, adil olup olmadığını araştırmaktır<sup>187</sup>” şeklindeki hükümle değerlendirmede takdir yetkisinin ulusal mahkemede olduğunu belirtmiştir. Anayasamızda ise daha ileri bir düzenlemeye gidilerek<sup>188</sup> özel yaşamın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti ihlal edilerek elde edilen delillerin yargılamada kullanılmasının kabul görmeyeceği açık biçimde düzenlenmiştir.*

Hukuka aykırı olarak elde edilen bulgu ve delillerin değerlendirmeye alınamayacağına ilişkin hükümlerin vergi yargılama hukuku açısından değerlendirilmesinden önce, ceza yargılama hukukundaki uygulamaların incelenmesi gereklidir. Zira, Anayasa'nın 38/6'ncı maddesi dışında bu yasağa ilişkin hükümler Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 206/2-a maddesinde de düzenlenmiştir. CMK'nın anılan hükmü ile yasaya aykırı bir şekilde elde edilmiş bulunan delillerin duruşmada ortaya konulması yasaklanırken, 217'nci maddesi hükmü ile, yüklenen suçun ancak “hukuka uygun” bir şekilde temin edilmiş delillerle ispat edilmesi gerektiği açık bir şekilde düzenlenmiştir<sup>189</sup>.

Anayasanın 38/6'ncı maddesi ile CMK'nın 206/2-a maddesi metinlerinde “hukuka” yerine “kanuna” aykırı delillerden bahsedilirken, 217'inci maddenin 2'nci fıkrasında, değerlendirme yasağının mutlak yorumuna uygun bir nitelendirme ile “hukuka aykırılık” tabiri kullanılmıştır. Hukuka aykırılık yasaya aykırılığa göre daha geniş bir kavramdır<sup>190</sup>. Bu nedenle “kanuna” aykırılık yerine “hukuka” aykırılık şeklinde yasa ve Anayasa metinlerine işlenseydi, daha ileri ve geniş kapsamlı bir hukuki koruma sağlaması bakımından daha isabetli olurdu. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin hukuka aykırı delil konusundaki görüşü de bu yöndedir. “*Hukuka aykırılık en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçevede içinde, anayasaya, usulüne uygun olarak kabul*

<sup>187</sup> A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, 9. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 306.

<sup>188</sup> İnceoğlu vd., **a.g.e.**, s. 254.

<sup>189</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1412.

<sup>190</sup> Akyürek, **a.g.m.**, s. 63.



*edilmiş uluslararası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tümü hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır.*"<sup>191</sup>.

Hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delil kavramındaki hukuka aykırılık, sanığın<sup>192</sup> ya da aleyhine hüküm kurulan tarafın temel haklarını ihlal edecek nitelikte bir hukuka aykırılığı ifade eder. Yargıtay kararları incelendiğinde, hukuka aykırı olarak elde edilen delil konusunda **Yargıtay'ın genel olarak hukuka uygunluktan ziyade, maddi gerçeğe ulaşma amacıyla olduğu,** örnek olarak eşinin gizlice ses kaydını yapan kişinin elde ettiği bu delili hukuka aykırı yoldan elde edilmiş saymaması yönündeki kararı da, bu görüşün en açık göstergesi olduğu<sup>193</sup> gerekçesiyle eleştirilmiştir.

Ceza muhakemesinde olduğu gibi<sup>194</sup> vergi yargılama hukukunda da delil serbestliği ilkesi kabul edilmekle birlikte, her iki yargılama hukuku alanında delil elde etmenin sınırları bulunmaktadır<sup>195</sup>. Bir kısım deliller, yargılama hukukunun bir dalında kullanılabilir iken, bir başka yargılama hukuku dalında ispat aracı olarak

<sup>191</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 22.6.2001 tarih ve E:1999/2, K:2001/2 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 2 Şubat 2015; Bir başka kararında "...hukuka aykırılık", "yasaya aykırılıktan" daha geniş bir anlama sahiptir, dolayısıyla da gerek pozitif hukuk metinlerine gerekse kişilerin temel hak ve hürriyetlerine ilişkin evrensel hukuk ilkelerine aykırılık bulunup bulunmadığı gözetilmeli ve aykırılığın varlığı halinde hukuka aykırılığın mevcudiyeti kabul edilmelidir" Anayasa Mahkemesi'nin 27.3.1986 tarih ve E:1985/31 K:1986/11 sayılı kararı, (Çevrimiçi), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 2 Şubat 2015

<sup>192</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1412.

<sup>193</sup> <http://www.aliyuksel-hilmiozalp.av.tr/img/uploads/spk.doc>, Y.Y. (Çevrimiçi), 11 Şubat 2015. Ancak, Yargıtay'ın daha sonraki kararlarında farklı yönde hükümler de verilmiştir. Örneğin: Yargıtay 7'nci Ceza Dairesi'nin 2014 tarihli kararına göre; "5271 sayılı CMK md. 116 ve md.119'da, arama kararının hangi hallerde ve ne şekilde alınacağı kanun koyucu tarafından açıkça düzenlenmiş olup, sanık ve dava konusu kaçak eşya hakkında mahkemece verilmiş bir arama kararı olmadığı gibi, gecikmesinde sakınca olduğu gerekçesiyle Cumhuriyet Savcısı tarafından da verilmiş yazılı arama izni ya da Cumhuriyet Savcısına ulaşılması nedeniyle kolluk amirince verilmiş yazılı arama emri de bulunmaması karşısında, **hukuka aykırı arama sonucu ele geçen eşyanın yasak delil niteliğinde olduğu,** eşyanın kaçak olmasının durumu değiştirmeyeceği, sanığın da eşyayı sahiplenmemesi nazara alındığında, Anayasa m.38/2, 5271 sayılı Kanun'un md.206/2-a, md.217/2 ve md.230/1'e göre, **hukuka aykırı surette elde edilen delillere dayanılarak mahkûmiyet hükmü kurulamayacağı,** kaldı ki sanıkta ele geçen 43 adet ilacın kişisel kullanım sınırını da aşmadığı gözetilerek, sanığın beraatı yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi" bozma sebebi olarak görülmüştür. Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin 24.12.2014 tarih ve E.2013/16628, K.2014/22302 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>194</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1412.

<sup>195</sup> Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 1412.

kullanımı yasalarca yasaklanabilir<sup>196</sup>. Vergi yargılama hukukunda hukuka aykırı deliller, biri doğrudan doğruya yasalara aykırı hareket edilmek, diğeri de CMK'nın 148'inci maddesinde belirtilen yasak yöntemler kullanılmak suretiyle iki şekilde elde edilir<sup>197</sup>.

Bir delilin yasak delil olarak nitelendirilmesinden kasıt yasal olarak onun elde edilmesinin ve kullanılmasının yasak olmasıdır. Usule uygun şekilde temin edilmiş bir yargıç kararı olmaksızın yapılan bir aramada ya da yasal prosedüre uyulmaksızın yürütülen bir vergi incelemesinde elde edilen bulgu ve delillerin kullanılması, hukuka aykırı yollardan elde edilmiş bu delillere dayanılmak suretiyle karar verilmesi halinde, söz konusu karar temel hak ve hürriyetlerin ihlali sonucunu doğuracaktır<sup>198</sup>.

Vergi yargılama hukukunda hukuka aykırı elde edilen delillere, daha ziyade vergisel aramalar sonucu düzenlenen tutanakların değerlendirilmesinde rastlanmaktadır. Vergi yargılamasında deliller değerlendirilirken, örneğin arama kararlarını veren sulh ceza yargıçlıklarının kararları ya da vergi suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı nitelikteki vergi ceza davalarına bakan adli yargı mercilerinin hukuka aykırı elde edilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin kararları da dikkate alınmaktadır. Nitekim, vergi mahkemelerince, vergi suçlarına ilişkin adli yargı kararları da değerlendirilmekte ve kimi zaman bu davalar sonuçlanana kadar bekletici mesele sayılmakta ve adli yargıda verilen karara göre bir hüküm verilmektedir.

Bu açıdan Yargıtay'ın hukuka aykırı olarak elde edilen delillere ilişkin kararları vergi yargısı için de yol gösterici mahiyettedir. Yargıtay 7'nci Ceza Dairesi'nin Anayasa'da belirtilen temel haklar yönünden değerlendirmelerde

---

<sup>196</sup> Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 22. Yemin bu türde bir delildir. Vergi yargılama hukukunda kabul edilmezken, diğer yargılama hukuku dallarında kabul edilmektedir.

<sup>197</sup> Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 95-96. CMK'nın 147. maddesindeki hakların anımsatılmaması veya dinlenen tanığa veya bilirkişiye yemin verilmemiş olması veya tanıklıktan çekinme hakkı olanlara bu hakkın tanınmamış olması veya dinlenen tanığa bu hakkın hatırlatılmamış olması bu tür yasak delillere örnek gösterilebilir

<sup>198</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 189.

bulunduğu kararında<sup>199</sup> vergisel aramalara ilişkin dikkate alınması gereken bir karar olup, arama sonucunda düzenlenen tutanakta yer alan bulgular esas alınarak yapılan vergi tarhiyatına ilişkin ihtilaflarda vergi yargıcının adli yargıda verilen bu içtihatları göz ardı etmesi mümkün değildir.

Vergi yargısında hukuka aykırı şekilde elde edilen deliller, genelde arama yoklama tutanaklarının düzenlenmesi sırasında yasalarda aranılan şartların yerine getirilmemesi durumlarında ortaya çıktığı belirtilmişti. Danıştay içtihatlarında bu tür deliller değerlendirmeye alınmamakta ve bu şekildeki aramalarda elde edilen delillerin hukuku aykırı olduğuna hükmedilmektedir. Nitekim, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, hukuka aykırı delil konusundaki bir ilk derece mahkemesi kararını, “*davalı idare tarafından, ihtilaf konusu matrah farkının tespit edildiği el defterlerinin alınması sırasında yoklama fişi mahiyetinde hazırlanan tutanağın, davacının imzadan imtina etmesi üzerine Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci maddesi kapsamında polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığı, el defterlerinin Yasa ve 168 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerinin*

<sup>199</sup> Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin 17.12.2014 tarih ve E.2013/17393, K.2014/22329 sayılı kararı: “...Açıklanan kriterlere uygun makul şüphenin varlığı halinde verilecek adli arama kararında hangi hususlara yer verilmesi gerektiği ise, 5271 sayılı CMK md.119’da ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.7’de düzenlenmiştir. Anılan maddeler uyarınca arama kararında; aramanın nedenini oluşturan fiil, aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya, karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, aranılacak eşyanın elde edilmesi halinde elkoyulup koyulmayacağı hususlarının açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Somut olayda katılan vekilinin şikayet dilekçesinde, sanığın korsan kitap sattığına dair delil ve emareden bahsedilmediği gibi genel, soyut nitelikteki iddialara yer verilmiştir. Sözü edilen dilekçede arama için makul şüpheyi haklı kılan unsurlar yoktur. Şüphe belirli bir olguya dayanmamakta, sadece iddiadan ibaret düzeyde kalmaktadır. Aranılacak kişi, aramanın nedenini oluşturan fiil de belli değildir. Bu şekilde ...işyerlerinin bitişiğinde, girişinde, önünde, sağında ve solundaki kilitli demir dolapla da, adli arama yapılmasına izin verilmesi, **suç işlenmesinin ve tehlikenin önlenmesi amacını aşar ve genel arama boyutuna ulaşan keyfiliğe kaçan kişilerin hukuk güvenliğini ihlal eden hukuka aykırı bir karar olur ki**, böyle bir arama sonucu ulaşılan delillerin yasal nitelikte olduğu kabul edilemez. O halde; Ankara 10. Sulh Ceza Mahkemesi’nin adli aramaya ilişkin olarak verdiği karar hukuka aykırı olup, bu karara istinaden yapılan aramada ele geçen ve asıl delil niteliğini taşıyan kitapların bantrolsüz oldukları yolundaki bilirkişi raporuna dayanılmaz ve Anayasa md.38/6, 5271 sayılı Kanunun md.206/2-a, md.217/2 ve md.230/1 maddelerine nazaran **hukuka aykırı olarak elde edilen bu delil hükme esas alınamaz.**” (UYAP Bilişim Sistemi/ Yargıtay Karar Arama Ekranı, Erişim: Ekim 2015). Şen’in, 2014/Aralık ayında Yargıtay 7. Ceza Dairesince verilen bu karara ilişkin yorumu şu şekildedir: “Görüleceği üzere Daire; basit-önemli, nisbi-mutlak, insan haklarını etkileyen-etkilemeyen türünde, yukarıda işaret ettiğimiz Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nun açık hükümlerine aykırı düşecek bir sınıflandırma yapmaksızın, hukuka uygun yol ve yöntemlerle elde edilmeyen delillerin yargulamada sanığın aleyhine değerlendirilemeyeceği ve kullanılmayacağı sonucuna varmıştır. Bu sonuç tartışmasız doğrudur”. Ersan Şen, **Hukuka Aykırı Arama ve Delil**, [http://sen.av.tr/tr/makale-detay/76/hukuka\\_ayk%C4%B1r%C4%B1\\_arama\\_ve\\_delil.html](http://sen.av.tr/tr/makale-detay/76/hukuka_ayk%C4%B1r%C4%B1_arama_ve_delil.html), 19.10.2015

*öngördüğü usul çerçevesinde ele geçirildiği hususunda idare tarafından bir kanıt gösterilmediği, T.C.Anayasasının 38'inci maddesinde yer alan, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği yolundaki hüküm ve davacının iddiaları karşısında, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş olan el defterleri esas alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı”<sup>200</sup> gerekçesiyle bozmuştur.*

Ancak, anılan bozma kararına uymayan Manisa Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararını inceleyen Danıştay VDDK, arama sırasında düzenlenen tutanakların VUK'un 127'inci maddesi uyarınca düzenlenen tutanaktan farklı olduğunu; yasal defter ve belgelerin hukuka aykırı şekilde davacının işyerinden alındığına dair yasal bir şikayette bulunulmadığını dolayısıyla defter ve belgelerin yükümlü işyerinden hukuka aykırı şekilde alındığı iddiasının dayanaksız/ispatsız kaldığını belirterek, olayda hukuka aykırılığın gerçekleşmediğine hükmetmiştir<sup>201</sup>. Bu içtihat, elde edilen

<sup>200</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin, 13.2.2007 tarih ve E:2005/2169, K:2007/364 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>201</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 26.12.2008 tarih ve E.2007/493, K.2008/754 sayılı kararına göre, “*Her ne kadar davacı; 7.10.2003 tarihinde idare binasında bulunmadığı sırada yukarıda görev unvanları belirtilen yetkililerin, kimlik ibraz etmeksizin ve bilgisi dışında bürosundaki çekmece ve dolapları karıştırarak el defterlerini aldıklarını giderken gördüğünü ve bir hafta sonra daireye çağırdığında kendisinden imzalaması istenen tutanağı imzalamadığını iddia etmekteyse de, iş yerine gidildiği ve defterlerin alındığı tarih olan 7.10.2003 tarihinde ve iş yerinde düzenlenmiş olan, teslim alınan müstahsil makbuzu ve irsaliyeli faturanın mühürlendikten sonra davacıya teslim edildiğini saptayan tutanağın hem iş yerine giden yetkililer ve hem de davacı tarafından imzalanmış olması ve olayın davacının iddia ettiği şekilde gelişmesi halinde bu durumun herhangi bir mercie şikayet yoluyla bildirilmemiş olması karşısında davacının defterlerin alınışının hukuka aykırılığı yönündeki soyut iddiasının kabulüne olanak bulunmamaktadır. Davacı ele geçirilen el defterinin kime ait olduğunu bilmediğini, bu yüzden kanıt kabul edilemeyeceğini de ileri sürmekte ise de vergi inceleme raporuna ek tutanakta yer alan; el defterlerinin iş yerinden alındığı, defter kayıtlarının iş görüşmelerine ilişkin olduğu, defterdeki yazıların kendisi ya da işçilerine yazılmış olabileceği yönündeki anlatımını ve el defterlerinden ayrı ayrı çıkarılan ayrıntılı tespitlere ait maddelerin kapsamıyla ilgili saptamaları hiçbir çekince konulmaksızın imzalanması karşısında, yargılama sırasında ileri sürülen tersine iddiaya hukuksal sonuç bağlanamayacağı yönündeki yargıda isabetsizlik görülmemiştir.*

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

*Tüm bu nedenlerle ihbar üzerine davacı hakkında başlatılan incelemenin usulüne uygun yürütüldüğü ve bu inceleme sırasında davacının iş yerinden alındığı, ticari faaliyetine ilişkin*

delilin hukuka aykırı biçimde elde edilip edilmediği saptanırken, en az delilin elde edilişi kadar, ispat yükü kurallarının da hukuka uygun bir şekilde yorumlanması gerektiğini göstermektedir. İdarenin tesis ettiği işlemin hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı kabul edilmekle birlikte, uyumsuzluk durumlarında hukuka uygun hareket ettiğini ispat edebilmesi için, işlemin dayanaklarını delilleriyle birlikte ortaya koyması gerekmektedir.

Vergisel arama sonucu düzenlenen tutanaklarda, ilgisine haklarının tek tek açıklandığının, bilirkişiye yemin verdirildiğinin, sulh ceza yargıcının arama kararının mevcudiyetinin ayrıntılı biçimde belirtilmesi gerekmektedir. CMK'nın 147'nci maddesinde öngörülen hakların anımsatılmaması veya dinlenen tanığa veya bilirkişiye yemin verdirilmemiş olması veya tanıklıktan çekinme hakkı olanlara bu hakkın hatırlanmamış olması<sup>202</sup>, sulh ceza yargıcının izni olmadan arama yapılması, vergisel arama tutanağının hukuka aykırılığı sonucunu doğuracaktır.

Bir kısım yazarlar vergi incelemesinde uyulması gereken sürelerle ilişkin VUK'un 140/6'ncı maddesinde getirilen düzenlemeye<sup>203</sup> uyulmaması yani belirtilen inceleme sürelerinin aşılması durumunda incelemenin hukuka aykırı hale geleceğinden bu inceleme raporuyla ortaya konulan bulguların "hukuka aykırı bulgu" olarak değerlendirme dışı bırakılması gerektiğini savunmaktadırlar<sup>204</sup>. Ancak kanaatimizce, bu düzenleme ile vergi idaresinin denetim elemanları üzerinde gerçekleştireceği idari denetime ve uygulayacağı disiplin işlemlerine ve diğer idari düzenlemelere bir yasal dayanak hazırlanmıştır. Yasa'da belirtilen sürelerde incelemelerin tamamlanmamasının ne tür bir hukuki sonuç doğuracağına yer verilmemiş olması nedeniyle, öngörülen sürelerin aşılmasının bu incelemeler

---

*olduğu anlaşılan el defterlerinin vergilendirmeye kanıt kabul edilmesinin yasaya uygun olduğu yönündeki ısrar hükmünde hukuka aykırılık görülmemiştir.*" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>202</sup> Aslan, Şentürk, **a.g.m.**

<sup>203</sup> "İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar." (VUK md.140/6).

<sup>204</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 299.

sonucunda elde edilen delillerin ve vergi inceleme raporuyla ortaya konan tespitlerin hukuka aykırı biçimde elde edilen delil olarak kabul edilmesine yasanın bu haliyle olanak bulunmamaktadır<sup>205</sup>. Şüphesiz ki, yasa gerekçesinde yükümlü haklarının korunması için bu yasanın düzenlendiğinin belirtilmesinin de bir anlamı olmadığı söylenemez. Zira, bu düzenleme ve akabinde çıkarılan yönetmelik<sup>206</sup> hükümleri ile getirilen hukuki sorumluluk nedeniyle denetim elemanlarının incelemeleri belirtilen sürelerde tamamlamak zorunda olması ile yükümlülere tanınan hakkın kullanımı mümkün hale getirilmiştir.

Vergi yargılama hukuku kurallarını düzenleyen temel yargılama usulü yasaları olan İYUK'ta ve VUK'ta hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerin delil yasağı kapsamında değerlendirmeye alınıp alınmayacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır<sup>207</sup>. Ancak hukuka aykırı biçimde elde edilen delillere ilişkin Anayasa'nın 38/6'ncı maddesi, tüm yargı mercileri için bağlayıcı nitelikte olduğundan, vergi yargılaması açısından da yasalara aykırı şekilde elde edilen delillerin değerlendirme yasağı kapsamında değerlendirme dışı bırakılması zorunludur<sup>208</sup>.

Bir bulgunun elde edilmesi sırasında ortaya çıkan her seviyedeki hukuka aykırılığın, bu delilin değerlendirme dışı bırakılmasına yol açıp açmayacağı

<sup>205</sup> VUK'un 140/6'ncı madde hükmünün gerekçesindeki; "...Mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmaktadır."; "...Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları, vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır. Bu çerçevede, yapılması öngörülen düzenlemeyle vergi incelemesine başlandığını gösteren tutanağın düzenlenerek mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması kuralı getirilmektedir...(md.11)" şeklindeki açıklamaların söz konusu yasa değişikliğinin daha ziyade yükümlü haklarının korunmasını amaçladığı görülse bile, yasada öngörülen sürelerin aşılması durumunun bir yasal bir müeyyideye bağlanmaması ve hukuki sonuçlarının ne olacağını belirtilmemesi, düzenlemede önemli bir yasa boşluğu olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yasa boşluğu, yargı mercii tarafından süreler aşılarak yazılan bir raporla elde edilen bulguların delil olarak kullanılmasını engelleyecek şekilde yorumlanarak doldurulması kanımızca mümkün değildir. Yasa gerekçesi için bkz.: (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>, 08. Ocak 2016.

<sup>206</sup> "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>207</sup> Kaşıkçı, **Vergisel Arama**, s. 187.

<sup>208</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 189.

konusunda farklı değerlendirmeler yapılmaktadır. Bir kısım yazarlar, değerlendirme yasağının mutlak olduğunu, ihlal edilen hakkın derecesine-ağırlığına bakılmaksızın, hukuka aykırı biçimde elde edilen bir bulgunun hiçbir suretle delil olarak değerlendirilmemesi gerektiğini savunurlarken, diğerleri her bir somut olaya ilişkin ayrı bir değerlendirme yapılması gerektiğini savunmaktadırlar. Bu şekilde hukuka aykırı elde edilen bulgular mutlak ve nispi değerlendirme yasağı başlığı altında incelenmektedir.

### a. Mutlak Değerlendirme Yasağı

Değerlendirme yasağının mutlak bir şekilde yorumlanması gerektiğini kabul eden görüşe göre<sup>209</sup>, bir hakkı doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ihlal edip etmediğine bakılmaksızın hukuka aykırı olarak elde edilmiş bir bulgunun delil niteliğine sahip olmadığı, yargılamada ileri sürülemeyeceği, yargı merciince kabul edilemeyeceği ve gerekçeli kararda hükme esas alınamayacağı kabul edilmektedir<sup>210</sup>. Hukuka aykırı delillerin mutlak manada değerlendirme dışı tutulması görüşünün dayandığı esaslardan biri, delil toplama kurallarına aykırılığın sonuca etkili olup olmaması dikkate alınmaksızın, mutlak bir hukuka aykırılık olarak kabul edilmesidir<sup>211</sup>. Bir diğeri yargılama usulüne ilişkin yasa hükümlerinin de birer hukuk kuralı olmasından hareketle, yasaya aykırılığın her halde hukuka aykırılık anlamına geldiği ve “az ya da çok” hukuka aykırılıktan söz edilemeyeceği için<sup>212</sup>, nicelik-nitelik farkı gözetilmeksizin her seviyede aykırılığın değerlendirme yasağı kapsamında yorumlanmasıdır.

<sup>209</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 188. Yazar, hak ihlaline sebebiyet vermese bile, hukuka aykırı bir vergisel arama ya da bir başka koruma önlemi ya da araştırma işlemi ile elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceğini, örneğin, hukuka uygun başlayan bir vergisel aramada, arama iznini veren kararda belirtilen süre aşıldıktan sonra bir bulgu elde edildiğinde bu bulgunun da delil olarak kabul edilmemesi gerektiğini savunmaktadır. Öztürk de CMK'nın 217/2. maddesi hükmünü “*hak ihlaline yol açmayan en küçük bir aykırılık, elde edilen delili kullanılmaz hale sokacaktır*” şeklinde yorumlayarak, Türk hukukunda mutlak değerlendirme yasağının uygulanması gerektiğini savunmaktadır. Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 214-216; Koca, **Değerlendirme Yasağı**, s. 145.

<sup>210</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 188; Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 217.

<sup>211</sup> Akyürek, **a.g.m.**, s. 66.

<sup>212</sup> Mahmut Koca, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller” (Deliller), **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl:1 S.2, İstanbul, Aralık 2006, s. 224.

Hukuka aykırı elde edilen delilin dolaylı (uzak) etkisi konusundan da ayrıca bahsetmek gerekir<sup>213</sup>. Zira, hukuka aykırı biçimde elde edilen bir delil aracılığıyla elde edilen ikinci delilin değerlendirmeye alınıp alınmayacağı tartışmalıdır. Zehirli ağacın meyveleri olarak da tanımlanan dolaylı etki konusu zehirli ağacın meyvelerinin de zehirli olup olmayacağı noktasında tartışılmaktadır<sup>214</sup>. Zehirli ağacın meyvesi terimiyle kastedilen, yasa dışı soruşturma, arama, yakalama ve sorgulamalara dayanan, tarafsız olup olmadığı belli olmayan, hukuka aykırı bir şekilde toplanmış delillerdir<sup>215</sup>. Hukuki sorun ise, ispatın kaynağı (ağaç) kusurlu olduğundan, ondan kaynaklanan yeni delil de (meyve) aynı kusuru taşıyacağı için<sup>216</sup> hukuken kusurlu olan delillerin mahkemede kabul edilip edilmeyeceğindedir.

Doktrinde büyük ölçüde, “*hukuka aykırı delil*” ile “*Hukuka aykırı delil vasıtasıyla elde edilen delil*” arasında bir ayırım yapılmaksızın yalnızca hukuka aykırı delilden bahsedilmiştir<sup>217</sup>. Delillerin elde edilişindeki hukuka aykırılığın doğrudan veya dolaylı olmasının bir öneminin olmadığı, tüm deliller için geçerli olan mutlak değerlendirme yasağının dolaylı deliller için de geçerli olduğu kabul edilmektedir<sup>218</sup>. Öztürk’e göre, CMK/217-2 maddesi mutlak değerlendirme yasağına ilişkin bu tartışmayı<sup>219</sup> ortadan kaldırmaktadır<sup>220</sup>.

<sup>213</sup> Öztürk, **Delil Yasakları**, s. 217.

<sup>214</sup> Başlar, **a.g.e.**, s. 51.

<sup>215</sup> Başlar, **a.g.e.**, 51.

<sup>216</sup> Florian Geyer, “Zehirli Ağacın Meyvesi”, (Çev. Burcu Başak Uluçay ve Barış Hocaoğlu) Ed. Yener Ünver, “**Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil ve İspat**”, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 458

<sup>217</sup> Gündem, **a.g.e.**, s. 41.

<sup>218</sup> Gündem, **a.g.e.**, s. 41.

<sup>219</sup> Öztürk, **a.g.e.**, s. 217. Yazar’a göre, işkence sonucunda şüphelinin suçunu ikrar etmesi ve suç aletlerinin ya da başkaca delillerin yerini göstermesi durumunda zehirli ağacın meyvaları metaforundan hareketle, bu deliller de değerlendirme dışı bırakılacaktır.

<sup>220</sup> Hukuk güvenliği açısından, hukuka aykırı elde edilen delillerle ispat edilen maddi olaya ilişkin sanığın ikrarının kabul edilip edilmeyeceğini değerlendiren Şen’e göre, “...*hukuka aykırı delillere dayanılarak şüpheli veya sanıktan elde edilen ikrarın da delil olarak kullanılabilmesi ve mahkumiyete esas alınabilmesi mümkün değildir. Hukuka aykırı aramadan elde edilen delilden hareketle ifadesi alınan veya sorguya tabi tutulan şüpheli veya sanığın ikrarı, bu ikrarın alınmasına neden olan delilin hukuka aykırı olması nedeniyle aleyhe delil sayılamaz. Hukuk güvenliği hakkının; suç işlemeyenin cezalandırılmayacağına ve suç işleyeninin cezalandırılacağına olan inancın topluma hakim olması ile korunabileceği söylenebilir. Bizce bu koruma; beraat ve mahkumiyet kararlarının hukuka uygun yol ve yöntemlerle elde edilen delillere dayandırılıp, yargılamanın “hukuk devleti” ilkesine uygun şekilde yapılması olarak anlaşılmalı veya genişletilmelidir*”. Şen, **a.g.m.**



## b. Nispi Değerlendirme Yasağı

Hukuk devleti ilkesinin egemen olduğu bir yargılama sisteminde dahi hakların tümünün mutlak olarak yorumlanması mümkün olmadığından bir kısım hakların mutlak, bir kısmının da nispi koruma altında olduğu kabul edilmektedir. Hangi hukuk kurallarının ihlalinin elde edilen delili değerlendirme yasağına tabi kılacağını belirlemek için Alman içtihatları ve doktrininde hakların karşılaştırılması teorisi ileri sürülmüştür<sup>221</sup>. Bu teoriye göre, sanığın suç işleyerek ihlal ettiği hak ile delil elde edilirken yargılama hukuku kurallarının ihlali sonucunda sanığın ihlal edilen hakkı karşılaştırılmalı ve her somut olaydaki ihlalin niteliğine göre bir hüküm verilmelidir<sup>222</sup>. Alman vergi hukukunda hukuka aykırı yollardan elde edilen deliller bakımından mutlak bir değerlendirme yasağı değil, hukuka aykırılığın ölçütü olarak, yükümlünün temel hak ve özgürlükleriyle korunan haklarının ihlal edilmesi şartını öngören<sup>223</sup> nispi bir yaklaşım benimsenmiştir.

Nispi değerlendirme yasağını savunan görüşlere göre, hukuka aykırı yollardan elde edilen delillere ilişkin değerlendirme yasakları da hükme etkisi açısından aynı şekilde mutlak delil yasakları ve nispi delil yasakları olarak ikiye ayrılarak incelenmelidir<sup>224</sup>. Burada maddi gerçekliğe uygunluğun araştırılmasında, verginin kamusal hizmetlerin karşılanmasındaki zorunluluğu gözetilerek, **kamusal yarar<sup>225</sup> ile vergi yükümlüsünün kişisel yararı arasında bir denge gözetilmesinin gerekliliği vardır.**

Vergiye ilişkin özel bir yorum yaklaşımı olan, ekonomik yaklaşımın da temel amacı, vergisel işlemlerin yorumlanmasında kamusal yararın göz ardı edilmemesi hatta ilk ortaya çıkışı itibarıyla ekonomik yorumla kamu yararına görece bir üstünlük verilmesidir. Bu görüşe göre hukuka aykırı biçimde elde edilen delillerin değerlendirilmesinde bir niceleme yapılmalıdır. Örneğin, sanığın kendisini veya yakınlarını suçlandırıcı beyanda bulunmaya zorlanması ve özel hayatın gizli alanına

<sup>221</sup> Gündem, **a.g.e.**, s. 36.

<sup>222</sup> Gündem, **a.g.e.**, s. 36.

<sup>223</sup> Gümüşkaya, **İspat**, s. 301.

<sup>224</sup> Mehmet Yavuz, "Ceza Muhakemesinde İspat Sorunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi** (TAAD), Yıl:3, S. 9, Nisan, 2012, s. 170.

<sup>225</sup> Başlar, **a.g.e.**, s. 41.

yapılan müdahaleler mutlak delil yasağı kapsamında değerlendirilmeli, aramanın yasaya aykırı olarak gece yapılması halinde, mutlak değil nisbi bir hak ihlalini ifade eden şekilde aykırılık söz konusu olduğundan bu şekilde elde edilen bulgular delil olarak kabul edilebilmelidir<sup>226</sup>.

Akil'e göre, gerek Anayasa'nın 38/6'ncı maddesindeki hükme gerekse de HMK'nın 189'uncu maddesindeki açık hükme göre, "*kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulunan bulgular*" delil olarak kabul edilemeyecektir<sup>227</sup>. Ancak yazar CMK 217/2 deki hüküm de dahil, Anayasa hükmünün isabetli olmadığını savunarak, her türlü hukuka aykırı delili değerlendirme dışı bırakmaya yol açacak nitelikte bir mutlak hükme yer verilmemesi gerektiğini ifade etmektedir<sup>228</sup>. Dolayısıyla her somut olayda, anayasa ile teminat altına alınmış temel hakların ihlâli suretiyle delil elde edilmesi halleri dışında, hukuka aykırı yolla delil elde etmiş bulunan ve bunun değerlendirilmesini isteyen tarafın yapmış olduğu hukuk ihlâli ile onun korunmaya değer menfaatleri arasında bir denge olup olmadığı araştırılmalıdır<sup>229</sup>.

Hukuka aykırı elde edilen delillerin kullanılamayacağına ilişkin kuralların 2001 yılında Anayasa'da düzenlenmesinden daha önce yapılan bir yorumunda, Yıldırım; hukuka aykırı yoldan elde edilmiş bulunan delillerin kullanılmamasını ve değerlendirilmemesini mutlak bir yasak olarak uygulamak yerine, her bir somut olayda, hakkaniyet esasına dayanan elastiki bir çözümün tercih edilmesi gerektiğini savunmaktadır<sup>230</sup>.

Vergi yargılama hukuku açısından hukuka aykırı yolla elde edilen delillere ilişkin değerlendirme yasağı genel olarak idare tarafından sunulan deliller yönünden ele alınmaktadır. Bu açıdan idari bir usul yasasının mevcut olmadığı ülkemizde, vergi idaresinin ya da vergisel arama gibi koruma önlemlerinin uygulanmasında adli mercilerin yürüttüğü faaliyetlerde önemsiz sayılabilecek nitelikte usuli-şekli hatalardan-eksikliklerden en az birinin mevcut olmadığı bir uygulamaya rastlamak neredeyse imkansızdır. Kanımızca, maddi olayı ekonomik yaklaşım çerçevesinde

---

<sup>226</sup> Yavuz, **a.g.e.**, s.170.

<sup>227</sup> Akil, **Hukuka Aykırı Delil**, s. 1247-1248.

<sup>228</sup> Akil, **a.g.m.**, s.1261.

<sup>229</sup> Akil, **a.g.m.**, s. 1261.

<sup>230</sup> Yıldırım, **Delillerin Değerlendirilmesi**, s. 246.

değerlendiren vergi yargısında, vergisel olayın özünü etkilemediğine kanaat getirdikleri önemsiz sayılabilecek nitelikteki hukuka aykırılıkları – ceza yargılama hukukunda olduğu gibi- hiçbir istisnaya yer vermeden, Anayasa'nın 38/6'ncı maddesi ile CMK'da 217/2'nci maddesindeki hükümlerin lafzi yorumuna mutlak bir bağlılık içinde değerlendirme dışı bırakma yerine, yargıca bu konuda bir değerlendirme yetkisi verilmesi, objektif bir değerlendirme ile tespit edilen önemsiz sayılabilecek hata-eksiklik sonucu ortaya çıkan bir hukuka aykırılık nedeniyle elde edilen her bulgunun değerlendirme dışı bırakılmaması daha isabetli olacaktır. Zira tarhiyatın tümünün kaldırılması sonucunu doğuracağı göz önünde bulundurularak ve kamusal hizmetten yararlananların tamamı açısından büyük bir kişisel yarar kaybı ile sonuçlanacağı düşünülerek, kamu ajanı da olsa insani bir uğraş sonucu gerçekleşen eylemiyle kasta dayanmadığı, kişisel hak kaybına yol açmadığı ve olayın esasını da etkilemediğine kanaat getirilen bir hukuka aykırılık sonucunda elde edilen delilin tamamen değerlendirme dışı bırakılıp bırakılmaması konusunda vergi yargıcının bir değerlendirme yetkisinin olması gerektiğini düşünmekteyiz.

Yargı mercilerince her somut olayda delillerin değerlendirilmesi aşamasında, bir delilin elde ediliş biçimi yargılama usulü kurallarına uygunluğu ve evrensel nitelikteki kişi haklarının ihlal edilip edilmediği yönlerinden sıkı sıkıya değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmede, mutlak bir anlayış yerine vergisel arama örneğinden hareket edilecek olursa, yargı merciinden arama kararının alınması sürecini başlatan makul şüphenin varlığının ortaya konulmasından başlayarak, arama sırasında idare ajanlarının ve soruşturma makamlarının üzerlerine düşen yükümlülükleri, (bireye sahip olduğu yasal haklarının hatırlatılması vb) hukuka uygun biçimde yerine getirdiğini ispata elverişli bir şekilde her bir hususun detaylıca tutanak altına alınmasına, tutanağın imzalanması, imzadan imtina durumlarında yasanın aradığı diğer zorunlulukların yerine getirilmesine kadar her aşama, dikkatle değerlendirilmeli ve bu değerlendirme neticesinde, tespit edilen hukuka aykırılık önemsiz sayılabilecek nitelikte ise<sup>231</sup> bu değerlendirme yasağı kapsamı dışında

<sup>231</sup> Örneğin, arama sonucu el koyma durumu söz konusu ise, CMK'nın 127/3'üncü maddesindeki "*Hâkim kararı olmaksızın yapılan elkoyma işlemi, yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde elkoyma kendiliğinden kalkar.*" şeklindeki hükmün hukuka uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı

bırakılabilmelidir. Ancak her halde, elde edilmesindeki hukuka aykırılığa dair hukuki bir değerlendirme yapıldıktan sonra delillerin kullanılmasının hangi gerekçelerle kabul edildiği yargı kararında belirtilmelidir.

## **2. Yasal Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Durumu**

Vergi yükümlülerinin tutmak ve saklamak zorunda oldukları ticari defterler, yasada belirtilen şartların varlığı halinde, ticari uyuşmazlıklarda<sup>232</sup> ve vergi uyuşmazlıklarında delil olarak kullanılabilirler. Yasal olarak düzenlenmesi ve saklanması zorunlu bulunan defter ve belgeler vergi yargısındaki en önemli delillerdir. VUK'un "*defter ve vesikaları muhafaza*" başlıklı 253'üncü maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle düzenledikleri vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

VUK'un 256'ncı maddesi, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetini düzenlemiş olup buna göre, defter ve belgelerini muhafaza etmek zorunluluğunda bulunanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzer ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtları erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorundadırlar.

Ancak vergi idaresi, söz konusu yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazını isterken bazı sürelere de dikkat etmelidir. Örneğin, aramalı incelemeler

---

denetlenecektir. Vergisel aramada, oldukça ciddi miktar ve tutarda kaçak mallar yakalandıktan sonra bunlara el konulması için yargıçtan talepte bulunulması üzerine, yasaya göre yargıç el koymayı takip eden 48 saat içinde değil de 48 saat dolduktan 5 dakika sonra karar vermesi yani öngörülen yasal sürenin 5 dakika aşılması durumunda el koyma kararının, ona dayanılarak yapılan diğer tüm işlemlerin, sürenin 5 dakika aşıldığı gerekçesiyle hukuka aykırı olduğu kabul edilerek değerlendirme dışı bırakılması yerine, bu tür durumları önemsiz bir hukuka aykırılık olarak değerlendirilip, gecikmenin elde edilen delilin hukuki niteliğine bir zarar vermediği açıklanarak hükme esas alınabilmelidir. Yargıç takdir yetkisini kullanırken, hukuka aykırılığın yaratacağı sonuçları hesap ettikten sonra ihlalin önemsizliğine kanaat getirirse gerekçeli kararında bu hususu ayrıntılı gerekçelerle mutlaka izah etmelidir.

<sup>232</sup> Karahan, **a.g.m.**

dışında 5604 sayılı “*Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun*” uyarınca mali tatil süresi içinde yasal defter ve belgeler istenilemeyecektir<sup>233</sup>.

İbraz ödevinin yerine getirilmemesi bir yanda kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilirken, diğer yanda da bireyin kendisi aleyhinde delil sunmasını reddetme hakkını tanımlayan evrensel nitelikteki susma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Alt bölümde yasal defterlerin ve yasal belgelerin ibraz edilmemesi ayrı ayrı incelenecektir.

### **a. Yasal Defterlerin İbraz Edilmemesi**

VUK’un ibraz mecburiyetine ilişkin 256’ncı maddesinde yer alan bu düzenlemelerle, vergi sisteminin düzgün işlemesi için vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar bakımından çeşitli cezai yaptırımlar öngörülmüştür<sup>234</sup>. VUK md. 359/a-2’de “*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümden, yükümlünün işyerinde başlatılan vergi incelemesi sırasında ya da dairede inceleme için yasal koşulların olduğu durumlarda yükümlüye yapılan tebliğe rağmen ibraz ödevinin yerine getirilmemesi ile gizleme suçu oluşmuş olur<sup>235</sup>.

VUK’a göre defter tutmak zorunda olan vergi yükümlülere için ibraz ödevi, bunlar tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve

<sup>233</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 5.6.2012 tarih ve E. 2011/414, K. 2012/3368 sayılı kararında, “*defter belge isteme yazısının davacı şirket ortaklarına 2.7.2007 ve 6.7.2007 tarihlerinde tebliğ edildiğinin görüldüğü, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanununun 1. maddesinin 4. bendinde, Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının talep edilemeyeceği, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılamayacağı düzenlemesine yer verildiği, dava konusu olayda ise davacı şirketten defter ve belgelerin mali tatil içerisinde istenildiğinin anlaşıldığı, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı*” gerekçesiyle davayı kabul ederek tarhiyatı kaldıran Mahkeme kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>234</sup> Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin geniş tartışma için bkz.: Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 159-298.

<sup>235</sup> Kaşıkçı, **a.g.m.**, s. 281.

tespitinin kolaylaştırılması amacıyla düzenlenmiştir<sup>236</sup>. Bu yükümlülük, tutulması zorunlu bulunan her türlü defter, belge ve karneyi kapsamaktadır<sup>237</sup>. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda iki durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, yasada öngörülün ya da öngörülmesin herhangi bir defterin ya da belgenin istenildiği halde sunulmamasını usulsüzlük olarak değerlendiren VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi, ikincisi ise yükümlünün vergi matrahının belirlenebilmesi için resen takdir yoluna gidilmesidir<sup>238</sup>. Danıştay Dokuzuncu Dairesi bir kararında alış-satış belgeleri ibraz edildiği halde yasal defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesini hukuka uygun bulmuştur<sup>239</sup>.

Bu bağlamda defter belge ibraz etmeme fiili için birinci müeyyide olarak öngörülen özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde; bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'inci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan yükümlüler hakkında maddede yazılı miktarda özel usulsüzlük cezası kesileceği kuralına yer verilmiştir. Yasanın 253'üncü maddesinde ise bu yasaya göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, 256'ıncı maddesinde; geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla mücbir

---

<sup>236</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, (Vergilendirme Yöntemleri )** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 82.

<sup>237</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 82.

<sup>238</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 82-83.

<sup>239</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 23.9.2014 tarih ve E.2014/2985, K. 2014/5628 sayılı bozma kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Ocak 2015).

bir sebep olmaksızın ibraz edilmeme durumunda özel usulsüzlük cezası kesilecektir<sup>240</sup>.

Bu konuda vergi yargısındaki söz konusu ceza hükmünün yorumuna kısaca değinmek gerekirse, yasal defter ve belgelerini ibraz etmeyen yükümlülere özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için, kendisine ayrıca bir bildirimde bulunulmasının gerekip gerekmediği konusunda Danıştay Dördüncü Dairesi'nin içtihadı, ayrı bir tebligata gerek olmadığı doğrudan ceza kesilebileceği yönünde iken<sup>241</sup>, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun son içtihadı ayrı bir yazılı bildirim aranması gerektiği yönündedir<sup>242</sup>.

## **b. Yasal Belgelerin İbraz Edilmemesi**

Yasal defterler delil olarak kullanıldığı için ibrazı zorunlu görülürken, bunların dayanağı olan belgelerin ibrazının gerekip gerekmediği hususunda Danıştay içtihatları, defterlerin ibraz edildiği halde belgelerin ibraz edilmemesinin de resen

<sup>240</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 13.10.2014 tarih ve E.2013/6819, K.2014/6037 sayılı bozma kararına göre, "...davacı şirketin, 213 sayılı Kanununun 256. ve 257. maddeleri gereğince kendisine yüklenen 2007 yılına ait **defter ve belgeleri ibraz görevini yerine getirmediği açık olduğundan kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı, sadece ihbarnamede ceza döneminin yanlış yazılması cezayı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olmadığından, 213 sayılı VUK mükerrer 355/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasında yasal isabet görülmemiştir.**" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>241</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 3.11.2011 günlü ve E:2011/4367, K:2011/9021 sayılı kararı'ndaki gerekçe şu şekildedir: "**Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 376 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirildiği, sözü edilen düzenlemeler uyarınca ilgili dönem beyannamelerini elektronik ortamda süresinde vermesi gereken davacının bu yükümlülüğünü yerine getirmediği, Kanunun mükerrer 355'inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen, Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hususu uyumsuzluk konusu cezanın dayanağı olan Genel Tebliğin Resmi Gazetede yayınlanmış olması nedeniyle yerine getirilmiş olduğundan, davacının kendisine yasal müeyyideleri de ihtiva eden bir yazı tebliğ edilmediği yolundaki iddiasına itibar edilemeyeceği...**" (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

<sup>242</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.11.2014 tarih ve E.2014/1120, K.2014/1199 sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında yasanın ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerektiğinin kurala bağlandığı, maddede öngörülen usulde yazılı bildirim yapılmadan kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezalarını kaldıran Ankara 2.Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararını onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

takdir nedeni olarak sayılması gerektiği yönündedir<sup>243</sup>. Candan, defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin, VUK md. 30/4 hükmüne göre resen takdir nedeni sayılması gerektiğini, dayanağı olan belgeleri ibraz edilmeyen yasal defterlerin, ihticaca salih olmadığı, yani delil olarak kabule elverişli olmadığını savunmaktadır<sup>244</sup>.

Tutulması zorunlu olan yasal defterlerin delil vasfının münhasıran bu defter ve belgelerin mevcudiyetine bağlanması mümkün değildir. Yani bu belgeler olmasa da defterlerin yükümlü lehine ya da aleyhine delil olarak kullanıldığı durumlar olabilir. Bununla birlikte vergi hukuku açısından inceleme elemanı tarafından istenildiğinde ibraz edilen belgeler ile defter kayıtları arasında bir uyumsuzluk olduğunda tespit edilen bu uyumsuzluk yükümlü aleyhine değerlendirilecektir. Eğer istenildiği halde defterlerin dayanağı olan belgeler ibraz edilmiyorsa, bu durum da yine kayıtların ihticaca salih olmadığına bir karine teşkil eder. Eğer ibraz edememe durumu bir mücbir sebepten kaynaklanıyorsa bu defa yükümlünün kayıtları ya da beyanlarının hukuki durumu tartışmalı hale gelir. Bu durumda ispat yükü idareye geçeceği için bu amaçla, yükümlüden KDV indirimlerini faturaları düzenleyen firmalardan birer fotokopisini temin etmek suretiyle belgelendirmesi istenebilir<sup>245</sup>.

<sup>243</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 26.5.1998 tarih ve E.1997/2792, K.1998/2160 sayılı kararından, aktaran: Candan, **Vergilendirme Yöntemleri**, s. 83.

<sup>244</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 83.

<sup>245</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 22.5.2009 tarih ve E.2009/698, K. 2009/2601 sayılı kararıyla, *"...davacı şirketin 2002 yılı defter ve belgelerinin ...ibraz edilmediği, buna göre düzenlenen inceleme raporu uyarınca katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek tarhiyatın yapıldığı, davacı tarafından 24.9.2007 tarihinde defter ve belgelerin İstanbul'dan Tekirdağ'a vergi dairesine ibraz edilmek üzere götürülürken TEM Otoyolu üzerinde aracın yanması sonucu tüm defter ve belgelerin yandığı, mücbir sebepten dolayı ibraz edilemediği belirtilmiş ise de, davacı şirketin ek süre isteminin kabul edildiği 24.8.2007 tarihinden sonra onbeş gün beklenilmesine rağmen ibraz ödevini yasada öngörülen şekilde mevcut bir mücbir sebep olmaksızın ek süre içinde yerine getirmediğinin açık olduğu, Mahkemelerince verilen ara kararı ile davacıdan 2002 yılına ait yasal defterlerine kaydettikleri gider ve maliyet olarak indirimine konu edilen, yangında zayi olduğu belirtilen alış faturalarını düzenleyen firmalardan temin edilecek faturaların alt nüshalarının fotokopileri ile tespit davasına ve adli bilirkişi raporuna delil teşkil eden her türlü belgenin ibrazının istendiği, ibraz edilen belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, bilirkişi raporundaki indirimi kabul edilebilecek nitelikteki giderleri tevsik eden bilgisayar dökümü toplamının indirimine konu edilmesi ve 2002 yılı aylar itibarıyla düzenlenen katma değer vergisi beyanlarına göre 2002/3,4,5,6,7,9,10,12 nci aylar için belirlenen tutar üzerinden matrahın azaltılmasının mahkemelerince de uygun görüldüğü gerekçesiyle davanın kısmen reddine karar verilmiştir."* şeklindeki Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nin kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).



Danıştay VDDK bir kararında, mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesi durumunda, yükümlü beyanlarının hukuka aykırılığı yönünde bir inceleme yapılmaksızın KDV indirimlerinin reddedilemeyeceğini, bu anlamda beyanların gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin iddiaların ispat yükünün idarede bulunduğuna hükmetmiştir<sup>246</sup>. Nitekim, ilgili yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, vergi hukukunda "*ilk görünüş ya da doğruluk karinesi*" adı verilen hukuksal ön kabulden yararlanırlar<sup>247</sup>.

Yargıtay, defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin mevcut olmaması halinde defterlerin delil olarak kullanılamayacağı görüşündedir<sup>248</sup>. Buna karşılık, defterlerin delil kuvvetini böyle bir şarta bağlamaya yasanın lafzı ve ruhunun uygun olmadığı ileri sürülmektedir<sup>249</sup>.

Vergi hukukunda yasal defterler esas itibariyle yükümlünün hesap ve işlemlerinin belgelendirilmesi amacıyla tutulur. Bununla birlikte vergi incelemesinin

<sup>246</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/185, K.2014/225 sayılı kararında: "...davacının muhasebe kayıtlarını tutan mali müşavir ...'in bürosunda 20.12.2005 tarihinde çıkan yangında 2001 ila 2005 yıllarına ait tüm defter, belge, gelir, gider faturalarının yandığı ve durumun İtfaiye Daire Başkanlığı'nun 26.12.2005 tarihli yangın raporu ile belgelendirildiğinden, Ankara 3. Ticaret Mahkemesinin 16.11.2006 günlü ve E:2006/7, K:2006/496 sayılı kararı ile belirtilen yıllara ilişkin defter ve faturalar hakkında zayi belgesi verildiği, bu nedenle davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemediği anlaşıldığından, 3065 sayılı Kanunun 34'üncü maddesinde belirtilen şekil şartlarının gerçekleşmemesinin indirimde engel olmadığı ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendi uyarınca vergilendirmede gerçek durumun esas alınması gerektiği, olayda, davacının indirim konusu yaptığı katma değer vergilerini gerçekte ödeyip ödemediği yolunda bir incelemeye gidilmediği gibi yangında yandığı bildirilen ve mahkeme kararıyla da tespit edilen gelir gider faturaları ile emtia alım faturalarının ibraz edilmediğinden bahisle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesinde yasa hükümlerine ve hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle vergilendirmeyi kaldıran, Ankara 2. Vergi Mahkemesinin ..." ısrar kararı oyçokluğuyla onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>247</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.3.2015 tarih ve E.2015/14, K.2015/133 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>248</sup> "Defterlerdeki borç kayıtlarının dayanağı olan tediye ve tahsil fişlerinin mevcut olmaması karşısında bu kaydın hukuken bağlayıcı olup olmayacağı irdelenmek ve incelenmek ve sonucuna göre karar verilmek gerekir." Yargıtay. 11. Hukuk Dairesi'nin, 11.05.1993 tarih ve E. 92/3112, K.93/3405 sayılı Kararı (YKD.1993, C. XIX, S.11, s.1667) Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin, 09.07.1986 tarih ve E.3492, K.4315 sayılı kararı. Daha önceki kararlarında Yargıtay "Tacirin ticari defterlerinin dayanakları olmasa bile, defterler yasaya uygun olduğu takdirde tacirin lehine delil olabilir" görüşündeydi. Aktaran: Karahan, **a.g.m.**

<sup>249</sup> Reha Poroy, Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, 13. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 153; Eriş Gönen, "**Açıklamalı – İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, C.I**", Adalet Matbaacılık, Ankara, 1987, s. 463'ten aktaran, Karahan, **a.g.m.**

usullerini düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171/5'inci maddesindeki “Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek” hükmü gereği defterlerin üçüncü şahıslar açısından da ispat aracı olarak kullanılabilmesi anlaşılmaktadır. Bu anlamda vergi hukukunda, tutulması zorunlu olan defterlerin yükümlülerin ticari alacaklarıyla ilgili olmak üzere sahipleri lehine delil olarak kullanılacağına dair bir düzenleme mevcut değildir<sup>250</sup>. Bununla beraber defterlerin ilgili yasalarda öngörülen şekil ve usullere bağlı olarak doldurulmuş olması (ihticaca salih olması VUK md. 30/4) şartıyla lehlerine, şekil ve usuli şartlara aykırı şekilde düzenlenmişse ya da birbiriyle çelişkili hususlar içeriyorsa ancak aleyhlerine delil olarak kullanılmaktadır.

### 3. Susma Hakkı ve Vergi Yargılama Hukukundaki Görünümü

Susma hakkı<sup>251</sup>, hukuki gelişim süreci içerisinde, devletin ceza yargılaması tehdidi altındaki kişilere bir müdafiden faydalanma hakkını ve oradan da adil yargılanma hakkını kazandıran hukuksal gelişmeleri ortaya çıkartan haklar mecmuasının ilk halkasıdır<sup>252</sup>. Ceza yargılamasında, şüpheli ya da sanığın hiçbir zorlamaya maruz kalmadan dilediğinde sessiz kalabilmesi, kişinin özgür iradesini koruyan usul güvencelerinin başında gelir<sup>253</sup>. Kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde “zorlayıcı” yöntemlere başvurulması susma hakkının ihlali sonucunu doğurur<sup>254</sup>. Bir başka ifadeyle susma hakkı ile kişinin kendi mahkûmiyetine yardımcı olmaya mecbur bırakılmamasına güvence getirilerek, kişinin kendisini koruması sağlanır<sup>255</sup>. Bu nedenle İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının koruma altına

<sup>250</sup> Mahmut Vural, “Türk Vergi Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 64, Aralık 1986, s. 62. (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.

<sup>251</sup> Billur Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 139-149.; Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunu'ndaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu” (Susma Hakkı), **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 15, S. 1, 2013, (Basım Yılı: 2014) s. 29-40; Serhat Sinan Kocaoğlu, “Susma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi** Yıl, 2011/1, s. 29-58.

<sup>252</sup> Kocaoğlu, **a.g.m.**, s. 34.

<sup>253</sup> Aydın, **a.g.m.**, s. 147-158.

<sup>254</sup> Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 139-140.; Şenyüz, **Susma Hakkı**, s. 30.

<sup>255</sup> Şenyüz, **Susma Hakkı**, s. 30.

aldığı önemli haklardan biri de susma hakkıdır. Sözleşmede açıkça belirtilmeyen susma hakkı, aleyhine delil oluşturulmasını engellemeyi<sup>256</sup> de içerecek şekilde kendi aleyhine delil vermeme hakkı kapsamında değerlendirilmektedir<sup>257</sup>.

Adil yargılanma hakkı çerçevesinde susma ve kendini suçlamama hakkı, kişinin hem kendi aleyhine beyanda bulunmama, hem de aleyhte belgeleri vermeme hakkını içermektedir<sup>258</sup>. Bir savunma aracı niteliğinde olan susma hakkı, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanamamasını ifade eder<sup>259</sup>. İHAM susma hakkına ilişkin bir kararında, “...*Kendi kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır. ...Yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvurucuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır. ....Sonuç olarak, 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir*” şeklinde hüküm kurmuştur<sup>260</sup>.

İHAM adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirdiği susma hakkı konusunda, oldukça özgürlükçü bir içtihat geliştirmiştir. Mahkeme normalde devletlerin vergi cezaları, vergi denetim yöntemleri ile ilgili takdir yetkisi hakkında bir değerlendirme yapmamaktadır. Ancak, bir vergi incelemesi sırasında kendinden istenen belgeleri vermeyerek susma yolunu tercih eden yükümlülerin, para cezasına çarptırılacak olmasını dahi susma hakkının ihlali olarak değerlendirmektedir<sup>261</sup>.

İnceoğlu, kişinin kendi aleyhine delil sunmama hakkı çerçevesinde İHAM kararları ışığında, susma hakkının, belge ve ticari kayıtları vermeyi reddetme

<sup>256</sup> Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XV, Y. 2011, S. 3, s. 381.

<sup>257</sup> Daha geniş tartışma için bkz.: Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (A) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu” (Susma Hakkı), **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 285, Mayıs 2005, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 192.

<sup>258</sup> Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s. 263.

<sup>259</sup> Billur Yaltı, **Susma Hakkı**, s. 24.

<sup>260</sup> Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Mükellefin Adil Yargılanma Hakkı- III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim, 2000, S. 145, s. 124, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10 Mart 2015. Benzer İHAM kararları için bkz: JB v. Switzerland, İHAM, 03.05.2001 tarih ve No: 31827/96; Funke v. France, İHAM, 25.02.1993 tarih ve Ser.A, No.256-A, 16 297;

<sup>261</sup> Üstün, **a.g.m.**, s. 383.

hakkıyla (Saunders Kararı)<sup>262</sup> birlikte suç isnat edilmesi beklentisi olması kaydıyla hem dava öncesi soruşturma safhasını, hem de sonrasını kapsadığını savunmuştur<sup>263</sup>. Vergi cezaları açısından, Funke kararından hareketle bir kıyas yapıldığında, kendisinden istenilen belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle Funke'nin, para cezasına çarptırılmasını, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin ihlali olarak değerlendiren İHAM'in, VUK'un 359'uncu maddesinde istenilen defter ve belgeleri ibraz etmeyen yükümlünün hapis cezasına çarptırılmasını insan hakları açısından daha ağır bir ihlal olarak kabul edeceği savunulmaktadır<sup>264</sup>. Diğer taraftan, bu içtihadı pratikte katılmanın mümkün olmadığı, zira aksi durumda, yükümlülerin beyanlarının aksinin idarece ispatının neredeyse imkansız hale geleceği öne sürülmektedir<sup>265</sup>.

Susma hakkı kapsamında kendini suçlamama hakkının ceza hukukundaki içeriğiyle vergisel suçlar bakımından uygulanabileceğini kabul etmek vergi sistemi açısından önemli sorunlara yol açabilecektir<sup>266</sup>. Yasal defter ve belgelerin ibrazından kaçınan yükümlüye, bu ödevini yerine getirmesini sağlamak üzere hiçbir yaptırım uygulanmamasını kabul etmenin, defter ve belge düzenleme, alma, verme ve bunları saklama ile diğer bilgileri verme ödevinin yerine getirilmesini yükümlünün keyfine bırakmak suretiyle beyana dayalı vergi sistemini işlemez hale getireceği savunulmuştur<sup>267</sup>. Nitekim, susma hakkı kapsamında değerlendirilen defter, kayıt ve belgeleri gizlemenin, ibraz etmemenin, VUK'un 359'uncu maddesi ile düzenlenen kaçakçılık cezası kapsamında değerlendirilmesine ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasına ilişkin ceza hükümleri, anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla iki defa itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülmüştür<sup>268</sup>.

İlk olarak Ankara 7'nci Asliye Ceza Mahkemesi'nin somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne götürdüğü yasa hükümlerinin incelenmesi neticesinde Mahkeme; kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezanın, devlet ile vergi

<sup>262</sup> Saunders v. UK., Appl. No. 19187/91, 17.12.1996, para. 67;

<sup>263</sup> İnceoğlu vd. **a.g.e.**, s. 246.

<sup>264</sup> Üstün, **a.g.m.**, s. 386.

<sup>265</sup> Üstün, **a.g.e.**, s. 386.

<sup>266</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 299, Temmuz-2006, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.

<sup>267</sup> Başaran-Yavaşlar, **a.g.e.**

<sup>268</sup> Üstün, **a.g.m.**, s. 364.

yükümlüsü arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, yasada belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırım olduğu, iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanmasının idarî bir uygulama sonucu olmayıp, yasada belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırım olduğu, dolayısıyla Anayasanın 38'inci maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezalarının yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık olmadığı gerekçeleriyle “defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler” yönünden hapis cezası uygulanmasına yönelik kuralın Anayasa aykırı olmadığına oy birliği ile hükmetmiştir<sup>269</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği diğer kararın Mahkeme önüne getirilmesinin gerekçesi ise<sup>270</sup> Anayasa'nın 38/5'inci maddesindeki “Hiç kimse kendisini ve yasada gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.” hükmüdür. Mahkemenin oyçokluğu ile alınan kararı aşağıdaki gibidir:

*“Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, “Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” hükmüne yer verilmiştir. İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın “susma hakkı” olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir.*

*... Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir.”<sup>271</sup>*

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararındaki temel gerekçe, susma hakkının suçlanmayla başlayan bir hak olmasıdır. Susma hakkı kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Buna göre kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler

<sup>269</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 11.03.2003 tarih ve E. 2002/55, K. 2003/8 sayılı kararı, 16.12.2003 tarih ve 25318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 1 Mayıs 2014.

<sup>270</sup> Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi somut norm denetimi için Anayasa Mahkemesine taşımıştır.

<sup>271</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 18 Mayıs 2007 tarih ve 26526 sayılı kararı, 31.1.2007 tarih ve E.2004/31, K.2007/11 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, 11 Eylül 2014.

aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla tutulması öngörülen defterlerin istenildiğinde yetkililere ibraz etme zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlar olarak nitelendirildiğinden, incelenen normun kişinin kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceğine hükmedilmiştir<sup>272</sup>.

Yukarıda aktarılan, İHAM içtihatları, Anayasa hükümleri ile Anayasa Mahkemesi içtihatları birlikte değerlendirildiğinde, Anayasa Mahkemesi kararının defter ve belge ibraz etmemeyi açık şekilde susma hakkı kapsamında değerlendiren İHAM içtihatlarıyla bağdaşmadığı açıktır. Mahkeme, her ne kadar ibraz etme zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmeyi birbirinden farklı durumlar olarak nitelendirmekte ise de, ibraz isteminin bizzat bir suç isnadına dayandığı<sup>273</sup>, ibraz durumunda isnad edilen suçların delillendirileceği ve bu şekilde bireyin aleyhine hukuki sonuçlar doğuracağından, bireyin kendi aleyhine doğacak bu hukuki sonuçları engelleme amacıyla susma hakkını kullanabilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, defter ve belgelerin gizlenmesi, susma hakkı kapsamında görüldüğünde ve yaptırımsız bırakıldığında kamu düzeni bakımından büyük sakıncaların ortaya çıkacağına da kuşku bulunmamaktadır. Vergi yasaları da bu amaçla söz konusu gizleme fiilini bir suç olarak tanımlayarak parasal ve hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza düzenlemiştir. Burada, susma hakkının kullanımı ve yarattığı sonuçlar bakımından, yargı aşamasında beyanda bulunmaması ya da sorguda susması

---

<sup>272</sup> Üstün, **a.g.m.**, s. 377, 378. Daha geniş açıklama ve İHAS bağlamında değerlendirme için bkz.: Üstün, **a.g.e.**, s. 365-387.

<sup>273</sup> Candan, yükümlülerin defter ve belgeleri örneğin sahte veya içeriği bakımından yanıltıcı fatura düzenlediği sabit bulunan yükümlüden aldığı faturalarla giderlerini belgeleyen bir yükümlünün durumuna benzer hallerde vergi kaçırdığı veya vergi suçu işlediği kuşkusunu yaratan bir kısım verilerden hareketle ibrazı istenilmişse, bu durumda ibraz isteğinin gerisinde bir isnad bulunduğunun açık olduğunu, buna karşın ibraz isteğinin belli yükümlü gruplarını hedef alan programlanmış yaygın vergi denetimleri çerçevesinde yapılması durumunda ise bir isnadın bulunmadığı bu nedenle de, vergi idaresinin denetim yetkisi ile kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulmasında zorunluluk bulunduğunu belirtmiştir. Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Uluhan, Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 276-277.

ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi-gizlenmesi arasında bir farklılık olmadığı açıktır.

Hukuki tartışma, Anayasa'nın 38/5'inci maddesinde yer alan “*Hiç kimse kendisini ve yasada gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” şeklindeki norm ile Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2'nci maddesindeki defter ve belgelerin gizlenmesini bağımsız bir suç sayan normun çatışmasından kaynaklanmaktadır<sup>274</sup>. Eğer Anayasa'da düzenlenen ve İHAM içtihatlarıyla paralel hükümler içeren susma hakkına ilişkin hükümde mutlak ve genel bir anlayış benimsenmeyip, vergi yasaları açısından bir istisna getirilmiş olsa idi<sup>275</sup>, bu durumda bir norm çatışmasından söz edilmeyecekti. Ancak bu haliyle ortada açık bir norm çatışması olduğundan ve Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararı ile bu çatışmanın çözümlenemediği görüldüğünden, bu yorum sorununun yasama meclisi tarafından yeni bir anayasal düzenleme ile çözümlenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinden dolayı yükümlüler bir tarafta 3 kat vergi ziyayı cezalı tarhiyatla, diğer tarafta ceza yargılamasında kaçakçılık suçundan dolayı karşılaşılan hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalarla muhatap olmaktadır. Kanımızca, susma hakkı açısından Anayasal bir değişikliğe gidilmeksizin bulunabilecek orta yol, Şenyüz'ün de belirttiği gibi söz konusu fiil nedeniyle vergisel nitelikteki cezalarla yetinerek, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilini kaçakçılık suçu olarak değerlendiren VUK 359/A-2<sup>276</sup>de öngörülen hapis cezalarının gözden geçirilmesi ve kaldırılması olabilir<sup>277</sup>.

Defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunun “susma hakkı” kapsamında değerlendirilmesi tartışmasının yanı sıra, mahkeme safhasında incelenmek üzere ara karar ile yasal defter ve belgelerin istenilmesine rağmen mahkemeye ibraz edilmemesi durumunda, vergi yargısı İYUK'un 20'inci

---

<sup>274</sup> Şenyüz, **Susma Hakkı**, s. 35.

<sup>275</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s. 38.

<sup>276</sup> “*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.*” (VUK 359/A-2)

<sup>277</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s. 39. “*...ibraz etmeme fiilinin kabahat olarak hâlihazırdaki Vergi Usul Kanunu'nun 353/4'üncü maddesindeki halinden farklı olarak cezası diğer ibraz etmemelere göre ciddi farklılık taşıyacak şekilde özel usulsüzlük kabahatinin ayrı ve nitelikli bir fiili olarak düzenlenmesi susma hakkı bakımından Anayasa'ya aykırılıkla ilgili sorunları ortadan kaldıracaktır*”

maddesine<sup>278</sup> dayanarak, dosyaya sunulmuş olan bilgi ve belgelere göre bir karar vermek zorundadır. Eğer başkaca bir delil mevcut değilse Danıştayca defter ve belgeler mahkemeye sunulmadığı için iddiaların kanıtlanmamış olduğuna hükmedilmektedir<sup>279</sup>”

Öte yandan, Danıştay içtihatları açısından değerlendirildiğinde, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda KDV indirimlerinin reddedilmesi suretiyle yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara ilişkin içtihatların istikrarlı olduğunu söylemek mümkün değildir. KDV tarhiyatlarına ilişkin uyuşmazlıklar hakkında temyiz incelemesi yapan Üçüncü Daire ile Dokuzuncu Daire'nin içtihatları ve bu içtihatların Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na yansımaları birbirinden farklıdır<sup>280</sup>. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin içtihadı, mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına sunulmadığı halde, mahkemeye sunulan defter ve belgelerin incelenmesi gerektiği,

<sup>278</sup> “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.” (İYUK md.20/1-2)

<sup>279</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 19.3.2008 tarih ve E.2006/2786, K.2008/1393 sayılı kararı bu yöndedir. “...Davacıya düzenlenen 20 faturadan 14 ünün basım tarihinden önceki tarihleri içerdiği, davacı şirket yetkilisi tarafından tutanağa alınan ifadesinde; adı geçen şirketin ortaklarının tanınmadığı, bu şirkete yaptırılan nakliye işi için sonradan fatura düzenlendiğinin belirtildiği, öte yandan vergi inceleme elemanınca düzenlenen raporda saptanan hesaplardaki karışıklıkla ilgili olarak mahkemelerince verilen ara kararına rağmen yükümlü tarafından defter ve belgelerin ibraz edilmediği gibi herhangi bir yanıt da verilmemesi karşısında söz konusu faturalarda yazılı harcamaların yapıldığını ispat edemeyen davacı adına bu faturalarda yazılı katma değer vergisi indiriminin reddi ve kayıtların düzeltilmesi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin ...kararının temyiz istemi ...reddedilmiştir (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Aralık 2013).

<sup>280</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre, “...Vergi Dava Daireleri Kurulu ise vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. (md.17/1). “Toplantı ve görüşme yeter sayısı ...Vergi Dava Daireleri Kurulu için ise onüçtür.” (md.17/3). Danıştay vergi dava daireleri olarak görevlendirilen 3. 4. 7. ve 9. dairelerdeki üyeler arasından başkanlık kurulunca seçilerek Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda görevlendirilen üyelerce bu tür uyuşmazlıklara ilişkin kararlar 11/10; 13/8 şeklindeki birbirine oldukça yakın sayıdaki oy çoğunluğuyla alınmaktadır. Diğer yandan Danıştay'daki 4 vergi dava dairesindeki başkanlar dahil üye sayısının 2015 yılı itibariyle yaklaşık 38 olduğu göz önünde bulundurulunca, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu yapısıyla daire içtihatlarını ne ölçüde temsil edeceği tartışmalıdır. Örneğin bir konuda, 3 hatta 4 dava dairesinde oy çokluğuyla verilen kararlarına karşı ilk derece mahkemelerince verilen ısrar kararlarının, bu dairelerin söz konusu kararlarına muhalefet eden üyelerinin görevlendirildiği Vergi Dava Daireleri Kurulu heyetinde onanması mümkündür.



ancak mücbir sebep bulunmadığı durumlarda da davanın reddedilmesi gerektiği yönündedir<sup>281</sup>. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin içtihadı da Üçüncü Daire gibi, mahkemeye ibraz edilen yasal defter ve belgelerin incelenmesi gerektiği yönündedir<sup>282</sup>.

Diğer yandan, yasal defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmemesi durumunda, KDV indirimlerinin reddedilmesi suretiyle yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda, taraflarca defter ve belgelerin delil olarak değerlendirilmesi amacıyla mahkemeye sunulmasını kabul etmeyerek tarhiyatları onayan ve anılan (KDV daireleri olarak görev yapan) Danıştay Üçüncü ve Dokuzuncu Daireleri'nin bozma kararlarına karşılık yerel mahkemelerce verilen davanın reddi yolundaki ısrar kararları 2013 yılından itibaren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda onanmaktadır<sup>283</sup>. Davanın reddi yönündeki ilk derece

<sup>281</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 24.09.2014 tarih ve E.2014/2492, K.2014/3975 sayılı kararı bu yöndedir. “...*Bu durumda, kendisine düşen ispat külfetinin gereği olarak davacı tarafından süresinden sonra da olsa ibraz edilen ve vergi idaresince evvelce incelenmemiş olan bu defter ve belgelerin gerçek bir hukuki muameleyi yansıtmayı yansıtmadığı ve bu nedenle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin gerçekten yüklenilmiş olup olmadığı hakkında, 213 sayılı Kanunun 135'inci maddesi uyarınca karşıt inceleme yetkisine de sahip olan vergi idaresinin düzenlediği belge uyarınca davacının faturalarını kullandığı mükellefler hakkında yapılan tespitler incelenerek karar verilmesi gerekirken defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyat yönünden davanın reddi yolunda verilen kararda... hukuka uyarlık görülmediğinden...*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>282</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin, 13.11.2014 tarih ve E.2014/7247, K.2014/7969 sayılı kararı bu doğrultudadır. “*Bu durumda, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesi yerinde ise de, davacı tarafından, defter ve belgelerin nihayet bulunabildiği ve incelenmek üzere hazır olduğu, istenmesi halinde ibraz edilebileceği dava ve temyiz dilekçesinde ileri sürüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesinin de haberdar edilmek suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyumsuzluk hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.*” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>283</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.4.2014 tarih ve E.2013/214, K.2014/208 sayılı kararı “...*Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.*

(...) *Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu*

mahkemelerinin verdiği kararların hukuka uygun olduğuna hükmederek 2013 yılında içtihat değişikliğine giden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun oy çokluğuyla aldığı karar artık bir içtihadı dönüştürmüştür<sup>284</sup>. Fakat bu içtihadın da Danıştay Başkanlık Kurulu'nun bir tasarrufuyla her an değişebileceğini de göz ardı etmemek gerekmektedir<sup>285</sup>.

#### 4. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemlerde Delillerin Değerlendirilmesi

##### a. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemler

Vergi mevzuatında peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiş olup<sup>286</sup>, bu kavramlar vergi hukuku doktrinine borçlar hukukundan aktarılarak kazandırılmıştır<sup>287</sup>. Vergi yükümlülerinin ve sorumlularının vergi kaçırma amacıyla özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak akdettiği sözleşmelere vergisel nitelikli peçeleme sözleşmeleri

---

*doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılmasında bulunmamaktadır.*

*Böyle olunca; vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet" in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).*

<sup>284</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.3.2015 tarih ve E.2015/14, K.2015/133 sayılı kararı bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>285</sup> Nitekim, Danıştay VDDK, yükümlü adına düzenlenen VTR'lerin ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığı yönünde 2 yıl boyunca kararlar verdikten sonra, 10.2.2016 tarih ve E.2016/91, 2016/91 sayılı kararıyla bu içtihadından dönebilmıştır.

<sup>286</sup> Danıştay UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Vergi Dava Dairesi Karar Arama Ekranında "peçeleme" kelimesi için tüm vergi dava daireleri kararları arasında yapılan taramada sadece 59 karara rastlanmıştır. Bu kararlardan en yeni tarihli karar 6.2.2008 tarihli aşağıda atıf yapılan karardır. "Peçeleme" sözcüğü 2008'den itibaren hiçbir Danıştay kararında kullanılmamıştır. Diğer taraftan "muvaaza" kelimesi için yapılan taramada, bu ibarenin kararlarda daha fazla (338 kararda) kullanıldığı görülmektedir.

<sup>287</sup> Yılmaz, Peçeleme, s. 1763.

denilmektedir<sup>288</sup>. İdare ve yargı organları ise vergi yükümlülerinin bu çabalarının peçeleme amaçlı olduğu sonucuna ancak ekonomik yaklaşımı<sup>289</sup> kullanmak suretiyle olayın gerçek iktisadi öz ve amacını ortaya çıkararak<sup>290</sup> varırlar. Dolayısıyla bir işlemi, peçeleme sözleşmesi olarak nitelendirebilmek için, yükümlülerin bu özel hukuk sözleşmesini<sup>291</sup> haksız bir ekonomik çıkar elde etmek amacıyla yaptığının hukuki delillerle saptanması gerekir. Bu saptama yeterli ve somut delillerle ortaya konulmuş ise, bu durumda vergi idaresi ve vergi yargısı vergilendirmedeki görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu esas alarak<sup>292</sup> bir yargıya varabilirler.

Peçeleme, borçlar hukukunun bir kurumu olan muvazaa ile benzerlik gösterir<sup>293</sup>. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan irade arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır. Muvazaa, bir sözleşmede tarafların yaptıkları sözleşmenin ya hiç hüküm doğurmaması ya da görünürdeki sözleşmeden başka bir gizli sözleşmenin hükümlerini doğurması konusunda anlaşmalarıdır<sup>294</sup>. Muvazaalı işlemlerde görünüşteki işlem geçersiz, gizlenen işlem geçerlidir<sup>295</sup>. Örneğin daha az KDV ödemek için düşük bedelli fatura düzenlemek, asıl yüksek bedelli mal teslimini gizleme amacını taşıyan muvazaalı bir işlemdir. Bu durum tespit edildiğinde aradaki fark kadar tarhiyat yapılır. Eğer ortada gizlenen bir ikinci sözleşme mevcut değilse, muvazaalı işlem yine de geçersizdir<sup>296</sup>.

Vergi yasalarında düzenlenen istisnalar dışında vergi yükümlülerinin akdettiği özel hukuk sözleşmelerinin, VUK'un 8/3'üncü maddesindeki "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi*

---

<sup>288</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 26. Akkaya, **Vergilendirme İlkeleri**, s. 37.; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 72-73.; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 72. Kırbaş'a göre "...medeni hukuk kurumlarını ya da sözleşme şekillerini mahir bir kullanışla vergi borcunu azlatma eylemine vergi peçeleme veya vergide kaçamak denir."

<sup>289</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 27.

<sup>290</sup> Yılmaz, **Peçeleme**, s. 1761.

<sup>291</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s. 1761.

<sup>292</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 26.

<sup>293</sup> Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa- II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:82, Yıl:7, Ekim 1999, s. 26

<sup>294</sup> Şefik Taylan Akman, "Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi"**Ankara Barosu Dergisi**, Yıl, 66, S. 3, 2008, s. 28.

<sup>295</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 28.

<sup>296</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 28.

*sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz”* şeklindeki hükme göre hukuki geçerlik kazanmayacağı açıktır. Bu sözleşmelerin vergiden kaçınma amacıyla peçeleme amaçlı kullanıldığına kanaat getirilmişse, VUK bağlamında vergisel olayın ve ilişkinin gerçek mahiyetinin esas alınarak çözüm getirilmesi gerekmektedir.

Muvazaalı olduğu kanıtlanan bir işlem eğer özel hukuk hükümleri açısından baştan itibaren geçersiz sayılan bir sözleşme ise bu sözleşme ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın geçersizliğine hükmedilir<sup>297</sup>. Örneğin bir yükümlünün haciz korkusuyla elindeki gayrimenkulü çıkarmak amacıyla onu tapuda üçüncü bir kişi adına tescil ettirmesi durumunda bir tapu harcı söz konusu olacaktır. Ancak adli yargı mercilerince bu devir/satış işleminin muvazaa nedeniyle geçersizliğine hükmedildiği ve tapudaki tescilin iptali sağlandığında, ödenen tapu harcının da düzeltme talebi üzerine yükümlüye iadesi gerekir<sup>298</sup>. Muvazaalı bir işlemde hukuk uygulayıcısı gerçek durumu saptamak ve bu gerçek maddi olayı vergisel açıdan nitelendirmekle yetinirken, peçelemeye bu saptama ve nitelemeye ek olarak somut maddi olay yerine vergilendirmede esas tutulacak varsayımsal olayı da belirlemek durumundadır<sup>299</sup>.

Kanuna karşı hilenin özel bir türü olan peçelemeye<sup>300</sup>, muvazaaya benzer şekilde vergi yükümlülükleri, sözleşme yaparken vergiyi doğuran olayı, vergilendirme dışında tutabilmek amacıyla gerçekte olduğundan farklı göstermeye çalışırlar<sup>301</sup>. Bu yoruma uygun olarak, peçeleme, borçlar hukukundaki muvazaanın vergi hukukuna aktarılmış hali olarak kabul edilmektedir<sup>302</sup>. Peçelemeye, vergi yasası özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine bu nitelikleriyle değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçları için başvurulur<sup>303</sup>. Vergi yükümlülerinin, vergi yasasında öngörülen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi için hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma

<sup>297</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 28.

<sup>298</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>299</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 103.

<sup>300</sup> Övül Çölgezen, “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 346, Haziran 2010, ss. 69-74, s. 74.

<sup>301</sup> Yılmaz, **Peçeleme**, s. 1762.

<sup>302</sup> Muvazaa ile peçeleme kurumlarının benzerlik ya da farklılığı konusunda, daha geniş tartışma için bkz.: Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 28.; Yılmaz, **Peçeleme**, s. 1776-1779.

<sup>303</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 73.

olanağını kötüye kullanmış olması gerekir<sup>304</sup>. Tıpkı muvazaa iddiasında olduğu gibi, vergi yargılamasında da bir olayda peçeleme olduğunu ispat yükü, kural olarak onu iddia eden vergi idaresine aittir<sup>305</sup>.

Peçeleme sözleşmelerine, en yaygın şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye (md. 12) ve transfer fiyatlandırması<sup>306</sup> yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin (md.13) uyuşmazlıklarda rastlanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında ekonomik gerekçeler ışığında vergisel motivasyonun varlığı araştırılır. Zira çok uluslu şirketlerde vergi ve benzeri ödemeler bir maliyet unsuru olarak değerlendirildiğinden, vergiden kaynaklı maliyetleri azaltma çabaları en başta gelen amaçlardan biri olduğu için yükümlüler, mümkün olan her yoldan vergiden kaçınmaya çalışmaktadır<sup>307</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen bu hükümlerle örtülü kazanç müessesesine emsal bedeli belirleme yöntemleri (transfer fiyatlandırması yöntemleri) ve peşin fiyat sözleşmeleri gibi yeni uygulamalar getirilmiştir<sup>308</sup>. Söz konusu yeniliklerin kabul edilmesinde, AB uyum süreciyle birlikte uluslararası vergi hukukunda transfer fiyatlandırmasına ilişkin çalışmaların etkili olduğu bu anlamda en önemli kaynağın OECD rehberi olduğu kabul edilmektedir<sup>309</sup>.

Vergi yükümlülerinin fiyat mekanizmasından yararlanarak kârlarının bir kısmını vergilendirmeden kurum dışına aktarmalarını önlemek için, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesiyle, transfer fiyatlandırması yoluyla

---

<sup>304</sup> Saban, **a.g.e.**, s. 73.

<sup>305</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 27.

<sup>306</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23.12.2011 tarih ve E:2009/3657, K:2011/7706 sayılı kararıyla "...ortakları bakımından ilişkili olduğu şirkete faiz tahakkuk ettirmeksizin nakit para kullandırarak transfer fiyatlandırması yoluyla kazancının bir kısmını örtülü biçimde dağıtmak ve taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlandığı aktife kayıtlı mesken niteliğindeki gayrimenkulünü emsaline göre düşük bedelle satmak suretiyle beyanı gereken kurum kazancını azaltması nedeniyle, 2007 yılı için re'sen salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davayı reddeden Samsun Vergi Mahkemesinin 21.5.2009 tarih ve E.2008/734, K.2009/496 sayılı kararı..." onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).

<sup>307</sup> Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, (Emsallere Uygunluk) Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 38.

<sup>308</sup> Ateş, **a.g.e.**, s. 23-24.

<sup>309</sup> Ateş, **a.g.e.**, s. 24. "Bu yeni düzenleme ile birlikte müessese uluslararası vergi hukuku terminolojisine paralel olarak transfer fiyatlandırması adını almıştır. Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin getirilmesiyle, vergi idaresi ile yargı arasında uyuşmazlıklara sebep olduğu gerekçesiyle literatürde eleştirilen "emsaline göre göze çarparcak derecede" deyimine ilişkin bir ölçü veya oran bulunmaması sorunu çözümlenmiştir."

örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğine dair hüküm konulmuştur. Bu hükümle vergi matrahlarının aşındırılması ve hazine zararının doğmasının önlenmesi amaçlanmıştır<sup>310</sup>. Transfer fiyatlandırmasında olduğu gibi, hukuk düzeninin tanıdığı özel hukuk müesseselerinden yararlanmak suretiyle vergi sisteminin öngördüğü düzenlemelerle çatışan ve öngörülükleri amaçlara aykırı biçimde, biçimsel hukuki işlemlerle hakkın kötüye kullanımı hiçbir hukuk sisteminde koruma görmez<sup>311</sup>. Bu bağlamda, peçeleme işlemlerindeki vergi normunun lafzı ile amacı arasındaki görünüşteki farktan yararlanılmasının ve somut maddi olayın, bu fark doğrultusunda manipüle edilmesinin hukuken kabul edilmesi mümkün değildir<sup>312</sup>.

Sonuç olarak peçeleme ile muvazaa arasında benzerlik ve farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda, vergisel saikle gerçekleştirilen bir işlemin muvazaalı bir işlem mi olduğu ya da peçeleme amaçlı yapılan bir işlem mi olduğunun belirlenmesinin net bir kriteri olduğunu söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte Akkaya'nın saptaması şu şekildedir.

*“Muvazaada genellikle ulaşılmak istenen hedefe (vergisel çıkar sağlama) gerçekte yapılmak istenen işlemin dışında bir işlemle ulaşılır. Yapılan ve yapılmak istenen olmak üzere iki ayrı işlem daima mevcuttur. Dış dünyaya görünüşteki işlem yansıtılır. Peçelemede ise yapılan ve yapılmak istenen işlem aynıdır. Yapılan işlem özel hukuk bakımından geçerlidir. Vergisel çıkara değişik içerik ve biçimde bir veya birden fazla özel hukuk işlemiyle ulaşılır<sup>313</sup>”.*

<sup>310</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 2.6.2014 tarih ve 2013/3764, K.2014/2580 sayılı kararı ile Manisa Vergi Mahkemesi kararındaki “...davacı şirketin sermayesine iştirak ettiği şirkete, yıl içinde yapılacak sermaye artışına mahsuben, 28.10.2006 tarihli yönetim kurulu kararına dayanılarak "avans" adı altında yaptığı ödemenin, 26.12.2007 tarihinde sermayeye ilave edilerek kapatıldığı tespit edilen olayda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde **örtülü kazanç dağıtımının varlığı için öngörülen şartların gerçekleştiği**, kullandırılan paranın avans olarak muhasebeleştirilmiş olmasının, bu duruma bir etkisi bulunmadığı, sunulan finansman hizmeti katma değer vergisinin konusuna girdiğinden yeniden düzenlenen 2007/12 dönemi katma değer vergisi beyannamesi üzerine, anılan dönem için 87.843,35 TL katma değer vergisinin iadesinin reddedilmesinde yasal isabetsizlik görülmediği” yönündeki hüküm fıkrasını onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Ocak 2015).

<sup>311</sup> Akkaya, **Vergilendirme İlkeleri**, s. 38.

<sup>312</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 39.

<sup>313</sup> Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 107

Vergi borcunun doğumunun nitelendirildiği özel vergi yasalarında da vergiden kaçınmayı amaçlayan ve peçelemeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu tür düzenlemelere örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesindeki emsal kira bedeli uygulaması, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesindeki emsal bedeli ve emsal ücret uygulaması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesi<sup>314</sup>, 11/b ve c bendi<sup>315</sup> ile 13'üncü maddesi<sup>316</sup>, Damga Vergisi Kanunu'nun 4/1 inci maddesi<sup>317</sup>, Emlak Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi, Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesi<sup>318</sup> sayılabilir<sup>319</sup>.

### **b. Peçeleme Sözleşmelerindeki Delillerin Değerlendirilmesi**

Vergisel amaçla yapılan peçeleme sözleşmelerinin en çok görüldüğü uyuşmazlık türü şirket yapılandırılmalarından kaynaklı transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımına ilişkin uyuşmazlıklardır. Nitekim bu nedenle bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda “şirketlerin bölünmesi” konusunda yeterli düzenleme bulunmazken, yeni 6102 sayılı yasada şirket bölünmeleri konusunda ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir<sup>320</sup>. Ticaret şirketlerinin bölünmesine ve hisse değişimine ilişkin düzenlemelerin, vergi hukuku açısından tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi kurallarının maddi hukukunu<sup>321</sup> teşkil etmek gibi bir işlevi vardır. Bu bağlamda 5542 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mevcut olmayan bölünme ve hisse değişimine ilişkin hükümlerin, 5520 sayılı yasaya konulmasıyla,

<sup>314</sup> Türkiye'den vergi oranlarının düşük olduğu yurt dışına sermaye kaçışını önlenmesini amaçlar.

<sup>315</sup> Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider arasında sayarak gider olarak yazılmasını yasaklamaktadır.

<sup>316</sup> Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını özetle: “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır” şeklinde tanımlamak mümkündür.

<sup>317</sup> “Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılması ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunması”

<sup>318</sup> Akkaya, **a.g.e.**, s. 107.

<sup>319</sup> Vergi kanunlarındaki vergiden kaçınmayı önleme amaçlı düzenlemelerin incelendiği çalışma için bkz.: Nurettin Bilici, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler” Ed. Billur Yaltı, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 196.

<sup>320</sup> Daha detaylı açıklamalar ve eski Ticaret Kanunu ile TTK karşılaştırmaları için bkz.: Dursun, **a.g.e.**, s. 80-83.

<sup>321</sup> Dursun, **a.g.e.**, s. 81.

bir yandan şirketlerin yeniden yapılandırılmalarına olanak sağlanmış, diğer taraftan da şirket yapılandırmalarına ilişkin müktesebatı AB müktesebatı ile uyumlu hale getirerek<sup>322</sup>, Türk şirketlerine daha rekabetçi ve dışa açık bir ekonominin olumlu dışsallıklarından yararlanma imkanları sunulmuş oldu.

Nitekim anılan yasal değişiklikler sonrasında yapılan oldukça büyük ölçekli bir şirket yapılandırmasının incelenmesi neticesinde vergi idaresince bu yapılandırmaya ilişkin resen tarhiyat yapılması üzerine bu tarhiyat bir vergi uyuşmazlığına dönüştürülmüştür. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki şirket bölünmelerine ilişkin hükümler doğrultusunda gerçekleştirilen söz konusu kısmi bölünme işleminde, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı yönünde tespit ve değerlendirmelerin yer aldığı kapsamlı bir inceleme raporu düzenlenmiştir. Yükümlü şirket tarafından, gerçekleştirilen kısmi bölünme neticesinde şirket sermayesinde meydana gelen azalmayı telafi etmek için enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ile iştirak kazancı istisnası tutarlarının sermayeye eklenmesi işlemlerinin işletmeden çekiş sayılarak peçeleme amaçlı yapılan örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendiren söz konusu vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyat dava konusu edilmiştir. Söz konusu uyuşmazlığı karara bağlayan İstanbul 6'ncı Vergi Mahkemesi'nin Haziran 2014 tarihli bu kararının<sup>323</sup> bundan sonra karşılaşılabilecek kısmi bölünme işlemlerine de etkisi olabileceği düşünülerek bu tez çalışmasında etraflıca incelenmiştir.

Davacı şirket tarafından, aktifinde bulunan X... AŞ hisselerini Y... Holding AŞ'ye devretmek suretiyle gerçekleştirdiği kısmi bölünme işlemi sırasında meydana gelen sermaye azaltımının telafisi amacıyla iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı fonunun ve enflasyon düzeltmesi olumlu farkının sermayeye ilavesi nedeniyle, yapılan sermaye arttırımının "peçeleme" olduğu gerekçesiyle adına cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Davacı X AŞ kısmi bölünmenin yasaların cevaz verdiği şekilde yapıldığı, herhangi bir vergi kaybının oluşmadığı, bu aşamada yapılacak bir vergilendirmenin kısmi bölünmeyle sağlanmaya çalışılan avantaja ters

<sup>322</sup> Dursun, **a.g.e.**, s. 81

<sup>323</sup> İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 19.6.2014 tarih ve E.2013/2614, K.2014/1304 sayılı kararı vergi idaresince Danıştay'da temyiz edilmiş olup, temyiz istemi hakkında henüz bir karar verilmemiştir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Eylül 2014).



düŖeceđi ve mükerrer vergilemeye sebep olacağı, kısmi bölünme esnasında ne bölünen ne de bölen Ŗirkette herhangi bir kazanç ortaya çıkmadığını ileri sürmüŖtür.

Mahkeme kararında, Avrupa Birliği'nin kurucu antlaŖmalarından biri olarak kabul edilen Roma AntlaŖması'nın "*Mevzuatın YakınlaŖtırılması*" baŖlıđını taşıyan bölümde yer alan 100'üncü maddesi hükmüne göre Avrupa Konseyi'nin kurumlar vergisine iliŖkin kabul ettiği iki temel direktiften birine atıfta bulunarak<sup>324</sup> Ŗirketlerin birleŖmesi, bölünmesi, katılması veya hisse senedi deđiŖimi gibi konularda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yönelik olan ve "*füzyon direktifi*" olarak anılan bu norm ile topluluk Ŗirketlerinin uluslararası alanda gücünü artırmak için birleŖmelerinin teŖvik edilmesinin amaçlandığı vurgulandıktan sonra, devamında Avrupa Birliği'nde Ŗirket birleŖmelerine iliŖkin uygulamayı ele alan ve sınır ötesi Ŗirket yapılandırmalarında vergisel dezavantajları kaldırmayı amaçlayan "*Ŗirket BirleŖmeleri Yönetmeliği'ne (Cross-Border Merger Directive (CBMD) Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009)*" ve OECD yönetmeliklerine göre, Ŗirket yapılandırmalarında Ŗirketler ve Ŗirketin yapılandırmasına katılan hissedarlar tarafından reel bir gelir elde edilmediği durumlarda doğrudan bir vergisel sonuç doğurmayacağı belirtilmiŖtir.

Uluslararası mevzuattaki, Ŗirketlerin kısmi birleŖmesine iliŖkin düzenlemelerden bahsedildikten sonra konunun Türk vergi hukukundaki durumu irdelenmiŖtir. Buna göre AB Uyum yasaları çerçevesinde Ŗirket birleŖmelerine iliŖkin hükümlerin ölkemizde faaliyet gösteren tam yükümlü kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesini teŖvik edici hükümleri de barındıran iki temel yasada düzenlendiğini, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda birtakım kazanç unsurlarının dönem sonunda ortaklara dağıtma yerine, Ŗirketlerin sermayelerine eklemek suretiyle sermaye yapılarının güçlendirilmesini amaçlayan, uluslararası rekabete dayanıklı ve piyasalarda sıklıkla yaŖanan ekonomik krizlerdeki yapısal riskleri azaltmayı hedefleyen birtakım istisna vb. müesseselerin getirildiğini belirterek konuya iliŖkin yasal mevzuatı aktarılmıŖtır.

---

<sup>324</sup> **1. Direktif:** 23/07/1990-90/434/EEC- "*Farklı üye ölkelerdeki Ŗirketlerin birleŖme, bölünme ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimi direktifi*"; **2. Direktif:** "23/07/1990-90/435/EEC-Farklı üye ölkelerin ana Ŗirketlerin ve bağlı Ŗirketlerin vergilendirilmesinde ortak kurallar direktifi" dir.

Bu bağlamda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasındaki, kısmî bölünmenin, tam yükümlü bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam yükümlü bir sermaye şirketine devretmesinin, bu yasanın uygulanmasında kısmî bölünme hükmünde olduğu ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu, kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceği, taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devrinin zorunlu olduğunun hüküm altına alındığını belirtmiştir<sup>325</sup>.

Mahkeme kararında, ayrıca tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporundaki tespitlere yer verilerek, tarhiyatın gerekçesinin davacı şirketten devir esnasında diğer şirkete aktarılan aktiflerle birlikte devredilen pasif düzenleyici hesapların bölünülen şirkette aynı hesap adı ile görülmemesi nedeniyle yapılan bu işlemin işletmeden çekiş sonucunu doğuran bir işlem olarak değerlendirmesi olduğu aktarılmıştır.

<sup>325</sup> Konuya ilişkin kararda "...Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ'e yer verilmiştir. Tebliğin, "Sermaye Azaltılması" başlıklı ikinci maddesinde; "Kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye teşkiline yönelik olarak 4684 sayılı Yasala getirilen hüküm gereğince, aynı sermaye karşılığı elde edilen hisseler aynı sermaye koyan şirketin ortaklarına da intikal ettirilebilecektir. Bir başka ifadeyle, aynı sermaye karşılığı iktisap edilen hisseler, aynı sermaye koyan şirkette kalabileceği gibi, bu şirketin ortaklarına da verilebilecektir. Aynı sermaye konulması karşılığında alınan hisselerin aynı sermaye koyan şirkette kalması yerine, bu şirketin ortaklarına intikal ettirilmesi halinde, şirketin esas sermayesinde azaltma ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bu durumda, kısmi bölünmede bölünen mal varlığı parçaları mevcut veya yeni kurulacak şirketlere kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulur. Bölünen şirketin bu payları kendi pay sahiplerine verebilmesi için sermayesini azaltması gerekir. Bu azaltma, pay sahiplerine verilecek payların değeri kadardır." "...Sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak ve isteğe bağlı şekilde nakit olarak veya şirket bilançosunda yer alan hesapların müsait olması ve üçüncü şahısların haklarını zedelememesi şartıyla, öncelikle şirketin üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği sermaye ve kar yedeklerinden karşılanması suretiyle yapılması da mümkündür." şeklinde düzenleme aktarılmıştır.

Mahkeme kararının devamında ulusal ve uluslararası mevzuattaki hüküm ve uygulamalarla vergi inceleme raporundaki tespitler aktarıldıktan sonra, Türk vergi hukukundaki ekonomik yaklaşımın yanısıra ABD'deki vergi yargılama hukuku yaklaşımları da birlikte değerlendirilerek olayda hangi yorum metodunun ve yaklaşımların uygulandığı etraflıca açıklanmıştır<sup>326</sup>:

<sup>326</sup> Karardan aktarılan kısımlardan da görüleceği üzere, Türk vergi yargısı kararlarında bu konuya ilişkin emsal kararlar olmadığı için, emsal nitelikli kararların bulunduğu ABD vergi yargısı içtihat ve yaklaşımlarından da yararlanılmıştır.

**“Vergi Hukuku Doktrinine Göre Şirket Birleşmelerine İlişkin Yasaların Yorumu;**

*Yargılama hukukunun temel amacı maddi gerçeği ortaya çıkarmak olduğuna göre vergi ihtilaflarında mahkemenin değerlendirmesi gereken iki husus vardır. Birincisi maddi gerçeği aydınlatacak olan deliller ve delillerin kabul edilebilirlik yönünden değerlendirilmesi; diğeri de delillerle aydınlatılan ispatlanan maddi gerçekliğin hukuki statüsünü belirleme faaliyetidir ki bu da pozitif hukuk normlarının yani kanunların yorumlanmasıyla gerçekleşir.*

*Dava konusu uyumsuzlukta şirket sermayesinde meydana gelen azalmayı telafi etmek için enflasyon düzeltilme olumlu farkları ile iştirak kazancı istisnası tutarlarının yer aldığı hesapların sermayedeki azalışı telafi etmek amacıyla kullanılmasının, VUK hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde yorumlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.*

*Hakimlerin ürettiği bir hukuk sistemi olarak nitelendirilen Anglo-Sakson hukuk sisteminde uyumsuzlukların giriftliğine ve nitelendirilen kanun metinlerinin yoruma muhtaçlığına bağlı olarak bir çok yorum teorisi geliştirilmiştir. Yargıçların genel olarak çok mecbur kalmadıkça bir teorik yaklaşımı sürdürmedikleri her bir olaya özgü olarak farklı yaklaşımlardan yararlandıkları öne sürülmektedir. Mahkemeler bu anlamda önündeki her derdest davanın içeriğine, zorluğuna bakarak, farklı yorum metodlarına başvurabilmekteler.*

*Ticari şirketlerin birleşme ve devirler yoluyla yeniden yapılandırılmalarında ve uluslararası ölçüğe kavuşarak global ticari organizasyonlara dönüşen bu şirketlerin vergilendirilmelerinde oyun kurucu kuralları büyük ölçüde ilk defa belirleyen ve bu kuralları yargı içtihatlarıyla yorumlayarak uluslararası hukuk literatürüne kazandıran Amerikan yargılama hukuku pratiğinden yararlanmak gerekecektir. Amerikan vergi yargılama hukuku doktrininde yaygın şekilde kullanılan "Altın İlke Kuralı"na (Golden Rule) göre, bir yasanın muhakemesinde bir normatif düzenlemede, bir kural açık anlamına göre yorumlanması durumunda bariz bir şekilde hakkaniyete aykırılık ortaya çıkıyorsa ya da bizzat kanun metninin genel anlamıyla çelişki arz ediyorsa, kuralın böylesi hükümlerden kaçınacak şekilde yorumlanması gerektiğini kurala bağlar (Black's Law Dictionary (9th ed. 2009) Golden Rule). Burada altın ilke, muhakeme sırasında, mahkemenin açık bir mantıksızlıktan ve hakkaniyete aykırılıktan kaçınma hakkını meşru görmektedir.*

*Yine Amerikan vergi yargısında ticari işlem ve sözleşmelerin vergi hukukuna özgü yorumlanmasına yönelik geliştirilen “Ekonomik Esas” (Economic Substance) doktrinini biri objektif, diğeri sübjektif olmak üzere iki önemli varsayımı vardır. Birincisi bir ticari işlemin vergisel avantaj dışında bir ekonomik esasın olması (objective economic substance), ikincisi ise vergi yükümlüsünü uyumsuzluk konusu sözleşmeyi yapmaya sevk eden vergisel olmayan bir ticari amacının bulunmasıdır (sübjektif business purpose). ACM Partnership v. Commissione [1998] kararında Üçüncü Federal İstinaf Mahkemesi, uyumsuzluğun çözümünü vergi yükümlüsünün yaptığı sözleşmelerin vergisel açıdan itibar edilebilir bir ekonomik esasının olup olmadığına bağlı olduğunu belirtmiştir. Kararda ele alınan özel hukuk sözleşmesinin arka planında hem ekonomik esasın herkes tarafından anlaşılabilir objektif bir yönünün, hem de olaya ve kişiye özgü sübjektif ticari bir motivasyonun/amacının olmasını gerektiği öne sürülmüştür. Bu karara göre ekonomik anlamda sahte işlemlerin ayırt edici özelliği, objektif ve sübjektif bu faktörlerin birbirinden ayrı ayrı değil, ilişkili faktörlerin bir arada değerlendirilmesi sonucunda vergisel sonuç elde etmenin dışında başkaca bir ticari amacı olmayan sözleşme ve işlemler olmasıdır.... Vergisel avantajı olmasaydı hiç girililmeyecek olan bir ticari işlemin ekonomik dayanağı*

Danıştay Dördüncü Dairesi bir kararında, kanuni ve iş merkezi Hollanda'da bulunan Y... adlı şirket ile davacı arasında imzalanan "Teknik Yardım Sözleşmesi"nin peçeleme amaçlı yapıldığına yönelik davalı idare iddialarını aşağıdaki gerekçeyle kabul etmeyerek davacı lehine hüküm kuran İstanbul 4'üncü Vergi Mahkemesi kararını onamıştır.

---

*olduğundan bahsedilemeyeceği Amerikan vergi yargısı içtihatlarında, aynı şekilde "esasın şekle üstünlüğü" (substance over form) doktrini de gerçekleştirilen ticari işlemlerin özüne öncelik verilerek, şekli biçiminin ötesine geçilerek yorumlanması gerektiğini ifade edilmektedir(...)*

*Kısmi bölünmede; bölünen şirket ile devralan şirket arasındaki ilişki bir devirden öte bir halefiyet ilişkisi olup, devralınan varlıklar yönünden, devir alan şirket, devir eden şirket yönünden eski şirketin devamı niteliğindedir. Kısmi bölünme sonucu şirket ortaklarına devralan şirket hisselerinin verilmesi, ortakların servetlerinde her hangi bir değişime sebep olmamakta, ancak devreden şirket açısından sermaye azalışı ile sonuçlanmaktadır. Bu durum kısmi bölünmenin hukuksal, ticari ve ekonomik bir sonucudur. (...)*

*Uyuşmazlığın özünde, vergi müfettişinin, bilançonun değerlerinde bir azalma ve buna bağlı bir artış olmaksızın gerçekleştirilmesi mümkün olmayan bölünme işleminin peçeleme gibi salt vergisel bir amaçla yapıldığını, şirketin ya da ortakların reel bir gelir elde ettiğinin, şirketlerin aktif işletmelerinin rasyonelleştirilmesi ya da yeniden yapılandırılması gibi mantıklı ticari veya organizasyonel birtakım nedenlere dayandırılarak yapılmadığının hukuki deliller aracılığıyla ispatlaması gerekmektedir.*

*Yukarıda anılan ulusal ve uluslararası hukuk normları, yargılama hukuku ilkeleri ve vergi yargılama hukuku doktrinlerinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde; ...alanında faaliyet gösteren davacı şirket, aktifinde kayıtlı bulunan X A.Ş.'nin %... ve .. A.Ş.'nin %... oranındaki hisselerinin ... Y. Holding AŞ'ye devretmek suretiyle kısmi bölünme işlemi gerçekleştirmiştir. Bu bölünme işleminin salt vergisel amaçlarla yapılıp yapılmadığına gelince, biri (...) gibi subjektif amaçlarla ( ...) objektif ekonomik amaçlarının bulunmadığını kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, her halde daha iyi bir yönetim sağlamak amacıyla alınan kısmi birleşme kararı doğrultusunda, kanunların öngördüğü usule bağlı kalınarak yapılan muhasebe işlemlerinde salt bir vergiden kaçınma güdüsünün bulunmadığı diğer bir ifadeyle bir peçeleme işleminin varlığından söz etmenin mümkün olmadığını kabulü gerekir. Bu işlemlerin organizasyonel amaçlarla yapılmadığını... ortaya koyan bir delil inceleme raporunda da mevcut değildir.*

*Bu durumda; davacı şirketin, ... vergisel avantajlardan yararlanmasını engelleyecek bir yasal hükmün olmadığı, dolayısıyla da kısmi bölünme işlemiyle amaçlanan "işletmenin bir parçasının (iştirak hisselerinin) yeni bir şirkete ya da mevcut bir şirkete aktarılmasının" bakılmakta olan olayda yasanın cevaz verdiği şekilde gerçekleştiği, bu hisselerin satışından doğacak kazancın, devralan kurum tarafından elden çıkartılmasına kadar ertelendiği görülmüştür.*

*Sonuç olarak kısmi bölünmeyi düzenleyen ilgili kanun maddelerine aykırı şekilde, iştirak kazançları istisnasının ve enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının sermayeye ilavesi dışında kullanılması gibi bir durum söz konusu olmadığından, gerek kanun metninin lafzi yorumuyla gerekse de yapılacak amaçsal bir yorumla, şirket ya da ortaklar açısından elde edilen reel bir gelirden ya da peçelemeden bahsedilemeyeceğinden söz konusu işlemlerin işletmeden çekiş olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. ...*

*Bu nedenle kanunun getiriliş amacına da uygun şekilde daha iyi bir yönetim ve sermayenin daha etkin kullanımı amacıyla yapıldığı kanaatine varılan kısmi birleşme işlemi sırasında sermaye yapısında meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla yapılan işlemlerde, enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının ve iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına ait fonların şirket ya da ortakları açısından reel bir gelir elde edilmesi sonucunu doğuracak şekilde işletmeden çekildiği ispatlanamadığından, aksi yoruma dayalı gerekçeyle davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir."Parantez içi bölümler, ticari sır, vergi mahremiyetini ihlal olarak değerlendirilebileceği düşüncesiyle karar metninden çıkarılmıştır.*

“...davacı ile anılan şirket arasında imzalanan sözleşme gereği elde edilen hasılatın %12'sinin hizmet bedeli olarak yurtdışında mukim şirkete ödeneceğinin kararlaştırıldığı, bu ödemeler üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gereğince yapılacak tevkifatın fon payı dahil %10 oranını geçemeyeceği, bu nedenle, davacının düzeltme beyannamesinin kabul edilmemesinin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin iptaline, fazladan ödenen tutarların davacıya iadesine karar verilmiştir<sup>327</sup>.”

Bir başka uyuşmazlıkta, davacı bankanın Londra ve Bahreyn şubelerinde, Türkiye'de yerleşik kişilere kullanılan kredilerin, banka merkezine ait krediler olduğundan bahisle yapılan tarhiyata karşı açılan davada, Danıştay Yedinci Dairesi, görünüşteki işlemin gerçek durumu yansıtmadığına (başka bir işlemi peçeleme amaçlı yapıldığına) dair yeterli delil sunulmadığından muvazaa iddiasının ispatlanmadığına hükmetmiştir<sup>328</sup>. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında işlemlerin şekli biçimine değil, maddi esasına bakılması gerektiği belirtilmiştir<sup>329</sup>.

<sup>327</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 6.2.2008 tarih ve E. 2006/4306, K.2008/375 sayılı kararında, davalı idarenin, Hollanda'da mukim olan şirketin, davacının %99,8 paylı ortağı olduğu, davacının yurtdışındaki şirketin bir şubesi olarak faaliyet gösterdiği, bu nedenle kurumlar vergisi gibi vergilere muhatap olması gerektiği, olayda peçelemenin söz konusu olduğu ve bu peçeleme nedeniyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının avantajlarından yararlanma olanağının bulunmadığı yönündeki iddialarına itibar edilmemiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Nisan 2014).

<sup>328</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin, 24.11.2011 tarih ve E. 2010/1699, K.2011/8015 sayılı kararına göre: “Davaya konu işlemlerin dayanağını oluşturan vergi inceleme raporunda, davacı Bankanın yurt dışı şubelerince Türkiye'de yerleşik kişilere kullanılan kredilerin, banka merkezine ait krediler olduğu halde, muvazaalı şekilde yurt dışı şubeler tarafından gerçekleştirilmiş gibi gösterildiği iddia edilmektedir. İrade ve beyan arasında bilerek yaratılan uyumsuzluk şeklinde tanımlanabilen muvazaa; tarafların, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak için anlaşarak, iradelerine uymayan durumu gizlemeleri halidir. Gizlenen bu durumun, yani, muvazaanın varlığını iddia eden taraf ise, 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin son fıkrası gereğince bu iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. ... Banka Genel Müdürlüğünce kullanılan kredilerin vergiden kaçınmak amacıyla, Londra ve Bahreyn Şubeleri tarafından gerçekleştirilmiş gibi gösterildiği yolunda yapılmış somut tespitler bulunmadığı; söz konusu kredilerin kaynağının araştırılmadığı gibi, Banka merkezi ile yurt dışı şubelerin işlem hacimleri yönünden de herhangi bir inceleme yapılmadığı; yurt dışı şubelerin işlemlerinin Banka merkezinin işlemleri olduğu varsayımından hareket edildiği anlaşıldığından; davaya konu tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Ocak 2015).

<sup>329</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 6.12.1996 tarih ve E.1996/320, K.1996/410 sayılı kararı bu yöndedir. “... istisna; tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağlı değerlerinin enflasyonist ortamda kazandıkları değerlerin işletmeye kazandırılmasına imkan sağlamak, böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle sağlanan kaynakların, ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerinin, borçlanma yoluna gidilmeden özkaynaklarla devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla öngörülmüştür. Satın alındığı tarihten 26 gün sonra satılan taşınmazdan sağlanan satış karının, sermayeye eklenmesi, nama yazılı hisse senetleri çıkarılarak borsada kote ettirilmesinin, işletmede duran varlığın nakte dönüştürülerek kaynak yaratılması

Danıştay Yedinci Dairesi'nin vergiyi doğuran olayı açıklayan bir başka kararında, vergiyi doğuran olayın somut görünümünün biçimsel yönünün değil, bu işlemlerle tevsik edilmeye çalışılan olay ya da ilişkinin gerçek hukuksal niteliğinin esas olması gerektiği, bir olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk mevcut ise, vergilendirmede, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılmasının, anılan yasal düzenlemenin gereği olduğu belirtilmektedir. Kararda deliller değerlendirilmesinde ekonomik yaklaşıma örtülü olarak atıfta bulunulduğu anlaşılmaktadır<sup>330</sup>.

Danıştay Dördüncü Dairesi; İstanbul 4'üncü Vergi Mahkemesi'nin yükümlü şirketin hesaplarının incelenmesi sonucunda sermayesine katılmadığı şirketlere verdiği finansman hizmeti üzerinden tahakkuk ettirilen faizin, KVK'nun 12'nci maddesine göre borç alan şirketin bu faiz giderini kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan ettiği gerekçesiyle istisna kazançları kapsamında değerlendirilmesinin tespiti üzerine, kurum kazancına eklenen örtülü sermaye faizi niteliğindeki bu tutarların davacı şirket açısından (iştiraklerden elde edilen) kar payı olarak nitelendirilmek suretiyle 1.421.373,92-TL'yi beyannamesinde indirim konusu yapılmasını hukuka

---

*anlamını taşımadığı açık olduğundan, yapılan bu işlemin, yukarıda amacı açıklanan istisna hükmünden yararlandırılmasına olanak bulunmadığı sonucuna varılmaktadır. Öte yandan anılan düzenlemenin, aynı gruba dahil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması halinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği de kabul edilemez. **Kanunun ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığı kabulü mümkün olmadığından, maddeye şeklen uygun kayıt ve düzenlemelerle 15 milyar liralık bir meblağın vergiden müstesna tutulması suretiyle kurumlar vergisi matrahının azaltıldığı anlaşıldığından, tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.** (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Haziran 2015).*

<sup>330</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 22.9.2004 tarih ve E.2001/2956, K.2004/2280 sayılı kararına göre, "...vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında, delil serbestisi esası getirilmiş ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin buna iddia edene ait olması öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre; vergiyi doğuran olayların ve bu olaylara ilişkin muamelelerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla, olay ya da muamelenin tekemmülü ve hukuksal varlık kazanabilmesi için öngörülen teknik gerekliliklere aykırı olmaması ve hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma uygun bulunması zorunludur. Dava konusu olayda; davacı tarafından bazı kişilere yapılan ve borçluları tarafından faiz karşılığı olduğu ileri sürülen ödemenin dayanağı olarak taşınmaz ve oto satışı gösterilmiş bulunduğuna göre; anılan muamelelerin, açıklanan gerekliliklerle normal ve mutad duruma uygunluğunun araştırılması, uyumsuzluğun çözümü için önem kazanmaktadır." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 18 Eylül 2013).

uygun bulmayan vergi inceleme raporundaki değerlendirmeleri yerinde görerek yapılan tarhiyatı uygun bulan kararını onamıştır<sup>331</sup>.

Yukarıda aktarılan peçelemeye ilişkin doktrinsel açıklamalar ile yargı kararları ışığında yapılan hukuki değerlendirmelerde, maddi olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk saptandığında, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyeti ortaya koyan delillere ağırlık verilerek bir kanaate ulaşılması, muhakeme neticesinde oluşan kanaatin de yasanın öngördüğü iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu, irdelenen işlemlerin günün ekonomik ve ticari koşullarıyla çelişip çelişmediği ve nihayet hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma aykırı olup olmadığı yönlerinden de test edilmesi gerekmektedir.

### **c. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Gizli Emsal” Uygulaması**

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde kurumların, ilişkili kişilerle<sup>332</sup> emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya

<sup>331</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 5.3.2013 tarih ve E.2012/5005, K.2013/1028 sayılı kararında ilk derece mahkemesinin gerekçesi şu şekildedir: "...5520 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin ilişkili şirketlere kullanılan örtülü sermaye niteliğindeki borçlardan kaynaklanan faiz gelirini düzenlediği, bunun ilişkili şirketlerce kurumlar vergisi beyanlarına kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılacağı ve yine kanun gereği örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, davacı şirketçe elde edilen faizlerin kar payı sayılarak kurum kazancından indirebileceği konusunda bir ihtilaf bulunmamakla birlikte; dava konusu olayda, A...Limited Şirketi ve B... Anonim Şirketi adlı her iki şirketle davacı şirketin herhangi bir sermaye ortaklığının bulunmadığı, davacının bu şirketlerin sermayelerine katılmadığı dolayısıyla ilişkili konumda olmadığı açık olduğu, birbirlerine borç veren ya da aralarında cari hesap ilişkisi bulunan her şirketin genel bir ticari ilişki içinde olduğu, ancak yasadaki "kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan ya da dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandığı borçların..." ibaresinde geçen ilişkili olma tabirinden, bir şirketin kendi ortaklarıyla (şahıs ya da diğer iştirakler) olan ilişkisi ile bu şirkette hissesi bulunan bir diğer tüzel kişi şirketin iştiraki olan 3'üncü bir şirketle olan ilişkisinin kastedildiği, piyasada birbirinden mal alıp satan tüm ticari şirketleri "ilişkili şirket" olarak kabul eden davacı yorumunun kabulü halinde "ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden" ibaresinin yasada yer almasının anlamsız hale geleceği, bu durumda, borç alan tarafından gider olarak yazılan faizin kar payı olarak düzeltilmesi için bu iki şirketin sermayesine davacının iştirak etmiş olması gerektiğinden, yasada öngörülen şekilde bir ortaklık ilişkisinin mevcut olmadığı ihtilafsız olduğundan bu gelirlerin istisna kazanç olarak nitelendirilip indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı..." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).

<sup>332</sup> "**İlişkili kişi**; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların

hizmet alım ya da satımında<sup>333</sup> bulunmaları durumunda, bu kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir (KVK md.13/1). 13'üncü maddenin 2'nci fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinden kastedilenin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunlu olduğu ayrıca belirtilmiştir. Diğer taraftan, belirtmek gerekir ki, benzeri bir düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 5'inci bendinde yer alan hükümlerle<sup>334</sup>, emsallere uygunluk ilkesinin, kanunen kabul edilmeyen giderleri tespit için de geçerli bir ilke olarak benimsendiği anlaşılmaktadır.

İşletmelerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi<sup>335</sup> ve yeniden satış

---

*eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.” (KVK md. 13/2)*

<sup>333</sup> “Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” (KVK md. 13/1).

<sup>334</sup> “Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. (GVK md.41/5)”

<sup>335</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.5.2013 tarih ve E.2014/2898, K.2014/6045 sayılı kararıyla: “...inceleme elemanınca, davacı şirketin ilişkili bulunduğu, X Pazarlama ve Taahhüt Anonim Şirketi'nin davacı şirketle ortak gider niteliğine haiz yurt içi ve yurt dışı basın ve yayın kuruluşlarına verilen reklamlar, reklam ajansına ödenen bedeller gibi giderlerini yasal kayıtlarına intikal ettirmediği, bu tür ortak giderlerin ve X Pazarlama ve Taahhüt Anonim Şirketi tarafından yüklenilen promosyon ve fuar giderlerinin tamamının davacı şirkete yansıtıldığı, grup içi hizmetlerde hizmeti sunan grup şirketinin sunduğu hizmet bedelini Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda belirlemesi gerektiği ileri sürülerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında yer verilen "**maliyet artı yöntemi**"nde yer alan ilke çerçevesinde reklam, tanıtım, fuar, promosyon, temsil ve ağırlama giderlerinden oluşan grup içi hizmet bedelinin davacı şirket ile X Pazarlama ve Taahhüt Anonim Şirketi arasında brüt satış karlılığı dikkate alınarak paylaştırıldığı anlaşıldığından yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı..” gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen mahkeme kararı onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).



fiyatı yöntemi olmak üzere bizzat yasayla belirlenen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanmak suretiyle tespit edeceğine yönelik hükümler getirilmiştir (KVK, md 13/4)<sup>336</sup>.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında vergi yükümlülerinin ilişkili kişilerle gerçek iradelerine uygun bir şekilde akdettikleri özel hukuk sözleşmeleriyle, emsal bedel veya fiyattan düşük değerlerle işlem yaptıklarında bu durum peçeleme olarak nitelendirilmektedir<sup>337</sup>. Burada söz konusu işletmeler arasında yapılan sözleşmeler özel hukuk açısından geçerli kabul edilirken, ödenmesi gereken verginin ötelenmesi ya da tahsilinin tamamen imkansız hale getirilmesi gibi sonuçlar doğurduğundan bu işlemler vergisel amaçlı peçeleme işlemleri olarak nitelendirilir. Vergi incelemesinde piyasadaki emsal fiyat ile sözleşmede belirlenen fiyat arasındaki fark tespit edildiğinde bu farka isabet eden kısım için örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilerek resen tarhiyat yapılır. Ancak idarenin her halde, sözleşme bedelinin ortaklar lehine emsallere aykırı bir şekilde belirlenmiş olduğunu ispatlaması gerekir<sup>338</sup>.

Vergi inceleme elemanlarınca emsal bedel tespit edilirken, Maliye Bakanlığı'nın elinde bulunan vergi istihbarat arşivinde yer alan incelenen firma ile aynı alanda faaliyet gösteren diğer firmaların maliyetlerine ve karlılık oranlarına erişilmesi mümkündür. Vergi mahremiyeti nedeniyle piyasadaki diğer firmaların bilmesi mümkün olmayan ve ticari sır kapsamındaki bu bilgilerin incelemelerde emsal alınarak kullanılması “*gizli emsal*” uygulaması olarak değerlendirilmektedir<sup>339</sup>. Gizli emsal uygulamasında idarenin fiyat belirlemede yükümlüye ait emtianın

<sup>336</sup> **a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi:** Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

**b) Maliyet artı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

**c) Yeniden satış fiyatı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

**ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.**

<sup>337</sup> Savaş Çevik, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Palet Yayınları, Konya, 2014, s. 31.

<sup>338</sup> Billur Yaltı, Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 251, Ağustos 2009, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 28 Ocak 2016

<sup>339</sup> Yaltı, **a.g.m.**

bedelinin tespit edileceği mal ya da hizmetle bire bir örtüşüp örtüşmediğinin yargılama makamlarınca belirlenmesi gerekmektedir<sup>340</sup>. Nitekim Danıştay'ın bu konuda emsal alınan emtianın somut uyuşmazlıktaki emtia ya da hizmetle karşılaştırmasını yapmak suretiyle değerlendirmeler yapıldığı çeşitli kararları bulunmaktadır<sup>341</sup>.

Diğer taraftan, emsal belirleme konusunda şirketlerin ilişkili şirketlerle gerçekleştirdiği işlemlerde alım satım konu malların piyasadaki emsal ürünlerle

<sup>340</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.5.2013 tarih ve E.2012/2769, K.2013/3406 sayılı kararı bu yöndedir. Daire, İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin "...dosyanın incelenmesinden binek araç ve yedek parça satışı ile uğraşan davacının kar marjları XXX veri tabanındaki 14 şirketin karlılık oranları ile karşılaştırılarak yedek parça kar marjlarının iç emsallere uygun olduğu kabul edilerek emsal mukayesesi yapılmadığı, araçlara ait karlılık oranının tespitinde ise sözkonusu verilerden yararlanarak dış emsal uygulaması yapılmış ve araç satışlarındaki kar marjının 14 şirketin kar marjından düşük olduğundan bahisle tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı olayda, Türkiye'de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye'deki kar marjları gözönüne alınmak suretiyle faaliyette bulunulan sektördeki yedek parça kar marjı ile araç satışı kar marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, **Türkiye'deki verilerin esas alınması gerekirken, yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış XXX isimli veri tabanındaki bilgilerin esas alınmasında hukuka uyarlık bulunmadığı, diğer taraftan, XXX verisinde emsal alınan 14 firmanın davacı şirket ile faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediğinin de inceleme elemanı tarafından saptanmadığı, nitekim davacının emsal alınan firmaların bazılarının kamyon ve ağır vasıta ticareti ile ikinci el araç alım - satımı ve finansman hizmeti verdiğini iddia etmiş ve buna ilişkin Fransızca bilgileri Türkçeye çevirerek dosyaya sunduğu, kaldı ki davacının Türkiye'de aynı alanda faaliyette bulunan 12 firma arasında en fazla karı beyan ettiğinin de dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşıldığı, bu durumda; emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye'de faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekirken, Türkiye dışında hazırlanan veri tabanındaki bilgiler emsal alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi, ceza ve gecikme faizinin kaldırılmasına" karar veren kararı onamıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).**

<sup>341</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.5.2013 tarih ve E.2012/2769, K.2013/3406 sayılı kararı "...İncelenen dosyada, davacı şirketin ortaklık ilişkisi bulunduğu firmalardan ilaç yapımında kullanılmak üzere satın aldığı etken maddelere emsallerine göre yüksek bedel ödediği, aynı emtianın piyasadaki çok daha ucuz fiyattan alınabileceği, CAS numaraları, biyoesdeğerlilik ve biyoyararlanım özellikleri aynı olan ve tedavisel özellikleri arasında fark bulunmayan etken maddeleri yüksek fiyattan alarak örtülü kazanç dağıttığı hususlarına yer verilerek düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca dava konusu zarar azaltımı ve stok tenzili işlemi tesis edilmiştir. Dosyada bulunan Sağlık Bakanlığı, üniversiteler ve TÜBİTAK' a ait bilimsel rapor ve yazıların incelenmesinden, CAS kayıt sistemi içinde aynı şekilde numaralandırılan ancak farklı üreticilerden temin edilen etken maddeler arasında, ürün menşei, üretim yeri, üretim tekniği ve kapasitesi, kalite yönetim sistemi, yeni ürün Ar-Ge maliyeti, ürün temininde öncelik hakkı, ürün isim hakkı, lisans anlaşması ve orjinal ilaç veya jenerik ilaç üretiminde kullanılacak olması **gibi birçok sebebe bağlı olarak fiyat farklılıkları olabileceği anlaşılmaktadır**. Uyuşmazlıkta ise bu hususlar dikkate alınmaksızın ve emsal alınan firmaların aldığı etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilip daha düşük fiyatla alım yapılabileceği ileri sürülerek eksik inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca tesis edilen stok tenzili ile zarar azaltımı işleminde ve buna dayanılarak yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmamaktadır." (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 24 Mayıs 2015).

karşılaştırılması sonucunda, borç doğurucu sözleşmelerle belirlenen fiyatın, piyasadaki emsallere uygun olmaması durumunda bu farkın ilişkili kişiler arasında örtülü kazanç olarak dağıtıldığına kesin karine teşkil edeceği yönündeki görüşe biz de katılıyoruz<sup>342</sup>.

## 5. Delillerin Değerlendirilmesi Sürecinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması

Hukuk düzeninde etkili sonuçlar doğuran bir maddi olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusundaki uyuşmazlıklarda taraflardan hangisinin ispat ile yükümlü olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir<sup>343</sup>. Davanın tarafları kendi yararlarına sonuç çıkarmak üzere ileri sürdükleri iddiaları ispatlama yükümlülüğü altındadır<sup>344</sup>. Maddi olayın kimin tarafından ispat edilmesi gerektiğini<sup>345</sup> belirleyen ispat yükü kuralları Türk vergi yargılama hukukunda önemli konulardan biridir. Doktrinde ve yargı kararlarında kimi zaman yanlış bir kullanımla “*taraflardan birinin ispatı üzerine ispat yükünün karşı tarafa geçtiği*” şeklinde ifadeler yer almaktadır<sup>346</sup>. Ancak tanımından da anlaşılacağı üzere ispat yükü, her zaman bir

---

<sup>342</sup> Mustafa Akkaya, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)” **Vergi Sorunları Dergisi**, S.276, Eylül 2011, ss. 18-30, s. 26. Yazarlara göre; “...*emsallere uygunluk ilkesi mevcut haliyle vergi idaresini ispatı oldukça zor bir hususu ispat etmekten kurtarmaktadır. Bu ilke sayesinde ulaşılan kesin kanuni karine (örtülü kazanç dağıtıldığı karinesi) idareyi pek çok uyuşmazlıktan uzak tutmaktadır. Öte yandan mükellefler de ilişkili kişilerle emsallere aykırı borç doğurucu hukuki ilişki içerisine girmelerinin her durumda örtülü kazanç dağıtımını kabul edileceğine ilişkin bir ön veriyle hareket etmektedirler.*”

<sup>343</sup> Belgesay, **a.g.e.**, s. 39; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 200-203; Oktar, **a.g.e.**, s. 61-62; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 80-82.

<sup>344</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>345</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 354.

<sup>346</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 142.

tarafın (genellikle davacıdır)<sup>347</sup> üzerindedir ve eğer ispat yükünü taşıyan taraf, ispat yükünü yerine getiremezse, davayı kaybetmektedir<sup>348</sup>.

İspat yükü, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190'ıncı maddesine 4721 sayılı Türk Medeni Kanun'un 6'ıncı maddesinden<sup>349</sup> aktarılarak "...yasada özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkararak tarafa aittir." şeklinde tanımlanmıştır. İspat yükü kuralı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na "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." (VUK 3/B-III) şeklinde aktarılmıştır<sup>350</sup>. Diğer yandan, VUK 3B/II de yer alan "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" şeklindeki hüküm de vergi yargısındaki ispata ilişkin en önemli yasal kurallardan biridir<sup>351</sup>.

<sup>347</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 28.11.2013 tarih ve E. 2012/2815, K. 2013/555 sayılı kararı "*Vergi Mahkemesince, davacının yasal kayıtlara intikal ettirilen faturaların gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayanmadığı sonucuna varılması durumunda, faturalardaki mal ve hizmetlerin gerçekten alındığı iddiasını kanıtlamakla yükümlü olan davacıdan bu iddiasını doğrulayacak kanıtlar istenerek ve faaliyet gösterilen sektördeki brüt karlılık oranı da dikkate alınmak suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, ispat yükünün 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine aykırı olarak vergi idaresine düştüğü görüşüyle verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır*". (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).

<sup>348</sup> Göksu, **Hukuk Yargılaması**, s. 142. "*Hâkimi ikna edecek derecede uygun ve yeterli delil sunan taraf, dava sonuna kadar bu durumu sürdürürse davayı kazanır. Bu durumda ispat yükü yerine getirilmiş demektir. Ancak ispat yükünü taşımayan taraf "karşı delil" ile ispat yükünü taşıyan tarafın delillerini çürütür ise, bu durumda hâkimi ikna faaliyeti tamamlanmamış olacaktır.*"

<sup>349</sup> "Yasada aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür (TMK. md.6).

<sup>350</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 199.

<sup>351</sup> Saban'a göre VUK'ta ispat yükünü düzenleyen kural VUK 3/B-II hükmüdür. İspat yükü ile ilgili genel ve özel bir kural değildir. Doktrinde Medeni Kanun'un 6'ıncı maddesindeki genel kuralın vergi hukukunda da geçerli olduğu konusundaki görüşün dayanağı olarak VUK 3/B-2 gösterilemez. Çünkü bu maddede bir karine getirilmiştir. Bu karine hayatın olağan akışı karinesidir. Karine olmayan durumlar için genel ispat kuralı düzenlendiği yönünde eleştiri getirilebilir. Ancak yeni yapılan bir düzenlemede özellikle yeni kurallar getirildiği söylenen bir düzenlemede genel kuralın yazılmayışı unutkanlık değil, "yasa boşluğu" olarak nitelendirilmelidir. Yasa boşluğu Danıştay tarafından özel hukuka dayalı olarak Medeni Kanunun 6'ncı maddesindeki genel kural ile doldurmuştur. Saban **Vergi Hukuku**, s. 82.

İspat yükünün dağılımı ile ilgili temel ilke, vergisel nitelikteki maddi olayların hayatın olağan akışına uygun şekilde geliştiği varsayımına dayanır<sup>352</sup>. Örneğin ticari faaliyetin amacı kar elde etmektir. Ticari bir kazanç olmaksızın ya da umulmaksızın ticari faaliyetin sürdürülmesi iktisat bilimine, dolayısıyla hayatın olağan akışına uygun olmayacağından zararına satış yaptığını beyan eden<sup>353</sup> ve sürekli olarak zarar etmesine rağmen bu ticaretini sürdüren bir yükümlü, faaliyetinin gerçek olduğuna yönelik ispat yükümlülüğü altına girer<sup>354</sup>.

İspat yükü kurallarının en yoğun tartışıldığı konulardan biri de vergilendirmedeki usuli eksikliklerden kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Vergi yargısında açılan davaların bir kısmı verginin tarh aşamasından sonra gelen tebliğ aşamasında uygulanan tebligat usulüne ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanmaktadır<sup>355</sup>. Örneğin, vergi/ceza ihbarnamelerinin yükümlülere tebliğinde, tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporlarının yanı sıra davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporlarının birer örneğinin de ihbarname ile birlikte tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yükümlüler hak arama özgürlüğünü kullanabilmek için tarhiyatın tüm dayanaklarını bilmek ve savunmasını buna göre yapmak durumundadır. Zira gerektiğinde vergi inceleme ve varsa vergi tekniği raporlarındaki tespitlerden hareketle uzlaşma hakkından yararlanma tercihini de kullanmak

<sup>352</sup> Oktar, a.g.e., s. 61.

<sup>353</sup> Oktar, a.g.e., s. 61-62.

<sup>354</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 26.11.2007 tarih ve 2006/3268, K.2007/3161 sayılı ispat yükünün ve tanık ifadelerinin delil değerinin birlikte değerlendirildiği kararında: "...şirket yetkililerince inceleme sırasında söz konusu el defterleri ve diğer yazılı belgelerin şirkete ait olmadığı ileri sürülmüş, dava dilekçesinde aynı iddia yinelenmiş ve vergi mahkemesince de kime ait olduğu belirlenemeyen bu belgelerin tümünün şirketle ilgili olduğunun kabul edilemeyeceği sonucuna varılarak hüküm kurulmuş ise de; belgelerin çok yönlü ve kapsamlı bir araştırma sonucu şirket çalışanı ve kanuni temsilcisi olduğunda tartışma bulunmayan kişilerin iş yerinde ve ikametgahlarında ele geçirilmiş olması ve davacı tarafça aksini ispat eder mahiyette ortaya konmuş somut herhangi bir kanıt sunulmaması karşısında, belgelerin vergi incelemesine esas alınması hukuka uygun bulunduğundan vergi mahkemesinin aksi yöndeki yargısı yerinde görülmemiştir. Diğer taraftan vergi mahkemesince, jandarma birimlerinde alınan ifadelerinin de vergi incelemesine dayanak alınamayacağı yolunda hüküm kurulmuş ise de, davacı şirket yetkilileri ve çalışanlarının doğrudan şirketin faaliyet konusu ve aramada ele geçen belgelerle ilgili olarak verdiği bilgilerin, vergilendirmeye ilgisi bulunmadığından söz edilemeyeceğinden, hüküm bu yönüyle de hukuka uygun düşmemiştir." şeklinde hüküm kurulmuştur. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 12 Ocak 2014)

<sup>355</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.2.2011 tarih ve E.2008/5721, K.2011/630 sayılı kararı adres tespit tutanağının geçerli bir tebligat belgesi olarak kabulü için öncelikle tebliğ edilmeye çalışılan evraka ilişkiler bilgileri ihtiva etmesi gerektiğine ilişkindir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 14 Ocak 2014).

isteyebilir. Vergi inceleme ya da tekniği raporlarından birinin tebliğ edilmemesi bu anlamda önemli bir şekli eksiklik olarak değerlendirildiği belirtilmiştir.

Gerek VUK gerekse de 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebliğlerdeki usuli eksiklikler nedeniyle açılan davaların birçoğu kabulde sonuçlanmaktadır. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen bozma kararında, vergi-ceza ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin zarfın üzerinde sadece ihbarnamelerin tarih ve sayısının yazıldığı, vergi inceleme raporuna yönelik herhangi bir bilgiye yer verilmediği, davalı idarenin, inceleme raporlarının usulüne uygun şekilde tebliğ edildiğini belgeleyemediği görülerek, davacının raporların kendisine tebliğ edilmediğine yönelik iddialarının aksi ispatlanamadığından tebliğin usulsüz olduğuna hükmedilmiştir<sup>356</sup>. Bu kararında Danıştay tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığına yönelik ispat yükünün davalı idarede olduğuna hükmetmiştir.

Kendisine ispat yükü düşen taraf, ispatı gereken bir maddi olayı ispat edemezse, verilecek hükmün aleyhine olmasını engelleyememiş olur<sup>357</sup>. Bunun doğal sonucu ispat yükü üzerine düşen tarafın yükümlülüğünü yerine getiremediği durumlarda karşı tarafın ispata girişmesi, yani iddianın aksini ispat etmesi de beklenmez. Taraflardan birinin ya da her ikisinin birlikte ortaya koyduğu delillerle davaya ilişkin hususlar çekişmeli olmaktan çıkmış ve maddi olay aydınlanmış ise bu durumda ispat yükünün kimin üzerinde kaldığının belirlenmesine gerek bulunmamaktadır<sup>358</sup>.

Vergi yargılamasında ekonomik, ticari, teknik ve bilimsel icaplara aykırı durumlarla, vergisel olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılmayan durumları iddia eden taraf iddialarını ispat yükümlülüğü altındadır. Örneğin, bir vergi incelemesinde ticari, teknik ve güncel ekonomik koşulları dikkate alarak hayatın olağan akışına ve mutad hallerine uygun suretle yapılan tespit ve donelerin yer aldığı

<sup>356</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 13.3.2013 tarih ve E.2012/8827, K.2013/1888 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).

<sup>357</sup> Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi" (İspat), **Muallâ ÖNCEL'e Armağan, Cilt II**, Ankara 2009, s. 1192.

<sup>358</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 354.

vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan davada, vergi yargısı, rapordaki tespitlerin gerekli delillerle desteklendiğine kanaat getirir ise bu defa aksi durumun ispatı yükümlülüğü vergi yükümlüsüne geçmektedir.

İspat yükü kendisine düşen tarafın, iddiasını ispat edememesi halinde karşı tarafın öne sürdüğü savların doğru olduğu kabul edilerek dava ona göre neticelendirilir. Bir diğer ifadeyle pratik bakımdan ispat edilemeyen haklar yok sayılır<sup>359</sup>. Örneğin vergi matrahının takdirinde yetkili bulunan takdir komisyonlarının matrah takdirinde bulunurken, kullandığı genel ifadelerle yargı mercilerinde itibar edilmemektedir. Belirli bir dönem için beyanname vermeyen vergi yükümlülerin söz konusu dönemlerde mutlaka bir gelir elde ettiği varsayımına dayanarak takdire sevk edilmesi neticesinde kendisine araştırma yapma ve takdiri için dayanak oluşturma yetkisi verilen takdir komisyonlarının, bu görevlerini yasa yazılı şekle uygun biçimde yerine getirmediği sıklıkla görülmektedir. Bu durumlarda vergi mahkemelerince, dayanaksız bulunan takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlar terkin edilmektedir<sup>360</sup>.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun ispat yükünü vergi idaresine yüklediği bir içtihadında, *“haciz uygulanan evin rayiç değeri, davacının toplum içindeki yeri, yaşantısı, aile yapısı, birlikte yaşadığı bireylerin sayısı ve evin özellikleri dikkate alınarak haczedilen evin haline münasip bir evden daha fazla bir değere sahip olduğu ve satılması halinde borçtan arta kalan para ile münasip bir ev alınabileceği hususunda yeterli tespit yapılmadan tesis edilen haciz işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle”*

<sup>359</sup> Belgesay, a.g.e., s. 39.

<sup>360</sup> VDDK'nın 14.5.2014 tarih ve E.2014/286, K.2014/341 sayılı kararında: *“...davacı hakkında yapılan bir ihbar sonucu, davacının ikrazatçılık yaptığı ve bu faaliyetine ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermediğinden bahisle takdire gidilmiş ise de, 2004 yılında davacının ikrazatçılık yaptığı yolunda bir tespit bulunmadığı gibi takdir komisyonunun yasal inceleme araştırma yetkisini kullanarak somut veriler elde etmesi gerekirken bunu yapmayarak bir takım soyut ve genel ifadelerden hareket ederek matrah takdir ettiği ve dolayısıyla takdirin dayanaksız olduğu, ... takdir komisyonunca, yasal inceleme araştırma yetkisini kullanılarak, somut verilerle (borç verilen kişi veya kişiler, borç verme işlem sayısı ve tutarları) davacının ilgili dönemde faiz karşılığı borç para verdiğinin ortaya konulması gerektiği...”* şeklindeki gerekçeyle tarhiyatı kaldıran Antalya 2. Vergi Mahkemesi ısrar kararını onamıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).

işlemi iptal eden yerel mahkeme ısrar kararı onanmıştır<sup>361</sup>. Danıştay'ın idarece işlem tesis edilirken, işlemde mutlaka sebep unsurunun mevcut olması ve bu sebebe dayanılarak işlemin hukuka uygun bir şekilde tesis edilmesi gerektiğini belirttiği bu kararında, idarenin haciz yoluyla mülkiyet hakkını kısıtladığı vatandaş hakkında uyguladığı işlem öncesinde gerekli araştırmayı yapma yükümlülüğünü yerine getirmediği, haczedilen evin yükümlünün haline münasip evi olup olmadığını açık biçimde delilleriyle birlikte ortaya konulmadığını tespit ederek, hukuka uygun olmadığı görülen işlemin iptali gerektiğini ve tesis edildiği anda hukuka uygun olmayan idari işlemdeki eksikliğin sonradan yargı mercii tarafından resen araştırma yetkisi öne sürülerek doldurulamayacağına hükmetmiştir.

İspat yükü açısından önemli bir kavram da ispat ölçütüdür. Vergi hukukunda “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçimindeki VUK 3/B-1 de yer alan hükümden anlaşılacağı üzere **ispat ölçütü** “**gerçek mahiyet**”tir. Yargıcın hangi hallerde maddi olayla ilgili gerçeği bulduğunu ortaya koyan hüküm vergi yasalarında mevcut değildir. İspat ölçütünün saptanmasında yol gösterici olan hüküm Anayasa'nın 138'inci maddesinde yer alan “*Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.*” şeklindeki hükümde mündemiçtir<sup>362</sup>. Buna göre yargıç, mahkemeye sunulan delillerin değerlendirilmesi sürecinde vergiyi doğuran olay konusundaki gerçeğe, anayasaya, yasalara ve hukuka

<sup>361</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.11.2013 tarih ve E.2012/547, K:2013/547 sayılı kararıyla, Manisa Vergi Mahkemesi'nce verilen ısrar kararını onanmıştır. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: Ocak 2015).

<sup>362</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 79. Yazar ispat ölçütüne dair Danıştay'ın şu iki içtihadını ilginç bularak ispat ölçütü ile vergilendirme arasındaki bağlantıyı kuramadığını öne sürmüştür: “*Türk Vergi Hukuku maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin kurallar, varsayım ve kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlemiştir.*” (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14.2.2008 tarih ve E:2006/4718, K:2008/492 sayılı kararında “*Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek ve gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur.*” Şeklinde hüküm kurulmuştur. Aynı Dairenin, 12.12.2013 tarih ve E.2013/6197, K.2013/9855 sayılı kararı da bu yöndedir. (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Nisan 2014).



uygun bir şekilde<sup>363</sup> yürüttüğü muhakeme neticesinde oluşan vicdani kanaatine göre ulaşacaktır.

İHAM, Sözleşmeye aykırılık iddialarını değerlendirirken, ulusal yargı merciinin kararındaki uyumsuzluğa ilişkin olayların dayandığı delilleri inceler ve ispatına çalışılan olayın makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde kanıtlanmış olup olmadığını irdeler<sup>364</sup>. İHAM'ın Fox, Campbell ve Hartley v. Birleşik Krallık kararında incelediği üzere<sup>365</sup> “makul şüphe”; *bir karineyi kanıtlamak için gerekli delilden daha düşük bir ölçüdür. Mahkemeye göre makul şüpheye sahip olmak kişinin suç işlemiş olabileceği konusunda objektif bir gözlemciyi inandırabilecek olayların ve bilginin varlığını gerektirir.*” Makul şüpheye yer bırakmamak ceza hukuku kavramı gibi gözükmekte ise de ispat hukuku açısından değerlendirildiğinde bir ispat ölçütüdür<sup>366</sup>. Nitekim ABD hukukunda da ceza davası açılabilmesi için makul şüpheden (reasonable doubt) öte sanığın suçluluğuna dair yeterli delil (sufficient evidence), makul kanaat (reasonable probability of conviction) aranmaktadır<sup>367</sup>.

Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında vergi ziyai cezalarına ya da Gümrük Kanunu'ndan kaynaklanan idari para cezalarına ilişkin uyumsuzluklarda, cezalı tarhiyatın ya da kesilen para cezasının gerekçelerinin, makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde kanıtlanmış olması aranmaktadır. Diğer bir ifadeyle işlenen bir fiilin suç vasfına bürünmesi ve cezalandırılması için suçun sübut bulması ve şüpheden ari şekilde kesinlik kazanması gerekir. Bununla beraber ceza yargılamasında, şüpheden sanığın yararlandığı delil yetersizliği vb. durumlarda ceza verilmesi mümkün olmayacağından<sup>368</sup> sanığın beraatine hükmedilecektir. Ancak delil yetersizliğine dayanan ceza mahkemesi beraat kararının vergi yargısında kesin delil niteliği olmadığı, dolayısıyla bağlayıcı değeri bulunmadığı kabul

<sup>363</sup> Saban, **Vergi Hukuku**, s. 79.

<sup>364</sup> Menteş ve Diğerleri Kararı: Osman Doğru, **İnsan Hakları Kararlar Derlemesi**, C.II, İstanbul Barosu İHM Yayınları, İstanbul, Ekim 1998, s. 340'den aktaran: Saban, **Vergi Hukuku**, s. 84.

<sup>365</sup> Doğru, **a.g.e.**, s. 25'den aktaran Saban, **a.g.e.**, s. 84.

<sup>366</sup> Saban, **a.g.e.**, s. 86.

<sup>367</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 86.: *United States v. Balsys*, 524 U.S 666, 671 (1998)

<sup>368</sup> Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 78.

edilmektedir<sup>369</sup>. VUK'un 367'nci maddesinin son fıkrasında, kamusal ceza ya da idari cezaya hükmeden veya uygulayan makamların karar ve hükümlerinin birbirini etkilemeyeceği belirtilmiştir<sup>370</sup>.

Son olarak Türk Medeni Kanunu'nun 7'nci maddesinde; resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağı, bunların doğru olmadığı, yasalarında başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekilde bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan düzenleme karşısında tapudaki tescile aykırı bir durumun iddia olunması halinde ispat yükü iddia edene ait olacaktır. Nitekim Danıştay Üçüncü Dairesi bir kararında, Medeni Kanun'un 1013'üncü maddesine göre taşınmazın maliki olan davacının veya adına işlem yapma yetkisi bulunan kimsenin yazılı beyanı üzerine tescil edilen satış işleminin, satış bedeli yönünden gerçek durumu yansıtmadığını kanıtlama yükü kendisine düştüğünü belirttikten sonra, doğruluğu, yukarıda değinilen düzenlemeler ile kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen ve satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları satış bedelinin, gerçekte faturada gösterilen düzeyde olduğunu kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyatı, taşınmazın gerçek değerinin tespiti için yeterli araştırma ve inceleme yapılmadığı gerekçesiyle kaldırılan vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığına hükmetmiştir<sup>371</sup>.

---

<sup>369</sup> Danıştay Yedinci Daire'sinin 10.4.2006 tarih ve E.2005/1223, K.2006/1143 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Ekim 2013).

<sup>370</sup> “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz” (VUK md. 367/4)

<sup>371</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 24.9.2003 tarih ve E. 2001/2306, K. 2003/4438 sayılı kararı (UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay Karar Arama Ekranı, Erişim: 11 Eylül 2015).

## II. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

### A. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Kıta Avrupası'nda yargılama usulü kuralları kazuistik bir yöntemle yasalar aracılığıyla düzenlenirken, Anglo Sakson yargılama hukukunda uygulanan usul kuralları büyük ölçüde yargı içtihatlarıyla geliştirilmektedir. Bu geleneğe uygun olarak, mahkemelerce geliştirilen usul kuralları dışında ABD federal mahkemelerinin kendi içtihatlarıyla geliştirdiği vergi yargılama hukukuna özgü yaklaşımlardan da yararlanılmaktadır. ABD federal vergi yargılama hukukuna özgü olarak geliştirilen bu yaklaşımlara, mahkeme kararlarında vergi yasaları yorumlanırken ve deliller değerlendirilirken yaygın şekilde atıflar yapılmaktadır<sup>372</sup>.

ABD vergi yargısı içtihatlarıyla çerçevesi çizilerek bir anlamda doktrinize edilen ticari amaç (business purpose), aşama işlem (step transaction), esasın şekle üstünlüğü (substance over form)<sup>373</sup>, ekonomik esas (economic substance) ve sahte işlem (sham transaction)<sup>374</sup> yaklaşımı olmak üzere toplam beş farklı vergi yargılama hukuku yaklaşımı geliştirilmiştir. Federal mahkemelerce verilen kararların büyük çoğunluğunda bu yaklaşımlara atıfta bulunmaktadır. Bununla beraber bu yaklaşımların kullanımına ilişkin eleştiriler de getirilmektedir.

Söz konusu yargılama hukuku yaklaşımlarına yönelik getirilen en önemli eleştiri, federal mahkeme kararlarında referans gösterilen bu yaklaşımların vergi

<sup>372</sup> ABD yargılama hukuku doktrininde bu yaklaşımlar “yargısal doktrin” (judicial doctrines) olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışmada biz “doktrin” terimi yerine kavram kargaşasına yol açmamak için Türk hukuk doktrinindeki kavramlarla ifade etmeyi uygun gördüğümüzden akademik dil birliğini de gözetenerek, “yaklaşım” olarak adlandırmayı tercih ediyoruz. Bu yaklaşımlar ABD’de vergi hukukçusu akademisyenlerle ABD federal yargıçlarınca birlikte doktrinize edilmişlerdir.

<sup>373</sup> Jay A. Soled, “Use Of Judicial Doctrines In Resolving Transfer Tax Controversies” **42 B.C. L. Rev** (2001), s. 590-598.

<sup>374</sup> Daniel M. Schneider, “Use Of Judicial Doctrines In Federal Tax Cases Decided By Trial Courts, 1993, 2006: A Quantitative Assessment”, **57 Cleveland State Law Review**, 35, s. 13-18, (Çevrimiçi) [410](https://a.next.westlaw.com/Document/I88f9661b33b011deb055de4196f001f3 /View/FullText.html?originationContext=citingReferences&transitionType=Document&contextData=(sc.Search)&docSource=e34e612df95d4728aa5446240d9146fe&rank=1, 9 Mart 2013.</a></p></div><div data-bbox=)

yükümlülerinden ziyade, hazine lehine yapılan yorumların meşrulaştırılmasında bir araç olarak kullanılmasıdır<sup>375</sup>. Bir mahkeme kararında bu yaklaşımlardan birine atıf yapılmış ise bu yaklaşım mahkeme kararına ve davanın sonucuna yön vermektedir. Örneğin, bir şirketin yapısının değiştirilmesi ya da şirketin birleşmesi (merger) eğer 26 sayılı IRS Yasası'nın 368'inci maddesinde<sup>376</sup> düzenlenen şirket yapılandırmaları (corporate reorganizations) bölümündeki hükümlere uygun şekilde gerçekleştirilen bir yeniden yapılandırma olarak nitelendirilemiyorsa, bu durum davacının vergisel avantajını olumsuz etkileyecektir. Böyle bir durumda, yükümlü tarafından gerçekleştirilen reorganizasyonda (yeniden yapılandırmada) “ticari bir amaç” olmadığı kabul edilerek, işlemin vergisel bir sonuç almayı hedefleyen görünüşte bir işlem olduğuna hükmedilmektedir. Dolayısıyla ticari bir amaç olmaksızın yapılan şirket yapılandırmasına vergi açısından itibar etmeyen vergi idaresince yapılan tarhiyata karşı açılan davada mahkemece ticari amaç yaklaşımına dayanılarak, tarhiyat hukuka uygun bulunarak işlemde umulan vergisel sonucun elde edilmesine izin verilmemelidir<sup>377</sup>.

Bu yaklaşımların daha eski tarihli federal vergi davalarında kullanıldığı görülmüşse de, temel içtihat olarak *Gregory v. Helvering*<sup>378</sup> davası kabul edilir<sup>379</sup>. Bakılan davada, Evelyn Gregory, diğer tüm vergi yükümlüleri gibi daha az vergi ödemek amacıyla tüm hisselerine sahip olduğu United Mortgage (UM) adlı şirketin iştiraki olan Monitor Securities (MS) Şirketi'ne ait 1,000 adet hisse paylarının tamamını satın, elde ettiği kazancı kendi özel hesabına aktarmak suretiyle hisselerin satış ve transferinden ortaya çıkacak olan kar dağıtımının vergilendirilmesini engellemeyi, bir anlamda vergi tahakkukunun ertelenmesini planlamıştı. Bu amaç doğrultusunda, 1928 tarihli Gelir Yasası'nın 112'inci maddesine dayanılarak M.S. hisselerinin tamamının, UM bünyesinde kurulan ve başka hiçbir ticari işlemi olmayan Averill adlı yeni iştirake 3 gün sonra sermaye olarak transfer etmiş ve

---

<sup>375</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>376</sup> 26 U.S. Code § 368 “*Definitions relating to corporate reorganizations*”

<sup>377</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>378</sup> ABD Yüksek Mahkemesi'nin Gregory v. Helvering kararı, 293 U.S. 465, 55 S. Ct. 266, 79 L. Ed. 596, 1935 U.S. LEXIS 4, 35-1 U.S. TaxCas. (CCH) P9043, 14 A.F.T.R. (P-H) 1191, 97 A.L.R. 1355, 1935 P.H. P687 (U.S. 1935).

<sup>379</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 4.

akabinde, yeni iştirak olan Averill'in infisahını sağlayarak, bu şirketin elinde tuttuğu MS şirketine ait 1000 adet hisse tasfiye payı olarak Evelyn Gregory'e devredilmiştir. Gregory, bu şekilde elde ettiği MS şirketine ait 1000 adet hissenin satışından elde ettiği geliri sadece değer artış kazancı (capital net gain) olarak beyan etmiştir<sup>380</sup>.

Söz konusu ticari işlemleri inceledikten sonra ortada ticari bir amacın olmadığı gerekçesiyle IRS tarafından yapılan tahakkuka karşı yapılan itiraz üzerine Vergi İtiraz Kurulu<sup>381</sup>, davacı lehine karar verdikten sonra yapılan temyiz başvurusu üzerine ABD Yüksek Mahkemesi, denetim elemanının öne sürdüğü iddiaları kabul etmiştir. Mahkeme gerekçeli kararında, ortada gerçek bir ticari şirketin varlığından söz edilemeyeceği yönündeki iddiayı değerlendirirken, “...ortada kurmaca da olsa (peçeleme amaçlı) bir şirketin varlığı (hukuka uygun prosedürler yerine getirilmek suretiyle kurulduğundan) kabul edilebilir ise de, işlevini yerine getirdikten hemen sonra fesh edilmesi, bu şirketin vergiden kaçınma amacıyla kurulduğunu, hisse senedi devri dışında yapılan ne ticari amaçlı, ne de şirketin yönetiminin yapılandırılmasını amaç edinen herhangi bir işlem olmaması nedeniyle gerçek bir reorganizasyondan bahsedilemeyeceğine...” karar vererek yapılan ilave vergi tarhiyatını onamıştır. Yüksek mahkeme bu kararının son kısmında “ticari amaç” doktrinini kullanarak, yükümlü tarafından icra edilen ve yasanın lafzi hükümlerine dayanarak gerçekleştirilen reorganizasyon işlemlerini, ticari bir amaç olmaksızın gerçeğin üzerini örten (peçeleme) sahte işlem “artifice above reality” olarak nitelendirmiş ve bu görünürdeki işlemler hiç gerçekleşmemiş gibi kabul edilerek vergilendirilmenin yapılması gerektiğine hükmetmiştir<sup>382</sup>.

Schneider, emsal içtihat niteliğindeki Gregory davasının, yargısal doktrinlerin ve idare lehine yorumların dayanağı olarak kabul edildiğini belirterek, yükümlülerin ticari amaç olmaksızın yaptıkları işlemleri vergisel saiklerle şekillendirdikleri için

<sup>380</sup> Detaylı, şematik açıklama için bakınız: (Çevrimiçi) [http://www.andrewmitchel.com /charts/gregory.pdf](http://www.andrewmitchel.com/charts/gregory.pdf). 11 Şubat 2015.

<sup>381</sup> 1924 yılında ABD Kongresi tarafından Vergi İtiraz Kurulu olarak kurulan "U.S. Board of Tax Appeals" 1942 yılında Vergi Mahkemesi ünvanını alarak idareden tamamen bağımsız Anayasal bir yargı organı olarak nitelendirilmiştir. Konu hakkında ABD Yüksek Mahkemesinin kararı için bkz: Freytag v. Commissioner, 501 U.S. 868 (1991).

<sup>382</sup> Freytag v. Commissioner.

idare yorumlarına itibar edildiğini sürmektedir<sup>383</sup>. Yükümlülerin yasa maddesinin açık anlamına (statu's literal terms) dayanarak, öngörülebilir vergisel sonuçlardan kaçınmak istediğini<sup>384</sup>, buna karşılık yargısal doktrinlerin ise lafza dayanmayan (non literal) ve yasa hükümlerini çoğunlukla idare lehine yorumlayan yargıçlarca oluşturulduğunu ve bu yaklaşımların genelde ya yargı ya da idare tarafından referans gösterildiği belirtilmektedir<sup>385</sup>.

Vergi yargılama hukukundaki bu yaklaşımların idare yanlısı yorumlara dayanak teşkil etmek için oluşturulduğu öne sürülmekte ise de bu kanının gerçeği yansıtmadığı, bilakis idare kadar vergi yükümlülerinin haklarının gözetilmesi için, onların lehlerine karar verilirken de kullanıldığı görülmektedir. Objektif bir araştırma yöntemi olarak kabul edilen sosyal bilimler yöntemi kullanılarak bu sorunun cevabı araştırıldığında; federal vergi uyuşmazlıklarının birçoğunda bizzat yükümlüler tarafından bu yaklaşımların öne sürüldüğü, bu yaklaşımların olayda mevcut olup olmadığının tartışıldığı, çoğunlukla da (bu konudaki genel kanının aksine) mevcut verilerin davacıların haklılığını tespit etmede bu yaklaşımlardan daha fazla yararlandığı yönündedir<sup>386</sup>. Bu yaklaşımlardan yararlanan uyuşmazlıklarda, eğer ticari amaç yaklaşımı idare tarafından öne sürülmüşse, kararların görece idarenin lehine sonuçlandığı, eğer, vergi yükümlüleri ekonomik esasın şekle üstünlüğü yaklaşımını öne sürmüşlerse bu defa da kararların görece yükümlüler lehine sonuçlandığını ortaya koymaktadır. Bunun daha da ötesinde, davacılar tarafından eğer bir yaklaşıma atıf yapılmışsa bu davalar genelde yükümlü lehine sonuçlandığı gözlemlenmiştir<sup>387</sup>.

Gregory dosyasından bugüne kadar vergi yasalarının yorumuna ilişkin geliştirilen vergi yaklaşımlarının en önemli özelliği, ne idareler tarafından yapılan idari düzenlemelere ne de yasaların hazırlık sürecinde yasama organındaki yasa

---

<sup>383</sup> Schneider, **a.g.m.**, s. 5.

<sup>384</sup> Soled, **a.g.m.**, s. 598.

<sup>385</sup> Paul E. Randolph, “**Restatement of Tax Avoidance**”, In Studies In Federal Taxation (1937)’den aktaran Shineider, **a.g.m.**, s. 5.

<sup>386</sup> Shineider, **a.g.e.**, s. 5.

<sup>387</sup> Daha geniş bir analiz için bkz: Shineider, **a.g.e.**, s. 5.

gerekçelerine Kongre tutanaklarına dayanmayan, bizzat yargıçlar tarafından oluşturulan yaklaşımlar olmalarıdır<sup>388</sup>.

Son zamanlarda bu doktrinlerin hangi durumlarda ve nasıl kullanılması gerektiği konusunda karşıt görüşlerin dile getirildiği bir tartışma başlamıştır<sup>389</sup>. IRS Yasası, vergilendirilebilir kişisel geliri belirleme konusunda vergi uzmanlarına geniş bir takdir yetkisi tanınmasına rağmen, bu yetkinin vergi yasalarının lafzi yorumu sonucu ortaya çıkabilecek yasa koyucunun amacına aykırı bazı vergisel sonuçları engellemeye yeterli olmayacağı savunulmaktadır<sup>390</sup>. Diğer taraftan bazı alt derece mahkemelerinin, yasa koyucunun niyetini yorumlamada başarısız olmaları sonucu ticari amaç yaklaşımını hatalı olarak uyguladıkları, bu nedenle bu yaklaşımların sınırlı olarak kullanılması gerektiği öne sürülmektedir<sup>391</sup>.

Yukarıda sözüedilen vergi yargılama hukuku yaklaşımları, Gregory davasından sonra da kullanılmaya devam edilerek, özellikle kurumlar vergisi başta olmak üzere vergiden kaçınmanın yoğun olduğu alanlarda (Tax Shelter) bir mücadele aracı olarak sıklıkla referans alınmıştır<sup>392</sup>. Bu yaklaşımlar örnek içtihatlardan da yararlanmak suretiyle aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

## 1. Ekonomik Esas Yaklaşımı (Economic Substance)

Vergisel olayların nitelendirilmesinde ve vergilendirmeye konu maddi olayların ekonomik boyutuna ilişkin yapılan hukuki yorumlarda, işlemlerin şekli biçimlerinden ziyade ekonomik esaslarına itibar edilmesi gerektiğini öne süren bir yaklaşımdır<sup>393</sup>. Ekonomik esas yaklaşımının, diğer yaklaşımlarda olduğu gibi ilk olarak federal yargı kararlarında kullanılmaya başlandığı görülür<sup>394</sup>. ABD Yüksek

<sup>388</sup> Soled, **a.g.m.**, s. 589.

<sup>389</sup> Harry Waizer, "Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability", **49 Fordham L. Rev.** 1078 (1981), s. 1079 (Çevrimiçi) <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>, 20 Şubat 2013.

<sup>390</sup> Waizer, **a.g.e.**, s. 1078.

<sup>391</sup> Waizer, **a.g.e.**, s. 1079.

<sup>392</sup> Schneider, **a.g.e.**, s 13. Daha geniş bilgi için bkz: Boris I. Bittker, James S. Eustice, "**Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders**", Vol. 1, 5.10, 7. Ed. Valhalla, 2000.

<sup>393</sup> Bu yaklaşım, ABD'nin Federal Anayasası'nda 03.02.1913 tarihinde yapılan On Altıncı Değişikliğine istinaden geliştirilen ve işlemlerin biçimlerinden çok ekonomik esasına göre hareket edilmesi gerektiğini ifade eden bir yorum biçimidir.

<sup>394</sup> Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi" **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2012/2, 2012, s. 174.

Mahkemesi'nin 1924 tarihli bir kararında yapılan tanımla “*Vergilendirmeye ilişkin sorunlar, tarafların beyan ettikleri amaçlarından çok gerçekten de ne yapıldığına bakılarak belirlenmelidir ve On Altıncı değişiklik (16<sup>th</sup> Amendment) ile bu değişiklik uyarınca çıkarılmış gelir vergisi yasalarının hükümleri uygulanırken saf şekle değil, öze ilişkin hususlara itibar edilmelidir.*”<sup>395</sup>

ABD istinaf mahkemelerinin geliştirdiği bu yaklaşımın biri objektif diğeri sübjektif olmak üzere iki önemli varsayımı vardır<sup>396</sup>. Birincisi ticari bir sözleşmenin sağladığı vergisel avantaj dışında ekonomik bir esasının olması (objective prong), ikincisi ise vergi yükümlüsünü uyuşmazlık konusu sözleşmeyi yapmaya sevk eden vergisel olmayan ticari bir amacın bulunmasıdır (sübjektif prong)<sup>397</sup>. **Federal mahkemelerin geliştirdiği içtihatlar, ticari amaçla yapılan işlemlerin görünürdeki biçimiyle uyumlu ve objektif ekonomik bir esasının bulunmasının yanı sıra, sübjektif bir amacın mevcudiyetinin de aranması gerektiği yönündedir.** Bazı istinaf mahkemeleri<sup>398</sup>, hukuken geçerli ticari bir işlemin ya ekonomik dayanağının ya da ticari bir amacının olması gerektiğini, bunlardan birinin mevcudiyetini hukuki geçerlilik için yeterli olduğuna karar verirlerken, diğer bazı mahkemeler istikrarlı şekilde ticari bir işlemin geçersizliğine hükmetmek için ekonomik esasın olmayışını tek başına yeterli görmekte-dirler<sup>399</sup>. Yani ekonomik esasın mevcut olmadığı bir ticari işlem, ticari bir amacı olsa dahi geçersiz addedilmektedir. Üçüncü grup mahkemeler ise hukuken geçerli ve vergisel sonuçları

<sup>395</sup> ABD Yüksek Mahkemesi'nin Weiss v. Stern kararı, 265 U.S. 242 (1924)'ten aktaran' Akçaoğlu, **a.g.m.**, s. 174.

<sup>396</sup> Bank of N.Y. Mellon Corp. v. Comm'r, 2013 U.S. Tax Ct. LEXIS 2, 140 T.C. No. 2 (T.C. Feb. 11, 2013)

<sup>397</sup> Ekonomik Esas doktrinin kullanıldığı diğer güncel kararlar için bkz; Gerdau Macsteel, Inc. v. Commissioner, 139 T.C. at, 2012 U.S. Tax Ct. LEXIS 30, 172-173; Reddam v. Comm'r, T.C. Memo 2012-106; New Phoenix Sunrise Corp. & Subs. v. Commissioner, 132 T.C. 161, 175 (2009), aff'd, 408 Fed. Appx. 908 (6th Cir. 2010); Blum v. Comm'r, T.C. Memo 2012-16.

<sup>398</sup> Horn v. Commissioner, 968 F.2d 1229, 1236-1238, 296 U.S. App. D.C. 358 (D.C. Cir. 1992), rev'g Fox v. Commissioner, T.C. Memo. 1988-570; Rice's Toyota World, Inc v. Commissioner, 752 F.2d 89, 91 (4th Cir. 1985), aff'g in part, rev'g in [27] part 81 T.C. 184 (1983).

<sup>399</sup> Coltec Indus., Inc. v. United States, 454 F.3d 1340, 1355 (Fed. Cir. 2006).



bakımından görünüşteki işleme itibar edilebilmesi için, ekonomik dayanağın ve ticari amacın her ikisinin de birlikte olmasını gerekli görmekteyizler<sup>400</sup>.

Ekonomik esas yaklaşımı çerçevesinde incelenen *Bank of N.Y. Mellon Corp. v. Comm'r*, (2013) davasında<sup>401</sup> ABD Vergi Mahkemesi, bankacılık ve finans sistemi açısından oldukça önemli sonuçları bulunan “Kredi Fonlarının Menkul Kıymetleri Yeniden Yapılandırma Sözleşmeleri” (*Structured Trust Advantaged Repackaged Securities Transaction - STARS*)<sup>402</sup> ile gerçekleştirilen birtakım finansal işlemlerin hukuka uygun olmadığına hükmetmiştir. Bu dosya kapsamında Bank of N.Y adına yapılan tarhiyat, IRS tarafından bankacılık sektöründe farklı finansman enstrümanları kullanılarak vergisel sonuçlar elde etmek amacıyla yapılan STARS işlemlerine ilişkin ilk deneme amaçlı tarhiyatdır<sup>403</sup>.

Bankacılık sektörü, IRS’in yaptığı söz konusu vergi tarhiyatı sonrasında<sup>404</sup> kendilerini, yaptıkları işlemlerin hukuki olduğu, sözkonusu STARS işlemlerinin sektöre, basit usullerle ve düşük maliyetli borçlanma imkanı sunduğu<sup>405</sup>, vergi kaçırma gibi bir güdünün olmadığı gerekçeleriyle savunmuşlardır. Buna karşılık

<sup>400</sup> Dow Chem. Co. v. United States, 435 F.3d 594, 599 (6th Cir. 2006); Winn-Dixie Stores, Inc. v. Commissioner, 254 F.3d 1313, 1316 (11th Cir. 2001), aff’g 113 T.C. 254 (1999); UPS of Am. v. Comm'r, 254 F.3d 1014, 1018 (11th Cir. 2001).

<sup>401</sup> Bank of N.Y. Mellon Corp. v. Comm'r, 2013 U.S. Tax Ct. LEXIS 2, 140 T.C. No. 2 (T.C. Feb. 11, 2013).

<sup>402</sup> ABD Federal Bölge Mahkemesi Hakimi Patrick J. Schiltz’un “bu işlemleri nitelendirmenin güçlüğüne ifade etmek için “bu karmaşık işlemleri ve kompleks vergi hukukunu anlamamıza yardımcı olabilecek bir İngilizceye çevirebilecek bir tercümana ihtiyacımız olabilir.” şeklindeki ifadelerinden STARS işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlığının ne denli karmaşık olduğu anlaşılabilir. STARS davaları için “şeytani tarza komplike bir vergi tasarımı” olduğunu ve gramer bakımından bu tasarımı inceleye yeterli bir donanımının olmadığı ve bu davaların hayatının maçı olabileceği yönünde beyanları olmuştur. Vanessa Houlder, Megan Murphy, Jeff Gerth; “Did Barclays Help U.S. Banks Get Undeserved Foreign Tax Credits?” **ProPublica and the Financial Times**, (Ortak Yayın) (Çevrimiçi) <http://www.financialtaskforce.org/2011/09/25/did-barclays-help-u-s-banks-get-undeserved-foreign-tax-credits/>, 19 Şubat 2013’den aktaran Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 899.

<sup>403</sup> Robert D. Probasco, Lee S. Meyercord, **Tax Court Find Stars Transaction Lacks Economic Substance**, Texas, Tax Lawyer, Spring, 2013, s. 1, (Çevrimiçi) <http://www.tklaw.com/files/Publication/06ab86eb-c97e-4175-bd80-46e88290b95d/Presentation/PublicationAttachment/47f6b70d-26cf-47be-bde9-4a4f7bffb88/Texas%20Tax%20Lawyer%20Spring%202013.PDF>, 30 Mart 2015.

<sup>404</sup> Gelir idaresi IRS tarafından yapılan inceleme neticesinde, federal gelir vergisi beyannamelerinde 225 milyon dolar vergi eksikliği (deficiency) tespit edilmesi üzerine davacı BNY adına 2001 yılı için yaklaşık 100 milyon dolar ve 2002 yılı için 115 milyon dolar olmak üzere ek tahakkuk yapılmıştır.

<sup>405</sup> Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 900.

IRS'in, STARS işlemlerinin ifade edilenin ve görünenin ötesinde, yapay vergisel sonuçlar elde etmek amacıyla dizayn edildiği, aşamalı finansal işlemler ağının ekonomik bir esas ve ticari bir amaç olmaksızın oluşturulduğunu öne sürdüğü, mahkemenin de IRS iddialarını yerinde ve hukuka uygun bularak STARS işlemlerinde vergi kaçırma iradesinin bulunduğu hükmetmiştir<sup>406</sup>. Kararda, ekonomik esas yaklaşımı çerçevesinde analizi yapılan oldukça teknik bankacılık işlemlerinin ve uzmanlık isteyen bir çeşit kredi borcu yapılandırması mahiyetindeki STARS işlemlerinin özünde ekonomik bir esasının mevcut olmadığı sonucuna varılmıştır.

STARS işlemlerine ilişkin ilk kararını Bank of N.Y. (BNY) Mellon Corp. v. Comm'r dosyasında veren Vergi Mahkemesi içtihadında, yapılan ticari işlemler ve sözleşmelere dayalı deliller detaylıca incelenmiştir. 2000'li yılların başlarında piyasa fiyatının altında kredi kullanabilmek amacıyla BNY<sup>407</sup>, İngiliz orijinli Barclays Bank'la bir dizi "Zero Coupon Swap Agreement" sözleşmeleri yaparak üçüncü kişilere olan geri ödeme yükümlülüklerini, önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde karşılıklı takas işlemleri gerçekleştirerek farklı ülke piyasalardaki farklı kredi değerliliklerinden yararlanmıştır<sup>408</sup>. Taraflar belirli bir faiz oranıyla, söz konusu vadeli olarak hareketli (örn. LIBOR'a endekli) takas işlemlerini gerçekleştirmişlerdir. STARS işlemleri kapsamında gerçekleştirilen bir diğer işlem türü "kredi temerrüt swap" (credit default swap-CDS) sözleşmeleridir<sup>409</sup>. CDS'ler

<sup>406</sup> Probasco, Meyercord, **a.g.m.**, s. 3.

<sup>407</sup> "Mellon Financial Corporation" ile birleşen BNY, 26 sayılı IRS Yasası'nın 1504 üncü maddesine göre hisselerini elinde bulundurduğu grup şirketlerin (parent corporation) yıllık gelir vergisini (Federal Income Tax) tahakkuk esasına göre konsolide şekilde bildirmekle sorumlu şirkettir. BNY dünya ölçeğinde kredi temini, takas (swap) işlemleri vb. türde bir kısım bankacılık işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu şirketler topluluğu 2001 yılında ilk defa Londra'daki Barclays Bank (PLC) ile STARS işlemlerine girerek 2002 yılı sonuna kadar yurtdışına ödediği toplam 199 Milyon dolarlık vergilerin mahsubunu gerçekleştirmiştir" Daha geniş açıklama için bkz.: Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 192.

<sup>408</sup> Nurcan Belma, **Türev Piyasası İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnek Ülke Uygulaması** Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 2005, s. 52 (Çevrimiçi) <http://www.tcmb.gov.tr/kutuphane/TURKCE/tezler/belmanurcan.pdf>, 15 Şubat 2015.

<sup>409</sup> Bu sözleşmeler, kredi türevleri arasında en önde gelen ürün olan kredi temerrüt swapları, kredi riskini bir partiden diğerine geçiren bir finans kontratı, bir çeşit sigorta niteliğinde olup, borç veren, borç alanın borcunu geri ödememe olasılığına karşı 3. bir kişiye aylık ödemeler (sigorta ödemeleri) yapılmasını öngörmektedir. Borcun ödenmemesi durumunda kefil konumundaki garantör kuruluş devreye girerek bu borcu ödeyerek, borç verenin belirli bir miktar karşılığında riskini 3. kişiye

sadece varlık yöneticileri ve satıcılar tarafından sıklıkla kullanılan bağımsız bir ürün değil, aynı zamanda sentetik teminatlı borçlanma yükümlülükleri (synthetic collateralized debt obligations) ve krediye dayalı tahviller gibi (credit-linked notes) yapısal kredi ürünlerinde de kullanılmaktadırlar<sup>410</sup>.

Uyuşmazlıkta, BNY'nin, STARS işlemleri aracılığıyla yurtdışında (İngiltere'de) ödediği vergilerin çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin IRS Yasası 901'inci maddesindeki hükümler (foreign tax credit) uyarınca mahsubu ve STARS işlemlerinin kapsamında gerek grup içi şirketler arasında yapılan, gerekse de Barclays Bank ile yapılan borç takası (SWAP), teminat, sigorta vb. işlem maliyetlerinin gider olarak indirim konusu yapılmasının IRS tarafından reddedilmesi üzerine ABD vergi mahkemesinde dava açılmıştır<sup>411</sup>.

Mahkemece, üç ana konu üzerinde durulmuş olup birincisi, davacının STARS işlemleri nedeniyle yurtdışında Barclays Bankası ile yaptığı sözleşmelere istinaden üstlendiği ve İngiltere'de ödediği vergilerin IRS Yasası'nın 901 inci maddesi uyarınca mahsubunun mümkün olup olmamasına ilişkindir<sup>412</sup>. Mahkeme, bu konuda STARS işlemlerinin ekonomik esastan yoksun olması nedeniyle bu haktan yararlanılamayacağına hükmetmiştir. İkinci olarak bankanın söz konusu işlemleri yürütebilmek için yaptığı diğer giderlerin indirimi de, yine söz konusu işlemlerin ekonomik dayanaktan yoksun olması nedeniyle aynı gerekçe ile reddedilmiştir. Üçüncüsü ise İngiltere'deki fona aktarılan varlıklardan kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmesinde gelirin kaynağının İngiltere değil, ABD olarak nitelendirilmesi

---

devretmesi amaçlanır. Kredi temerrüt swapları, kredi riskinin kredi koruması satan tarafa transferi için kullanılmaktadırlar. Daha detaylı bilgi için bkz.: Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 900-901.

<sup>410</sup> Mark J. Anson, Frank J. Fabozzi, Morad Choudhry, Ren-Raw Chen, "**Credit Derivatives, Instruments, Applications, and Pricing, John Wiley and Sons**", The Frank J. Fabozzi Series, (E-book ), January, 2004, s. 47'den aktaran, İhsan Ersan, Samet Günay, "Kredi Riski Göstergesi Olarak Kredi Temerrüt Swapları (CDSs) ve Kapatma Davasının Türkiye Riski Üzerine Etkisine Dair Bir Uygulama", **Bankacılar Dergisi**, S. 71, İstanbul, 2009, s. 3; Security arrangements sözleşmeleri de yine yatırımcıları korumaya yönelik bir nevi teminat anlaşmalarıdır.

<sup>411</sup> "*Tüm bu STARS işlem ve sözleşmeleri sonucunda BNY'nin nihai amacı 1.5 Milyar dolar tutarında teminata dayalı bir krediyi Barclays Bank'tan temin etmektir. Söz konusu STARS işlemleri sonucunda 2001 ve 2002 yıllarında BNY yaklaşık 199 Milyon dolar yurtdışı vergisini tevkif ediyor ve işlem maliyeti olarak da yaklaşık 7.6 milyon dolar gider gösteriyor. BNY ayrıca varlıkların transferinden elde ettiği gelirleri ise kaynağını yabancı ülke gösteriyor.*" Bkz., Tank, Rutbil, **a.g.m.**, s. 901.

<sup>412</sup> Tank, Rutbil, **a.g.e.**, s. 901.

sebebiyle gelir vergisi açısından vergilendirmenin ABD tarafından yapılması gerektiğine hükmedilmiştir<sup>413</sup>.

Ekonomik esas yaklaşımına göre yapılan değerlendirme sonucunda mahkemece, söz konusu işlemlerde objektif ekonomik esasın ve subjektif ticari amacın var olup olmadığına ilişkin yapılan değerlendirme neticesinde, vergisel amaç dışında başkaca bir ekonomik dayanağı ve ticari amacı olmayan, söz konusu finansal operasyonlar aracılığıyla, çifte vergilendirmeyi önlemek için getirilen mahsup müessesesinin ve gider indirimi hakkının kötüye kullanıldığı kanaatine varılarak, işlemlerin hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiş ve vergi yasalarındaki düzenlemelere şekli anlamda uygun dizayn edilen her işlem ve sözleşmenin vergi yargılama hukuku açısından geçerli olmayacağı vurgulanmıştır<sup>414</sup>.

Kararın gerekçesini yazan yargıç Kroupa; STARS işlemlerinin, yükümlüye vergisel sonuç doğuran para ve varlık hareketleri dışında net bir sonuç sağlamadığını, ticari faaliyete konu olmayan ve *Gerdau v. Macsteel*<sup>415</sup> kararında olduğu gibi, **sadece vergisel avantaj sağlayan ekonomik işlemlerin bir ticari işlemi yapmaya sevk eden saik olamayacağını belirterek, eğer vergisel avantajı olmasaydı hiç girilmeyecek olan bir ticari işlemin ekonomik dayanağı olduğundan bahsedilemeyeceğini vurgulamıştır**<sup>416</sup>.

STARS işlemlerinden doğan uyumsuzlıklara benzer bir başka uyumsuzluk da yine bu yaklaşım çerçevesinde değerlendirilmiştir. Buna göre finansal araçlarla yapılan kredi borçlarının yeniden yapılandırması işlemi olan CARDS (Custom Adjustable Rate Debt Structure) işlemleri, 2000'li yılların başlarına kadar süper zenginlerin kredi araçlarının kullanımı yoluyla vergiden kaçınmasını amaçlayan bir

---

<sup>413</sup> Mahkeme kararında özetle, "...ekonomik esas (*Economic Substance*) yaklaşımına göre, yapılan STARS işlemlerinin mahiyetini tespit ettikten sonra ekonomik esastan yoksun olduğu ve yalnızca vergisel sonuçlar elde etmek amacıyla yapıldığı gerekçeleriyle ABD Federal Vergi İdaresini (IRS) haklı bularak davanın reddine karar vermiştir. Ayrıca grup içi şirketler arasında yapılan ve nihayet STARS işlemlerine konu olan menkul kıymet transferlerinden kaynaklı gelirlerin kaynağının da ABD olduğuna hükmederek bu kazançların gelir vergisi açısından ABD de vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tank, Rutbil, **a.g.e.**, s. 901.

<sup>414</sup> Tank, Rutbil, **a.g.e.**, s. 907.

<sup>415</sup> Bkz, *Gerdau Macsteel v. Comm'r*, 2012 U.S. Tax Ct. LEXIS 30, 139 T.C. No. 5 (T.C. Aug. 30, 2012).

<sup>416</sup> *Bank of N.Y. Mellon Corp. v. Comm'r*, 2013, para. 36.

işlem türü olarak değerlendirilmekte iken, IRS tarafından, ekonomik dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle muvazaalı işlem olarak nitelendirilip tarhiyat konusu edilmiştir.

ABD Üçüncü İstinaf Mahkemesi'nin 2013 yılında "Ekonomik Esas" yaklaşımına göre incelediği Crispin v. Comm'r kararında<sup>417</sup>, bir vergi uzmanı olarak bir enerji şirketinin mali danışmanlığının yanı sıra birden çok şirketin de sahibi olan davacı Neal Crispin, uçak filosu alım satımı, kiralama, finans yapılandırması vb. ticari işlemler yapmaktadır. 1989 yılında satın aldığı ikinci el uçak filosunu 10 yıl süreyle kiraladıktan sonra kendi şirketlerinden birine (Murus) yeniden satılmasını içeren bir dizi CARDS işlemleri gerçekleştirmiştir. CARDS işlemlerinde kullanılan finansal araçlar ve işlemler yükümlüye finansal imkan sağlıyor gibi görünse de, yapılan değerlendirmeler neticesinde, aslında ortada kullanılabilecek nakit bir paranın mevcut olmadığına, yabancı bankadan temin edilecek olan tüm varlıkların getirileri yine teminat olarak söz konusu yabancı bankada tutulduğu için bu amacın da gerçekleşmediğine kanaat getirilmiştir<sup>418</sup>.

Söz konusu uyuşmazlıktan daha önce, 2000 yılında IRS, yükümlüleri bir genelge<sup>419</sup> ile 3'üncü İstinaf Mahkemesinin ACM Partnership v. Commissioner<sup>420</sup> kararında yer verilen, "*ekonomik dayanaktan yoksun işlemlerden doğan zararların gider olarak gösterilemeyeceğine dair*" gerekçesine dayanarak, yaygın şekilde kullanılan CARDS türü işlemlerin vergi hukuku açısından geçerli sayılmayacağını, şişirilmiş yapay giderler oluşturarak ödenmesi gereken verginin azaltılmasından sakınılması gerektiği yönünde uyarıda bulunmuştur. IRS'in yaptığı uyarıların doğruluğunu teyit eder mahiyette, 3'üncü İstinaf Mahkemesi 14 yıl önceki içtihadındaki yaklaşımını sürdürerek, Crispin v. Comm'r kararının sonuç bölümünde "*Bir vergi yükümlüsüne muhteşem bir vergiden kaçınma önerisi getirildiğinde, yükümlünün bizzat kendisini riske attığını bilmesi gerekir. Crispin CARDS'larla kumar oynadı ve kaybetti (Crispin gambled at CARDS and lost ) ve o hem eksik*

<sup>417</sup> Crispin v. Comm'r, 708 F.3d 507, 2013 U.S. App. LEXIS 3852, 2013-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P50,202 (3d Cir. 2013).

<sup>418</sup> Crispin v. Comm'r.

<sup>419</sup> Genelge için, bkz.: Notice 2000-44, 2000-2 C.B. 255 (Aug. 13, 2000).

<sup>420</sup> ACM Pshp. v. Commissioner, 526 U.S. 1017, 119 S. Ct. 1251, 143 L. Ed. 2d 348, 1999 U.S. LEXIS 1899, 67 U.S.L.W. 3585 (U.S. 1999).

*ödediği vergilerden hem de vergi idaresince önerilen vergi cezalarından sorumludur*<sup>421</sup>.” şeklinde hüküm tesis etmiştir.

*ACM Partnership v. Commissione* kararının gerekçesinde, Federal Mahkeme, uyuşmazlığın çözümünü vergi yükümlüsünün yaptığı ticari sözleşmelerin vergilendirme yönünden itibar edilebilir bir ekonomik esasının olup olmadığına bağlı olduğunu belirttikten sonra, ticari sözleşmelerin herkes tarafından anlaşılabilir bir objektif ekonomik bir esasının, hem de olaya ve kişiye özgü subjektif ticari bir motivasyonunun bulunması gerektiğini vurgulamıştır<sup>422</sup>. Anılan karar, ekonomik esas doktrininin uygulandığı diğer davalarda sıklıkla referans alınan önemli bir içtihatır.<sup>423</sup>”

Ekonomik Esas doktrinine göre mahkemeler özetle, vergi yargılamasında geçerli bir işlem olarak kabul edilmesi için, ticari işlemlerin vergisel sonuçları açısından **objektif ekonomik esasının** ve **subjektif ticari amacının** olması gerektiğine hükmetmektedirler. Söz konusu objektif ekonomik esas ve subjektif ticari amacın somut olayda bulunup bulunmadığı konusunda da dosyada mevcut delillerin durumuna göre karar vermektedirler.

## **2. Ticari Amaç Yaklaşımı (Business Purpose Doctrine)**

Yasalarda açıkça öngörülme­yen bir konuda vergilendirmeden kaçınmak amacıyla yükümlüler tarafından yapılan işlemler uzunca bir süre (1935-1980) hukuki-meşru bir hak olarak görülüyordu. Fakat bir süre sonra IRS tarafından geçmişte mahkemelerce de meşru görülen ticari bir görüntü altında vergisel amaçlarla yapılan işlemler derinlemesine soruşturulmaya başlandı. Bu durum, ticari bir amaç olmaksızın vergiden kaçınma amacıyla yapılan ticari sözleşmeleri vergisel açıdan yok hükmünde (muvazaalı) işlemler olarak kabul eden “ticari amaç”

<sup>421</sup> Crispin v. Comm'r, para. 34.

<sup>422</sup> 231, 1998 U.S. App. LEXIS 25726, 98-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P50,790, 82 A.F.T.R.2d (RIA) 6682 (3d Cir. 1998).

<sup>423</sup> ACM Pshp. v. Commissioner, para. 247. “*Ekonomik anlamda sahte işlemlerin ayırt edici özelliği, objektif esas ve subjektif amaç faktörlerinin birbirinden ayrı ayrı değil, ilişkili faktörler olarak bir arada değerlendirilmesi sonucunda vergisel sonuç elde etmenin dışında başkaca bir ticari amacı olmayan işlemler olmasıdır.*”

(Business Purpose<sup>424</sup>) yaklaşımının gelişmesine zemin hazırladı<sup>425</sup>. Başlarda, sadece reorganizasyon faaliyetlerinin yorumunda kullanılan bu yaklaşım, daha sonra hızlı biçimde diğer vergi yasalarının yorumlandığı işlem ve ticari sözleşmelerde kullanılmaya başlanmış ve yaygınlaşmıştır<sup>426</sup>.

Gregory davasına benzer şekilde Goldstein v. Commissioner<sup>427</sup> davasında Goldstein, sadece piyangodan elde ettiği servetten kaynaklanan gelirin vergisini azaltmak için bankalarla ve borsa simsarlarıyla giriştiği borç takası ve devlet tahvili alım satım işlemleri neticesinde ödediği faizleri gider göstermiştir. 1954 tarihli 26 sayılı IRS Yasası'nın 163'üncü maddesi uyarınca ortada gerçek bir borçluluk durumu olmadığı kanaatiyle idarece bu giderlerin rededilmesi suretiyle yapılan tarhiyatı hukuka uygun bulan vergi mahkemesi kararı, İkinci İstinaf Mahkemesince (2. Circuit) onanarak, tüm işlemlerin vergisel sonuç elde etmek amacıyla yapıldığına hükmedilmiştir.

Ticari amaç yaklaşımı, mahkemelerce yapılan yasakoyucunun niyetini algılama girişimi olarak da değerlendirilmektedir<sup>428</sup>. Vergisel sonuçlar doğuran tüm ticari sözleşmeler için ticari bir amacın olması gerektiğine dayanak olabilecek bir Kongre iradesi olmadığından ticari amaç yaklaşımına müracaat edilebilmesi için uygulanacak olan yasa maddesinin öncelikle bu yaklaşım çerçevesinde yapılacak

---

<sup>424</sup> Corp. v. United States, 624 F.2d 1328 (5th Cir. 1980); Foglesong v. Commissioner, 621 F.2d 865 (7th Cir. 1980); Quinlivan v. Commissioner, 599 F.2d 269 (8th Cir.), *cert. denied*, 444 U.S. 996 (1979); Stice v. United States, 540 F.2d 1077 (5th Cir. 1976); Mathews v. Commissioner, 520 F.2d 323 (5th Cir. 1975), *cert. denied*, 424 U.S. 967 (1976); Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734 (2d Cir. 1966), *cert. denied*, 385 U.S. 1005 (1967); Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp., 176 F.2d 570 (2d Cir. 1949), *cert. denied*, 338 U.S. 955 (1950); Wachovia Bank & Trust Co. v. United States, 499 F. Supp. 615 (M.D.N.C. 1980); Dwyer v. United States, 439 F. Supp. 99 (D. Or. 1977), *rev'd on other grounds*, 622 F.2d 460 (9th Cir. 1980); Clement v. United States, 580 F.2d 422 (Ct. Cl. 1978), *cert. denied*, 440 U.S. 907 (1979); Basic Inc. v. United States, 549 F.2d 740 (Ct. Cl. 1977); Rothschild v. United States, 407 F.2d 404 (Ct. Cl. 1969); Schenk v. Commissioner, 41 T.C.M. (CCH) 455 (1980); Serbousek v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 479 (1977); Wrenn v. Commissioner, 67 T.C. 576 (1976).

<sup>425</sup> Boris I. Bittker, "Pervasive Judicial Doctrines in the Construction of the Internal Revenue Code", 21 **Howard L.J.**, 714-17, 1978, s. 693.

<sup>426</sup> Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp., 176 F.2d 570 (2d Cir.1949), *cert. denied*, 338 U.S. 955 (1950).

<sup>427</sup> Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734, 1966 U.S. App. LEXIS 5383, 66-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P9561, 18 A.F.T.R.2d (RIA) 5328 (2d Cir. 1966) s. 735-742.

<sup>428</sup> Waizer, **a.g.e.**, s. 1084.

yorumlara elverişli olması gerektiği savunulmuştur<sup>429</sup>. Bu görüşe göre uygulanmasına yasanın cevaz verdiği söz konusu yargısal yaklaşım kullanılırken mutlaka yasama geçmişiyile, önceki yasalar ve yasanın önceki yorumlarıyla ya da aynı konuyla ilişkili diğer yasa hükümleriyle desteklenmesi gerekir<sup>430</sup>.

Ticari amaç yaklaşımı, özellikle İkinci İstinaf Mahkemesi'nde (2nd Circuit) son yıllarda artarak kullanılmaktadır. Şirketlerin tasfiyesinde, faizlerin gider olarak indirimlerinde, ücret, hediye ve yeniden kiralama amaçlı satış (leaseback) işlemlerindeki peşin ödemelerde, borcun silinmesi, gelirlerin belirlenmesi, taksitli satışlar gibi ticari işlemlerde sözkonusu yaklaşıma uygun şekilde ticari bir amacın mevcut olup olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır<sup>431</sup>.

Yaklaşımı farklı bir açıdan değerlendiren Columbia İstinaf Mahkemesi, Boca Investering's P'ship v. United States<sup>432</sup> kararında, **vergi yükümlülerinin ticari işlemlerini daha az vergi ödeyecek şekilde yapılandırabileceklerini, ancak bu yapılandırmada, vergiden kaçınma dışında (non-tax avoidance) mutlaka meşru bir ticari amacın da olması gerektiğini** belirtmiştir. Uyuşmazlıkta, 1990 yılında American Home Products (AHP) şirketinin, grup içi Boyle-Midway adlı şirketini satışından hemen önce 605 Milyon dolardan daha fazla tutarındaki dönem kazancının vergisini azaltmak amacıyla, iki yurtdışı şirketi ile AHP'nin bir diğer alt grup şirketini birleştirmek suretiyle, birleşme sonucu bilançoda oluşan zararlarını 1990-

<sup>429</sup> Bu konudaki kararlar için Bkz: Mathews v. Commissioner, 520 F.2d 323 (5th Cir. 1975), *cert. Denied*, 424 U.S. 967 (1976); Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734, 742 (2d Cir. 1966), *cert. denied*, 385 U.S. 1005 (1967); Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp., 176 F.2d 570, 572 (2d Cir. 1949), *cert. denied*, 338 U.S. 955 (1950); Basic Inc. v. United States, 549 F.2d 740, 749 (Ct. Cl. 1977); Wrenn v. Commissioner, 67 T.C. 576, 582-85 (1976).

<sup>430</sup> Waizer, **a.g.m.**, s. 1084.

<sup>431</sup> Waizer, **a.g.m.**, s. 1085: Söz konusu değerlendirmelere ilişkin emsal davalar için Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp., 176 F.2d 570, 572 (2d Cir. 1949) *onama*: 338 U.S. 955 (1950), Rothschild v. United States, 407 F.2d 404, 408-13 (Ct. Cl. 1969), Stice v. United States, 540 F.2d 1077, 1081 (5th Cir. 1976), I.R.C. § 162(a); Clement v. United States, 580 F.2d 422, 427-28 (Ct. Cl. 1978), *onama*: 440 U.S. 907 (1979); Rev. Rul. 75-152, 1975-1 C.B. 144 (1975), I.R.C. § 162; Mathews v. Commissioner, 520 F.2d 323, 325 (5th Cir. 1975); Serbousek v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 479, 482 (1977); Dwyer v. United States, 439 F. Supp. 99, 102 (D. Or. 1977), gerekçesi onandı 622 F.2d 460 (9th Cir. 1980); Foglesong v. Commissioner, 35 T.C.M. (CCH) 1309, 1313 (1976), *bozma*: 621 F.2d 865 (7th Cir. 1980) I.R.C. § 61; Wrenn v. Commissioner, 67 T.C. 576, 584-85 (1976); *see* Bunker v. Commissioner 38 T.C.M. (CCH) 736, 739 (1979); I.R.C. § 453.

<sup>432</sup> Boca Investering's P'ship v. United States, 314 F.3d 625, 354 U.S. App. D.C. 184, 2003 U.S. App. LEXIS 429, 2003-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P50,181, 91 A.F.T.R.2d (RIA) 444 (D.C. Cir. 2003).



1993 yılları arasındaki ticari kazancından mahsup edilmesi amacıyla başvuruda bulunmuştur. Mahkemenin içtihadına göre olayda, ticari amaç dışında başkaca bir amacın bulunup bulunmadığı hususunun incelenmediği, delillerin buna göre tartışılmadığı gerekçesiyle federal bölge mahkemesinin kararını bozduktan sonra, istinaf mahkemesi olması nedeniyle eksikliği tespit edilen delil değerlendirmesini kendisi yapmıştır. İstinaf mahkemesi söz konusu yabancı şirketlerin, gerçekleştirilen ticari işlemlerden (yapılandırılmalardan) mantıklı (ticari icaplara uygun) herhangi bir menfaati olduğuna dair itibar edilebilir bir delil dava dosyasına sunulmadığından, olayda ticari bir amacın mevcut olmadığına hükmederek, ticari amaç yaklaşımına göre söz konusu mahsup taleplerini reddeden IRS işlemlerini isabetli bulmuştur<sup>433</sup>. Mahkeme bu kararında yaklaşımın işlevselliğini belirleyen aşağıdaki gibi önemli bir tespitte bulunmuştur.

*“Yüksek oranlı vergiye dayanan bir vergi sistemi özel sektörde faaliyet gösteren akıllı yükümlülere sistemle oynamaları konusunda ciddi şekilde teşvik eder. En akıllı yasama uzmanlarından dahi olası her kaçınma yöntemini öngörmeleri beklenemez. Bu noktada ticari amaç yaklaşımı sisteme zarar veren bu şekildeki aktivitelerle uğraşma eğilimini azaltır ve aynı durumda olan vergi yükümlülerinin makul bir düzeyde eşit bir vergi yüküyle muhatap olmalarına yardımcı olur”<sup>434</sup>.*

Ticari amaç yaklaşımının uygulandığı yargı içtihatlarında özetle; daha az vergi ödeme amacıyla yapılan vergiden kaçınma eyleminin meşru olarak kabul edilebilmesi için muvazaadan arı şekilde gerçekleştirilmesi, mutlaka vergi dışı bir amacının bulunması ve bunun tatmin edici delillerle ispatlanmış olmasının gerekli görüldüğü anlaşılmaktadır. Burada, mahkemelerin gerçekleşen işlemlerde ticari bir amaç bulunduğuna dair ispat yükünü vergi yükümlülerinin üzerinde bıraktığı hususunun altının çizilmesi gerekmektedir.

### **3. Esasın Şekle Üstünlüğü Yaklaşımı (Substance Over Form Doctrine)**

Yaklaşımına göre, hukuki açıdan etkili sonuçlar doğuran bütün ticari işlemlerde, söz konusu işlem ya da sözleşmeden doğan hukuki haklardan yararlanabilmek açısından bu işlemlerin hukuka uygun olarak nitelendirilmesi için

<sup>433</sup> Boca Investorings P'ship v. United States, **a.g.k.**, para. 630.

<sup>434</sup> Boca Investorings P'ship v. United States, **a.g.k.**, para. 631.

yasada öngörülen şekli şartlara uyulması gerekmektedir<sup>435</sup>. Vergi hukuku açısından da ticari faaliyette bulunanlarca gerçekleştirilen işlemlerde şekli hususlara genelde önem verilse de bu önem, her zaman gerektiği ölçüde olmayabiliyor. Bazen de şekli anlamda hukuka uygun gözükten işlemler tesis etmek suretiyle normal şartlarda doğabilecek olan bir verginin doğumunun engellenmesi ya da ertelenmesi amaçlanabiliyor. Bu varsayımlara göre hareket eden vergi idareleri, vergisel sonuç doğuran ya da doğurması beklenen işlemlerde şekli hususlardan ziyade bu türdeki ticari ilişki, işlem ve sözleşmelerin esasına çok daha fazla önem vermektedirler<sup>436</sup>. İşte bu yaklaşım da ABD vergi yargısınca sözü edilen kaygılardan hareketle geliştirilmiştir.

Hukuk sistemleri, çeşitli yasal düzenlemeler aracılığıyla, hukuken öngörülen şekli kurallara uygun olarak düzenlenen ancak bir hakkın kötüye kullanımını sonucunu doğuran işlemleri engellemeye yönelik düzenlemeler içermektedir<sup>437</sup>. Buna örnek, daha önce evli olan karı kocanın boşanması sonucunda yasaya göre (IRS/71-b) öngörülen daha alt kademedeki çocuk yardımı ödeme seçeneğini değil de daha üst kademedeki nafaka ödenmesi durumunda vergi idaresi bu fazladan ödemeyi vergi indiriminde yararlanmasını meşru görmemektedir<sup>438</sup>. Bu tür düzenlemelerin en çok görüldüğü konuların başında transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımı gelmektedir. Hemen her ülkede olduğu gibi ABD vergi hukukunda da transfer fiyatlandırması sürecinde hakkın kötüye kullanımını engellemeye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır<sup>439</sup>. Gregory kararında olduğu gibi, bir yükümlünün ortağı olduğu şirketin muvazaalı şekilde yeniden yapılandırılması sonucu ortaya çıkan hisse senetlerine itibar etmek suretiyle vergilendirilmesi yerine, işlemin asıl ve daha açık sonucuna bakılarak hukuki anlamda meşru olan görünüşteki şekli işlemler geçersiz sayılarak, yapılan işlemlerin ekonomik esasına göre vergilendirilmiştir.

<sup>435</sup> Allen D. Madison, “The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law”, **43 Santa Clara L. Rev.** 699 (2003), s. 700, (Çevrimiçi):<http://digitalcommons.law.scu.edu/lawreview/vol43/iss3/2>, 10. Ekim 2015.

<sup>436</sup> Madison, **a.g.e.**, s. 701.

<sup>437</sup> Ateş, **a.g.e.**, s. 33.

<sup>438</sup> Schneider, **a.g.m.**, s. 13.

<sup>439</sup> ABD de Internal Revenue Code (IRC)’un 482’inci maddesi transfer fiyatlandırmasına ilişkindir. Transfer fiyatlandırması hakkında daha geniş açıklama için bkz: Ateş, **a.g.e.**, s. 24-26.

Mahkemece, dosyadaki mevcut delillerin değerlendirilmesi neticesinde ortada gerçek bir reorganizasyon faaliyetinin mevcut olmadığı kabul edilerek hüküm verilmiştir<sup>440</sup>.

Esasın şekle üstünlüğü yaklaşımının uygulandığı bir diğer önemli içtihad ise *Knetsch v. United States* kararıdır<sup>441</sup>. Knetsch, yatırım amacıyla büyük bir kısmını bankadan %3,5 faiz oranı ile kullandığı kredi ile %2,5 faiz getirisi olan sigorta şirketinin çıkardığı tahvillerden satın almıştır. Getirisi giderinden daha az olan bu işlem ile Knetsch gelir vergisi matrahını azaltmayı amaçlamıştır. Fakat bununla birlikte vergisel sonuç elde etme dışında başka bir amacı olduğunu ortaya koyacak herhangi bir delil de sunamaması nedeniyle ABD Yüksek Mahkemesi bu faiz ödemelerinden kaynaklanan gider indirimini kabul etmemiştir<sup>442</sup>.

Esasın şekle üstünlüğü yaklaşımının uygulandığı davalara ilişkin Bittker ve Lokken'in analizlerine göre, eğer sözleşmeleri yapan taraflar arasında bir (kurumsal ya da menfaat ilişkisi) ilişki mevcut ise, idare savunmalarının genelde başarılı olduğu gözlemlenmiştir<sup>443</sup>. Burada bu ilişkinin bir menfaat ilişkisine dayandığı, tarafların birinin ya da her ikisinin karşılıklı çıkarları gözetilerek bir sözleşme yapılması durumunda idare, eğer sürecin özünde vergisel sonuç dışında bir başka amacın olmadığını ortaya koyarsa burada bu yaklaşıma göre yükümlülerin davaları kaybedeceği söylenebilecektir. Ayrıca yazarlar eğer bir sözleşmenin hükümleri, dayandığı ekonomik esasa uygun bir şekilde uygulanmış ise burada vergisel bir sonuç amaçlanıp amaçlanmadığına bakılmaksızın geçerliliğine hükmedilmesi gerektiğini savunmaktadır<sup>444</sup>.

#### **4. Sahte Ticari İşlemler Yaklaşımı (Sham Transactions Doctrine)**

Sahte işlemler yaklaşımı ile esasın şekle üstünlüğü yaklaşımı temelde birbirine çok benzemektedir. Sahte işlemler, gerçekte var olan bir işlemin üzerini örtmek üzere gerçekleştirilir. Bu nedenle sıklıkla bu yaklaşım, ekonomik esas

---

<sup>440</sup> Bkz.: *Helvering v. Gregory*.

<sup>441</sup> *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361, 81 S. Ct. 132, 5 L. Ed. 2d 128, 1960 U.S. LEXIS 1980, 60-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P9785, 6 A.F.T.R.2d (RIA) 5851, 1961-1 C.B. 34 (U.S. 1960).

<sup>442</sup> *Schneider, a.g.m.*, s. 14.

<sup>443</sup> *Bittker, Lokken, a.g.e.*, s. 3.

<sup>444</sup> *Schneider, a.g.e.*, s. 14.

yaklaşım adı altında kullanılmaktadır<sup>445</sup>. İctihatlara göre sahte işlem iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, sözleşmenin içeriğinde/esasında sahtelik ki (sham in substance) burada şekli anlamda bir sözleşme mevcut fakat bu sözleşmenin hükümleri içeriğini temsil etmemektedir. İkincisi ise olaylarda sahteliktir ki (sham in fact) burada sözleşmede öngörülen olay ve işlemlerin hiçbiri gerçekte mevcut değildir. Sahte ticari işlemler yaklaşımı her iki türdeki sahtelik durumunun da araştırılmasında ve tespitinde kullanılmaktadır<sup>446</sup>.

26 sayılı IRS Yasası'nın 163/a maddesinde belirlenen genel kurala göre, vergilendirme dönemi içinde borçlanma sonrası ödenen faizler gider olarak indirilebilir. Ancak bu giderlerin kabulü için yasa metninde öngörülen amaca uygun şekilde gerçekleşen bir ticari işleme ilişkin olarak akdedilen bir sözleşme uyarınca ödenmiş olması gerekmektedir. Buna ilişkin 4'üncü İstinaf Mahkemesi'nin 1963 tarihli *Bridges v. Commissioner* kararında, herhangi bir ticari amaç olmaksızın sadece vergisel sonuç elde etmeyi amaçlayarak yapılan sözleşmenin sahte (sham) olduğu, dolayısıyla buna dayanarak görünüşte ödenen faiz giderlerinin indirim olarak kabul edilemeyeceğine, dolayısıyla idarenin bu indirimlerin reddi yönündeki işleminin yasa koyucunun amacına uygun olduğuna hükmedilmiştir<sup>447</sup>.

Bir özel hukuk sözleşmesinin sahte ya da muvazaalı olması durumunda ona itibar edilmeyeceğine dair literatürde sıkça atıf yapılan Dördüncü İstinaf Mahkemesi'nin sahte işlem doktrinine ilişkin 1985 tarihli *Rice's Toyota World v. Comm'r*<sup>448</sup> kararında; temel faaliyeti yeni ve kullanılmış otomobil alım-satımı olan Rice şirketinin muhasebecisi tarafından, ikinci el bir bilgisayarın kiralama şirketinden satın alındıktan sonra 1976-1978 yılları arasında geriye kiralanması yöntemiyle bir kısım işlemlerin gerçekleştirildiğini, yükümlünün bu işlemler ile bir yandan ödediği faizlerle giderlerini artırmayı, diğer yandan da hızlandırılmış amortisman uygulamasıyla ilk yıllarda ödemesi gereken vergi borçlarını erteleyerek

---

<sup>445</sup> Madison, **a.g.m.**, s. 718.

<sup>446</sup> Karen Nelson Moore, "The Sham Transaction Doctrine: An Outmoded, and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance", 41 **Fla. L. Rev.** 659 (1989), s.670-671.

<sup>447</sup> *Bridges v. Commissioner*, 325 F.2d 180, 1963 U.S. App. LEXIS 3685, 64-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9103, 12 A.F.T.R.2d (RIA) 6037 (4th Cir. 1963).

<sup>448</sup> *Rice's Toyota World v. Comm'r*, 752 F.2d 89, 1985 U.S. App. LEXIS 27568, 85-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9123, 55 A.F.T.R.2d (RIA) 580 (4th Cir. 1985).

azaltmayı amaçladığını kabul edilmiştir. Anılan görüşle İstinaf Mahkemesi, ABD Vergi Mahkemesi'nin, yükümlünün borçlanmak suretiyle rehinli ipotek senetleriyle satın aldığı bilgisayarı yine aynı "Finalco" adlı şirkete kiralamasının ekonomik bir dayanağı bulunmadığından, görünüşteki sözleşmelerin ticari bir amaç olmaksızın yapılan ve vergisel avantaj elde etmeyi amaçlayan tamamen sahte işlemlerden ibaret olduğuna hükmeden gerekçesini onamıştır<sup>449</sup>.

Yüksek Mahkeme'nin yaklaşımı, yükümlü lehine yorumladığı *Frank Lyon Co. v. United States* kararında, vergi yükümlüsünün satın alma ve tekrar geri satma sözleşmesinin, muvazaalı bir işlem olarak nitelendirmesini kabul etmemiştir. Mahkeme kararında, aynı zamanda ekonomik esas yaklaşımına da atıfta bulunarak, her satın alma ve geri tekrar satmayı içeren sözleşmenin sahte olduğuna hükmedilemeyeceğini belirttikten sonra tarafların kendisine özgü menfaat sağlayan düzenlemeler ve satıcı açısından getirilen bazı sınırlandırıcı hükümlerle bu sözleşmenin muvazaadan ari, karşılıklı ve yarışan menfaatlere dayanan bir sözleşme olarak nitelendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir<sup>450</sup>.

Yüksek Mahkeme bir başka uyuşmazlıkta, vergi yükümlüsü olan davacı Worthen Bankası ile iki finansal aracı şirket tarafından, federal yasalarla ve eyalet mevzuatındaki kısıtlamalar sebebiyle geleneksel finansal araçlarla hazırlanması mümkün olmayan bir binanın satışı ve yeniden kiralanmasını konu alan sözleşmenin tesisini müteakiben, üçüncü şahıs konumundaki aracı kurumlardan kredi kullanarak bankanın sahip olduğu arsayı 76 yıllığına kiralayan ve arsa üzerinde banka tarafından yapımına daha önce başlanan binayı kısım kısım satın alan Frank Lyon 19 ay süren binanın yapım sürecinde taksitlerini ödemiş ve yapımı tamamlandıktan sonra da binayı bankaya kiralamıştır. Sözleşmede Lyon'un ödeyeceği 25 yıllık mortgage'in aylık geri ödemelerinden aşağı olmamak üzere binanın banka tarafından kiralanması ve bu kiralamanın 5 er yıllık sürelerle 8 defa olmak üzere 65 yıla kadar uzatabilmesi, bankaya ayrıca, kalan taksitlerle, Lyon'un ödediği tutarı ve faizini ödemek kaydıyla belirli periyotlarda geri alabilme hakları da hükme bağlanmıştır.

---

<sup>449</sup> Rice's Toyota World v. Comm'r.

<sup>450</sup> Frank Lyon Co. v. United States, 435 U.S. 561, 98 S. Ct. 1291, 55 L. Ed. 2d 550, 1978 U.S. LEXIS 22, 78-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9370, 41 A.F.T.R.2d (RIA) 1142 (U.S. 1978).

Yükümlü Lyon, kiralama sürecinde IRS Yasası'nın 163/a ve 167'inci maddeleri uyarınca ödediği sözleşme masraflarını, mortgage faiz ödemelerini, amortisman giderlerini ve diğer borçlanma giderlerini bireysel gelir vergisinden indirim konusu yapmıştır. Ancak vergi müfettişleri, Lyon'ın gerçekte binanın sahibi olmadığını, bu nedenle söz konusu giderleri indirim konusu yapamayacağını belirterek indirimlerini reddetti. IRS tarafından düzenlenen ihbarname (tax deficiency) üzerine (Eastern District of Arkansas) Federal Bölge Mahkemesinde açılan davanın yükümlü lehine sonuçlanması üzerine 8'inci İstinaf Mahkemesi (8th Circuit) bu kararı, idare görüşü doğrultusunda bozması sonrasında temyiz aşamasında Federal Yüksek Mahkeme, ilk bakışta hiçbir tarafın binanın gerçek sahibi gibi gözükmeyeceğini, ancak davacının sermayesini binaya sarfeden taraf olarak hakkaniyete uygun şekilde binanın sahibi olarak kabul edilmesi gerektiği, bu sözleşmenin sahte bir sözleşme olmayıp, çok taraflı ticari sonuçlar doğuran borçlanma işlemleri ve mortgage ödemeleri yapılabilen, gerçek bir sözleşme olduğu, davacının banka ve diğer aracı kurumdan bağımsız bir kişiliği olduğu ve aralarında herhangi bir yakınlığın olmadığı dolayısıyla amortisman yoluyla giderlerin ve faiz ödemelerinin muhasebeleştirilmesinin yasal olduğu belirtilerek istinaf mahkemesi kararını bozarak, sözleşmenin sahte (sham) olmadığına hükmetmiştir<sup>451</sup>.

## 5. Kademeli Ticari İşlemler Yaklaşımı (Step Transactions Doctrine)

Kademeli ticari işlemler yaklaşımı<sup>452</sup>, vergisel bir sonuca odaklı biçimde gerçekleştirilen ticari işlemler zincirinde, her bir aşamada yapılan müstakil işlemin diğerinden bağımsız hukuki fonksiyonu olmakla birlikte, farklı görünümdeki işlem biçimlerinin vergi sorumluluğunun belirlenmesi açısından ihmal edilmesi ve arkasındaki vergiden kaçınma güdüsünün göz önünde bulundurulması gerektiği düşüncesine dayanır<sup>453</sup>. Bu yönüyle, Gregory v Helverings kararından sonra verilen

<sup>451</sup> Frank Lyon Co. v. United States (1978).

<sup>452</sup> Pierre v. Comm'r, T.C. Memo, 2010-106.; Linton v.US, 630 F. 3d, 1211 (2011).

<sup>453</sup> New York State Bar Association Tax Section, "Report On The Role Of The Step Transaction Doctrine In Section 355 Stock Distributions: Control Requirement And North-South Transactions", Report 1292, 2013, s. 4, (Çevrimiçi), <https://www.nysba.org/WorkArea/DownloadAsset.aspx?id=45070>, 10 Kasım 2015; Schneider, a.g.m., s. 48.

iki Yüksek Mahkeme kararında<sup>454</sup> kademeli işlemler yaklaşımına ait esaslardan bahsedildikten sonra, bu yaklaşıma değil de sahte ticari işlemler yaklaşımına referans verildiği görülmüştür<sup>455</sup>. Bunun temel nedeni her iki yaklaşımda işlemlerin gerisinde yatan temel unsurların ve amacın ortaya çıkarılmasıdır.

Söz konusu yaklaşım, 1930'lu yılların başlarında ortaya çıkmıştır<sup>456</sup>. Bu yaklaşımın kullanımı vergi hukukunun çeşitli alanlarında yaygınlaşmıştır. Özellikle kurumlar vergisi ile emlak vergisi değerlemelerinde yoğun olarak başvurulmuşsa da son yıllarda fark edilir şekilde, oldukça kompleks finansal ve ticari işlemlerin yer aldığı kurumlar vergisi uyuşmazlıklarında da rastlanmaktadır<sup>457</sup>.

Kademeli işlem yaklaşımının, uygulanmasında belirleyici sorun, şekle uygun olarak tesis edilen bağımsız ticari işlemlerin birbirleriyle olan neden sonuç ilişkisinin yokluğunda tek başına sonuç doğurup doğurmayacağını tespit edilmesidir<sup>458</sup>. Söz konusu bağımlılık ilişkisinin değerlendirilmesinde aşamalı işlemlerin birbiriyle olan ilişkisi ortaya konulur (Interdependence Test)<sup>459</sup>. Bu durumda mahkemeler önüne gelen uyuşmazlıkta her müstakil işlemin kendine has bağımsız bir önemi (hukuki sonucu) olup olmadığını denetler. Yapılan değerlendirmelere göre bu analiz, ticari amaç yaklaşımı ile kademeli işlem yaklaşımını birbirine yakınlaştırmaktadır. Kümülatif işlemlerin tamamlanmasından sonra ortaya çıkan nihai vergisel sonuçlardan ayrı olarak, her bir aşamada ayrı ekonomik sonuçlar ortaya çıkıyorsa, söz konusu bağımsız işlemler vergisel sonuçları açısından birbirlerinden ayrılır ve buna göre değerlendirilir. Bu nedenle mahkemeler kademeli işlem yaklaşımına müracaat ederek, yapılan ticari işlemlerin kümülatif sonuçlarını sadece vergisel sonuçları yönünden değerlendirir<sup>460</sup>. Esasın şekle üstünlüğü yaklaşımının bir kuralı niteliğindeki kademeli işlemler yaklaşımı için, işlemler zincirinde yer alan şekli

<sup>454</sup> Comm'r v. Court Holding Co., 324 U.S. 331, 334 (1945); Minn. Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609, 613 (1938).

<sup>455</sup> Madison, **a.g.m.**, s. 718.

<sup>456</sup> Stephen S. Bowen, "The End Result Test", 72 Taxes 722, (1994)'den aktaran Schneider, **a.g.m.**, s. 48.

<sup>457</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 48.

<sup>458</sup> Comm'r v. Clark, 489 U.S. 726, 109 S. Ct. 1455, 103 L. Ed. 2d 753, 1989 U.S. LEXIS 1576, 57 U.S.L.W. 4367, 89-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9230, 63 A.F.T.R.2d (RIA) 860 (U.S. 1989).

<sup>459</sup> American Bantam Car Co. v. Commissioner, 11 T.C. 397 (1947), aff'd 177 F.2d 1235 (5th Cir. 1949).

<sup>460</sup> Susan A. Berson, **Federal Tax Litigation** § 1.03A, Law Journal Press, NY. 2012.

anlamdaki bağımsız her bir işlemin, birbiriyle iç içe geçmesi ve bağımlılık halinde nihai bir amaca odaklanması durumu söz konusu olmalıdır<sup>461</sup>. Bağlantılı aşamalar eş zamanlı gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da gerçekleşebilirler<sup>462</sup>. Aralarında sözleşme ilişkisi-bağlantısı bulunmasa bile önceden ayarlanmış aşamalar birlikte ele alınırlar<sup>463</sup>. Bir uyuşmazlıkta, aşamalı işlem yaklaşımının uygulanması için yukarıda bahsedilen “dayanışma” (Interdependence) testi yanında, daha dar kapsamlı “zorunlu bağlayıcılık” (binding commitment) testi<sup>464</sup> ile en geniş kapsamlı “nihai sonuç” (end result) testlerine göre de değerlendirme yapılır<sup>465</sup>.

Daha dar kapsamlı zorunlu bağlayıcılık testine göre, ilk işlem bir sonraki işlemin tesisini zorunlu kılıyorsa (kararlaştırılmışsa), örneğin hisselerinin el değiştirmesi suretiyle yeniden yapılandırmaya gidilen bir şirkette, hisselerin daha sonra yeniden satılması söz konusu ise mahkemenin yapacağı objektif değerlendirme sonucuna göre burada aşama işlem teorisi uygulanır<sup>466</sup>. Geniş kapsamlı nihai sonuç testine göre şekli (hukuki) anlamda bağımsız işlemler eğer gerçekte verginin ötelenmesi (konsolidasyonu) gibi nihai bir sonuç elde etme amacına matuf olarak dizayn edilmişse tarafların üzerinde anlaştığı bu şekli işlemlere göre değil, delillere dayalı olarak saptaması yapılan nihai amaca göre değerlendirme yapılır<sup>467</sup>.

Bu yaklaşımın uygulanmasını özün şekle üstünlüğü yaklaşımı ile birlikte değerlendiren kararlar da mevcuttur<sup>468</sup>. Vergi mahkemesinin, söz konusu yaklaşımın

<sup>461</sup> Smith v. Commissioner, 78 T.C. 350 (1982).

<sup>462</sup> Akçaoğlu, **a.g.m.**, s. 179.

<sup>463</sup> Akçaoğlu, **a.g.m.**, s. 179. Örnek kararlar için bkz.: e Commissioner v. Gordon, 391 U.S. 83 (1968). Subsequent decisions have confined Gordon to its facts. See Security Indus. Ins. Co. v. Commissioner, 702 F.2d 1234 (5th Cir. 1983); McDonald’s Restaurants of Illinois v. Commissioner, 688 F.2d 520 (7th Cir. 1982); King Enterprises, supra note 16.

<sup>464</sup> James Spratt, Amber Quintal, Hugh Drake “**Step Transaction Issues for Gifts and Sales of Closely Held Business Interests**”, s. 1, (Çevrimiçi) [http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/rpte\\_ereport/2012/1\\_february/te\\_spratt\\_quintal\\_drake.authcheckdam.pdf](http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/rpte_ereport/2012/1_february/te_spratt_quintal_drake.authcheckdam.pdf), 7 Mart 2015.

<sup>465</sup> Spratt, Quintal, Drake, **a.g.e.**, s. 3.

<sup>466</sup> Bakınız; Commissioner v. Gordon, 391 U.S. 83, 96 (1968); United States v. Adkins-Phelps, Inc., 400 F.2d 737 (8th Cir. 1968); Ward v. Commissioner, 29 B.T.A. 1251 (1934).

<sup>467</sup> İlgili kararlar için bakınız: Helvering v. Alabama Asphaltic Limestone Co., supra; South Bay Corp. v. Commissioner, 345 F.2d 698 (2d Cir. 1965); Morgan Manufacturing [1430] Co. v. Commissioner, 124 F.2d 602 (4th Cir. 1941); Heintz v. Commissioner, 25 T.C. 132 (1955); Ericsson Screw Machine Products Co. v. Commissioner, 14 T.C. 757 (1950).

<sup>468</sup> Penrod v. Commissioner, 88 T.C. 1415, 1987 U.S. Tax Ct. LEXIS 80, 88 T.C. No. 79 (T.C. 1987).



yersiz olarak uygulandığına hükmettiği **Penrod v. Commissioner** kararına göre<sup>469</sup> Mc Donald's restoranlarını güney eyaletlerde işletmeye başlayan Penrod kardeşler, restoran sayısı 16'ya ulaştıkça her bir işyeri için ayrı şirketler kurmak ve ortaklık yapılarında (franchises) hisse senetlerinin el değiştirmesi suretiyle yeniden yapılandırmalara gitmişlerdir. Mahkemenin bu kararında, yukarıda yer verilen testlerden hiçbirinin mevcut olmadığına, 1961 yılında ızgaracı olarak işe başlayan kardeşlerin zaman içinde işlerinin iyi gitmesi sonucu 1975 yılına kadar kurdukları pedrod şirketinin sahip olduğu restoran sayısı 16'ya ulaşmasını müteakiben daha iyi bir yönetim düşüncesi ile ayrı ayrı şirketlerin kurulmasının bu yaklaşım kapsamında değerlendirilemeyeceğine hükmedilmiştir.

## 6. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Kodifikasyonu

ABD federal mahkemelerinde delillerin değerlendirilmesine ilişkin söz konusu vergi yargılama hukuku yaklaşımlarının uygulandığı kararlardaki farklılıklarından kaynaklanan belirsizliklerin azaltılması, mümkünse tamamen ortadan kaldırılması gerektiğini savunan bazı yazarlar tarafından, bu yaklaşımların kodifikasyonu için ya yeni yasalar yapılması ya da yeni idari düzenlemeler yapılması önerilmektedir<sup>470</sup>. Diğer yazarlar tarafından, vergi kaçırmayı düşünen yükümlülerin ve özellikle vergiden kaçınmayı teşvik eden vergi planlamacılarının caydırılması amacıyla bu yaklaşımların daha geniş biçimde kodifiye edilmesi önerilmektedir<sup>471</sup>. Üçüncü grup akademisyenler de, yasaların yorumundaki bu farklılıkların kötüye kullanımını engellemek için daha da sert yaptırımlar getirilmesini önermektedirler<sup>472</sup>.

ABD Hazine Bakanlığı'nın bu konuda herhangi bir tür kodifikasyona girişme konusunda hala kararsız olduğu görülmektedir. Ancak, ABD Kongresi bu

<sup>469</sup> Spratt, Quintal, Drake, **a.g.m.**, s. 2.

<sup>470</sup> Steven A. Dean, Lawrence Solan, "Tax Shelters and the Code: Navigating Between Text and Inten"t, 26 **VA. Tax Rev.** 879, (2007), s. 904.

<sup>471</sup> Martin J. McMahon, "**Economic Substance, Purposeful Activity and Corporate Tax Shelters**, Tax Notes", 94 Tax Notes 1017 (2002).

<sup>472</sup> Marvin Chirelstein & Lawrence Zelenak, "Tax Shelters and the Search for a Silver Bullet", 105 **Colum. L. Rev.** 1939, 2005, s. 1952.

yaklaşımların yasalaştırılması konusunda kararsızlığını sürdürse de<sup>473</sup> bazı adımların atıldığı söylenebilir. Örnek olarak 2010 yılında Sağlık Hizmetleri ve Eğitiminin Uyumlaştırılması Yasası (Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, H.R. 4872') adlı yasanın E bölümünde düzenlenen (Codification of Economic Substance Doctrine and Imposition of Penalties -Sec. 1409 of the Act and secs. 6662, 6662A, 6664, 6676, and 7701 of the Code)" verilebilir. Çalışmanın kapsamı gözetilerek vergi yargılama hukukunda kullanılan yaklaşımlara ilişkin yeni yasa çalışmaları konusunda detaylara girilmemiştir

## **7. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Uygulanmasında Schneider Analizi**

Schneider tarafından yürütülen bir analitik çalışmada, yukarıda yer verilen vergi yargılama hukuku yaklaşımlarına yer veren mahkeme kararlarının analizi yapılmıştır<sup>474</sup>. Westlaw bilgi sisteminde (database) yer alan 1993 ila 2006 yılları arasından seçilen Federal mahkeme kararlarının incelendiği bu çalışmada, uyuşmazlığın taraflarının şirket ya da birey oluşu, yükümlünün bir avukat tarafından temsil edilip edilmediği, söz konusu yaklaşımların IRS, vergi yükümlüsü ya da mahkeme yargıçlarından hangisi tarafından öne sürüldüğü ve davayı neticede kimin kazandığı vb. hususlardaki veriler değerlendirilmiştir.

Buna göre, bir kısım harcamaların gider olarak indirilmesine ilişkin bir kararda, idarenin; işlemin esasına bakılması gerektiği ve davacının şekli olarak gerçekleştirdiği işlemin ödenecek olan vergiyi azaltmayı amaçlayan muvazaalı bir işlem olduğu yönündeki iddiaları mahkemece; "esasın şekle üstünlüğü" yaklaşımına referans verilerek yapılan yorumla haklı bulunmuştur. Bir başka kararda, (kendi aleyhine sonuç doğuracağı düşüncesiyle) ticari amaç yaklaşımının uygulanmasının uygun olmayacağına, zira gerçekleştirdiği işlemlerin ticari bir amacının olduğuna dair yükümlü iddialarına itibar eden mahkeme, dosyadaki deliller ışığında söz konusu yaklaşıma referans vererek, davacının amaçladığı vergisel sonucun

---

<sup>473</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 19.

<sup>474</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 21-50.

meşru/hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir<sup>475</sup>. Diğer tüm örnekleri burada vermek yerine yazarın yaptığı analizleri aktarmayı tercih ediyoruz.

Schneider'in yaptığı analizlere göre, söz konusu yaklaşımlara, idare ve yükümlülerden daha fazla oranda mahkemelerin başvurduğu tespit edilmiştir. İncelenen kararlar içinde en sık kullanılan yargılama hukuku yaklaşımı esasın şekle üstünlüğü yaklaşımıdır. Analizlerde, yükümlülerin vergisel sonuçlar elde etmek için işlemlerini farklılaştırmak suretiyle olduğundan başkaymış gibi gösterme girişimlerine IRS ve mahkemelerce genellikle itibar edilmediği<sup>476</sup> sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer analiz sonucuna göre kullanılacak yaklaşıma göre, dosyadaki verilere bakılarak, hangi tarafın galip geleceğinin tahmin edilmesi mümkün olabilmektedir.<sup>477</sup>

Yapılan akademik çalışmada elde edilen verilere göre, IRS savunmalarında, vergi yargılamasına özgü yaklaşımları vergi yükümlülerinden iki kat daha fazla oranda öne sürmekte ve iki kat fazla oranda davayı kazanmaktadır. İdare, eğer savunmasında bir yaklaşımdan bahsetmişse mahkeme kararı genelde bu yaklaşımın olayda uygulanması gerektiği yönünde gerekçelendirilmektedir<sup>478</sup>. Bu durumlarda yükümlülerin savunması çoğunlukla, yer verilen yaklaşımların olayla ilgili olmadığından bahisle uygulanmaması gerektiği yönünde oluşmaktadır. Bu gözlemin sonucu, yükümlülerin vergisel amaçlarla tasarladıkları farklı işlem türlerinin, idarece ve mahkemelerce başvuruyla yaklaşım aracılığıyla geçersiz sayılması yönünde değerlendirildiğini göstermektedir<sup>479</sup>.

Yükümlüler savunmalarında, ekonomik esas, esasın şekle üstünlüğü ve kademeli işlemler yaklaşımlarına kendi lehlerine daha fazla müracaat ederken, “sahte işlem” ve “ticari amaç” yaklaşımlarına pek sık referans vermedikleri gözlemlenmiştir<sup>480</sup>. Diğer yandan belirtmek gerekir ki, hem davacı hem davalı hem

---

<sup>475</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 20.

<sup>476</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 20.

<sup>477</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>478</sup> Böylesi bir yaklaşımın mahkemelerce benimsenmesinin nedeni, Chevron kararına ilişkin yorumlarda belirtildiği üzere, idari yoruma görece üstünlük verilmesidir. Chevron, U.S.A., Inc. v. NRDC.

<sup>479</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 33.

<sup>480</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 33.

de mahkemelerce en çok referans verilen yaklaşım ise “esasın şekle üstünlüğü” yaklaşımıdır<sup>481</sup>.

Schneider analizlerinden çıkarılan bir diğer sonuca göre, eğer bir taraf, yaklaşımlardan birinin kullanılmasını öneriyorsa, buna uygun olarak kazanma oranı yükselmektedir. Özellikle IRS, ticari amaç yaklaşımını öne sürerken çok yüksek ihtimalle davayı kazanıyorken, vergi yükümlüleri esasın şekle üstünlüğü yaklaşımını öne sürerken davalardan büyük ölçüde lehine hüküm elde ettikleri sonucu çıkarılmıştır<sup>482</sup>.

## B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI

### 1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirmesi Yasağı (Exclusionary Rule)

“Değerlendirme yasağı”<sup>483</sup>, “dışlama kuralı”<sup>484</sup> deyimleriyle de ifade edilen hukuka aykırı elde edilen delilin değerlendirme dışında tutulması hakkı (the Right to Exclusion-ER)<sup>485</sup> ABD yargı içtihatlarıyla geliştirilen<sup>486</sup> ve nihayet ABD Anayasası’nın 4’üncü değişikliği (Fourth Amendment) uyarınca sanığa tanınmış bir subjektif hak<sup>487</sup>. Değerlendirme yasağı, bir suçun soruşturmasında polis ya da savcı tarafından hukuka aykırı şekilde elde edilerek Anayasanın 4’üncü değişikliğinde yer alan hakları ihlal edilen sanık aleyhine toplanan delillerin, bir

<sup>481</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 33.

<sup>482</sup> Schneider, **a.g.e.**, s. 47.

<sup>483</sup> Koca, **Değerlendirme Yasağı**, s. 106.

<sup>484</sup> Murat Volkan Dülger, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Gäfgen Kararı Bağlamında Ceza Muhakemesinde İşkence Tehdidi İle Elde Edilen Delillerin Kullanımı Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 111, Yıl. 2014, s. 326.

<sup>485</sup> Exclusionary Rule (ER) kuralı, hukuka aykırı elde edilen delillerin değerlendirme dışı bırakılmasını ifade etmektedir. ER terimin karşılığı olarak “**Değerlendirme Yasağı**” deyimini kullanılmıştır. ER Kuralı için bkz.: William C. Heffernan, “The Fourth Amendment Exclusionary Rule as a Constitutional Remedy”, 88 **GEO. L.J.** s. 799- 808, 2000.

<sup>486</sup> Boyd v. United States, 116 U.S. 616 (1886); Vergi davalarından örnekler için Bkz: Kastigar v. United States, 406 U.S. 441, 444-45 (1972); Hoffman v. United States, 341 U.S. 479, 486 (1951); Dellacroce v. Commissioner, 83 T.C. 269, 278 (1984).

<sup>487</sup> Kastigar v. United States, 406 U.S. 441, 444-45 (1972); Hoffman v. United States, 341 U.S. 479, 486 (1951); Dellacroce v. Commissioner, 83 T.C. 269, 278 (1984).

suçun işlenip işlenmediğinin belirlenmesinde kullanılamayacağını ifade eder<sup>488</sup>. Hukuki olmayan yollardan elde edilen (zehirli ağacın meyvesi)<sup>489</sup> herhangi bir delilin Amerika’da yargılanan vatandaş, göçmen ya da turist olsun hiç kimse aleyhine kullanılamayacağını ve jüri tarafından dikkate alınmayacağını kabul eder<sup>490</sup>.

### a. Mutlak Değerlendirme Yasağı

ABD ceza yargılamasında değerlendirme yasağının kabul edildiği ilk dava Boyd v. United States<sup>491</sup> davasıdır. Yüksek mahkeme vergi yükümlüsüne ait faturalar ve ithalat kayıtlarının kendi aleyhine kullanıldığı, Anayasanın 4’üncü Değişikliğine aykırı şekilde makul bir şüphe olmaksızın yapılan arama ve elkoyma (unreasonable search and seizure) sonucu elde edilen bulguların delil olarak kullanılamayacağına karar vermiştir<sup>492</sup>.

Mutlak değerlendirme yasağına örnek olarak verilebilecek *Weeks v. United States*<sup>493</sup> davasında, federal mahkemece hukuka aykırı delilin kullanılmasının ABD Anayasası’nın 4’üncü değişikliğini ihlal eder mahiyette olduğu gerekçesiyle bu türden delillerin kullanımının yasaklanması gerektiğini belirterek, bu delillerin değerlendirme dışında bırakılmasına karar verilmiştir. Mahkemenin kararında, söz konusu Anayasa ihlalini engellemenin yegane yolunun, herhangi bir istisna olmaksızın hukuka aykırı yollardan elde edilen delillerin kabul edilemezliğine (inadmissible) hükmedilmesi ve delillerin yargılama dışına çıkartılması olduğu vurgulanmıştır<sup>494</sup>. Bu şekilde hukuka aykırı yollardan elde edilen bulguların delillerin arasından çıkartılması kuralı 1949 yılındaki “*Wolf v. Colorado*”<sup>495</sup> davasına kadar federe devlet mahkemelerinde uygulama olanağı bulamamıştı<sup>496</sup>.

<sup>488</sup> Koca, **Değerlendirme Yasağı**, s. 111-112.

<sup>489</sup> Bu metafor ilk kez *Nardone v. United States*, 308 U.S. 338, 60 S. Ct. 266, 84 L. Ed. 307 (1939) kararında gerekçeyi yazan yüksek yargıç Felix Frankfurter tarafından kullanılmıştır.

<sup>490</sup> Garner, **a.g.e.**, “Exclusionary Rule”, s. 647

<sup>491</sup> Boyd v. United States, 116 U.S. 616 (1886).

<sup>492</sup> Koca, **Değerlendirme Yasağı**, s. 117.

<sup>493</sup> Weeks v. United States, 232 U.S. 383 (1914).

<sup>494</sup> Weeks v. United States, para. 398.

<sup>495</sup> Wolf v. Colorado, 338 U.S. 25 (1949).

<sup>496</sup> David Gray, Meagan McAloon Cooper; “The Supreme Court’s Contemporary Silver Platter Doctrine”, **Texas Law Review**, Vol. 91, 2012, U of Maryland Legal Studies Research Paper No. 2012-22, s.11, (Çevrimiçi) [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2035030](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2035030), 1 Haziran 2013.

1961 tarihli Mapp v. Ohio<sup>497</sup> davasında Anayasa'nın 4'üncü değişikliğindeki kurala atıfta bulunularak “*hukuka aykırı el koyma ve arama yasağı*”nın 5'inci değişikliğinde yer alan “*kendi aleyhine tanıklık etmeme ilkesi*” ile birlikte düşünülmesi gerektiğini bu iki düzenlemenin değerlendirme yasağının Anayasal temelini oluşturduğuna karar verilmiştir.

## **b. Mutlak Değerlendirme Yasağının Sınırlandırılması**

1980'lere kadar düzenli olarak savunma avukatları tarafından ileri sürülerek polis gücünün kötüye kullanımını caydırıcı etkisiyle altın çağlarını yaşayan bu kural Federal Yüksek Mahkemesi'nin getirdiği içtihadı sınırlamalardan etkilenmiştir. Yüksek mahkemeye göre, değerlendirme yasağına ilişkin Anayasa'nın 4'üncü değişikliğinin her türlü ihlal için geliştirildiği söylenemez. Bu kuralın benimsenme nedeni, daha ziyade polisin yetkilerinin kötüye kullanımının engellemesiydi.

Değerlendirme yasağına getirilen ilk istisna, iyi niyetli (good faith) bir şekilde yürütülen bir işlem sonucu elde edilen delilin, daha sonra mahkemece hukuka aykırı elde edilmiş delil olarak sayılması durumunda bile, meydana gelen hukuka aykırılıktan doğrudan etkilenmeyen üçüncü kişiler aleyhine ya da vergiye ilişkin harici soruşturmalarda kullanılabilmesidir<sup>498</sup>. Yüksek Mahkemenin “*United States v. Leon*”<sup>499</sup>, kararında uyuşturucu trafiği şüphesiyle iki araba ve bir evin aranmasına yönelik verilen arama kararına istinaden yapılan arama sonrasında yakalanan uyuşturucuların, davada delil olarak kullanılmasını değerlendiren bölge yargıcı, arama kararının alınması öncesinde ortada mevcut bir makul şüphenin (probable cause) bulunmadığı gerekçesiyle bu delilin hukuka aykırı olduğu, hukuka aykırı arama kararına istinaden elde edilen delilin değerlendirme yasağı kapsamında olduğuna hükmetmiştir. Bölge mahkemesinin bu hükmünü bozan Yüksek Mahkeme kararında, değerlendirme yasağının tarafsız ve objektif bir yargıç tarafından verilen

<sup>497</sup> Mapp v. Ohio, 367 U.S. 643 (1961), Mapp v. Ohio, 367 U.S. 643 (1961), Bu kararla Yüksek Mahkeme Wolf v. Colorado kararındaki içtihadından dönerek, Exclusionary rule kuralını kabul etmiştir. Bkz.: Sue Carter Collins, “the Exclusionary Rule”, Ed. by Rolando V. del Carmen and Craig Hemmens, **Criminal Procedure and the Supreme Court : A Guide to the Major Decisions on Search and Seizure, Privacy, and Individual Rights**, Blue Ridge Summit, PA, USA: Rowman & Littlefield Publishing Group, the U.S. 2010, s. 39.

<sup>498</sup> Koca, **Değerlendirme Yasağı**, s. 118.

<sup>499</sup> United States v. Leon, 468 U.S. 897, 104 S. Ct. 3405, 82 L. Ed. 2d 677 (1984).

bir arama kararı üzerine iyi niyetli şekilde hareket eden polisin elde ettiği delilin kullanımına engel olmayacağı, değerlendirme yasağının arama iznini veren magistrate yargıcının hatalarını tespit etmek için değil, polisin hukuk dışı yöntemlerle delil elde etmesinin engellenmesi amacıyla geliştirildiği belirtilmiştir<sup>500</sup>.

Belirtmek gerekir ki ABD federal yargılama hukukunda IRS çalışanlarının dahil olmadığı bir soruşturma sırasında yasal olmayan bir şekilde yürütüldüğü saptanan bir arama ya da el koyma uygulamasında, elde edilen delillerin vergi davalarında kullanılmasının Anayasa'nın 4'üncü değişikliğinde belirtilen dışlama yasağına tabi olmadığı, bu delillerin kullanılabilmesi kabul edilmektedir<sup>501</sup>.

### **c. Değerlendirme Yasağının İstisnası Olarak Federal Vergi Davaları**

ABD hukukundaki değerlendirme yasağının kapsamı, federal mahkemelerce vergi davalarına münhasıran sınırlandırılmıştır. Bir diğer ifadeyle ceza davalarında Anayasal bir hak ihlal edilerek elde edilen delilin kullanımı mümkün değil iken, vergi davalarında bu deliller kullanılabilir. Federal Yüksek Mahkeme “Janis v. United States” kararında, IRS’le ilişkisi olmayan ve tamamen iyi niyetli (The good-faith exception) oldukları anlaşılan cebri icra yetkisi ile donatılmış kamu görevlilerince yasal olmayan yollardan elde edilen delillerin IRS’in vergi hukuku davalarında (vergi ceza davalarında değil) kullanılabilmesini kabul etmiştir. Mahkeme, ABD Anayasası’nın yasal olmayan aramalarda ve el koymalarda elde edilen delillerin kullanımını özellikle ceza davalarında yasaklayan ER kuralına atıfta bulunduktan sonra, bu yasağın kişilerin söz konusu Anayasal güvenceden yararlanmak suretiyle tali şekilde kişisel çıkar sağlamasını engellemek için vergilendirmeye ilişkin hukuk davalarında uygulanmamasının kabul edilebileceğine karar vermiştir<sup>502</sup>.

---

<sup>500</sup> United States v. Leon.

<sup>501</sup> Houser v. Commissioner, 96 T.C. 184 (1991)

<sup>502</sup> Burada Federal Yüksek Mahkeme’nin illegal şekilde delilleri elde eden kamu görevlilerinin IRS’le ilgili olmamasını şart koşmasının sebebi, IRS müfettişlerinin bu istisnai uygulamaya dayanarak delil toplamak amacıyla vatandaşların Anayasal haklarının kolayca çiğnemelerini engellemek istemesidir.

Daha sonraları, “Janis kuralı” olarak adlandırılan kurala dayanarak verilen Federal Vergi Mahkemesi’nin “*Morgan v. Commissioner*”<sup>503</sup> kararında dosyadaki olaylar şu şekilde gelişmiştir: Yükümlünün havalimanındaki X-Ray cihazından geçerken bavulunda fark edilen ve kaynağını ve sahibini açıklayamadığı (kendi beyanına göre 15.000-20.000 dolar civarında olan) paranın içinde bulunduğu çantayla uçuşuna (ellerinde yasal olarak alınmış bir arama kararı olmadığı için) izin verildikten sonra varış noktasında “*Federal Uyuşturucuyla Mücadele Kurumu*”nda çalışan DEA ajanlarının, (şahıs uçakta iken mahkemeden aldıkları karar neticesinde yapılan) sorgu esnasında açılan çantada 191.910-\$ Dolar çıkması üzerine paraya el konulmuş ve şahıs uyuşturucu ticareti ve kaçakçılık yapma suçlamalarına muhatap olmuştur.

Davacı aleyhine yürütülen ceza yargılamasında, delillerin hukuka aykırı olarak elde edildiğine yönelik iddialarına kısmen itibar eden ceza mahkemesi, Yüksek Mahkeme’nin şüphe durumunda kişinin eşyalarının ancak 90 dakika el konulabileceğine ilişkin kararı gereğince bu içtihada aykırı olarak ele geçirilen paranın daha uzun süre alıkonması nedeniyle, Anayasal hakkının ihlal edildiğine dolayısıyla delillerin hukuka aykırı şekilde elde edildiğine karar vermiştir.

Olayda DEA ajanlarınca el konulan nakit 191.910 Dolar üzerinden IRS tarafından, 53.732-Dolar vergi tahakkuku yapılması üzerine açılan vergi davasında, mahkeme “*illegal delil*” iddiasını (motion to suppress) “**ihmal edilebilir caydırıcı etki**” (*negligible deterrent effect*) kapsamında değerlendirerek, DEA ajanlarının IRS ile bir ilişkilerinin bulunmamasını ve bir suç şüphesi nedeniyle iyi niyetle hareket ettiklerini (vergisel bir sonuç alma istek ve iradelerinin bulunmadığını belirttikten sonra) vergi müfettişlerinin yaptığı tahakkuku ve bu tahakkukun dayanağı olan el

---

<sup>503</sup> *Morgan v. Commissioner*, T.C. Memo 1992-362, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 382, 63 T.C.M. (CCH) 3183 (T.C. 1992), para. 2-12. Benzeri kararlar için bkz.: *Adamson v. Commissioner*, 745 F.2d 541, 1984 U.S. App. LEXIS 17663, 84-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P9863, 54 A.F.T.R.2d (RIA) 6115 (9th Cir. 1984). Aynı kuralın uygulanmasının kabul edilmediği aksi yöndeki kararlar için bkz.: *Pizzarello v. United States*, 408 F.2d 579, 1969 U.S. App. LEXIS 13204, 69-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P15,886, 23 A.F.T.R.2d (RIA) 1575 (2d Cir. N.Y. 1969); *Vander Linden v. United States*, 502 F. Supp. 693, 1980 U.S. Dist. LEXIS 16357, 81-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9232, 48 A.F.T.R.2d (RIA) 5627 (S.D. Iowa 1980); *United States v. Blank*, 261 F. Supp. 180, 1966 U.S. Dist. LEXIS 9600 (N.D. Ohio 1966).



konulan “para delilini” kabul ederek yukarıda verilen “exclusionary rule” genel delil kuralının istisnasına dayanarak davayı reddetmiştir.

## 2. Tesadüfen Elde Edilen Delilin Vergi Davasında Kullanılabilmesi (Contemporary Silver Platter Doctrine)

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, E.R. kuralının ilk uygulaması olan “*Silverthorne Lumber Co. v. United States*” kararından beri bir soruşturma sırasında idare ajanlarınca hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerin ceza soruşturmasında kullanılmayacağına hükmedilmekteydi<sup>504</sup>. Bununla beraber, tesadüfen elde edilen delilin hukuk yargılamasında kullanılabilmesine ilişkin<sup>505</sup> “Silver Platter Kuralı-Gümüş Plak Kuralı”<sup>506</sup> gereği iyi niyetli üçüncü kişilerce<sup>507</sup> tesadüfen elde edilen delillerin kullanımı federal mahkemelerce kabul edilmekteydi. Bu kural ABD Anayasası’nın 4’üncü değişikliğinde (Fourth Amendment) belirtilen, vatandaşları yasadışı aramadan ve özel mülkiyetlerine el konulmasından korumayı amaçlayan ve yasalara aykırı şekilde elde edilen delillerin mahkemede kabul edilemeyeceğine ilişkin ER kuralının bir istisnasını teşkil etmekteydi. “Gümüş Plak” kuralı, ABD yargı sisteminde federal mahkemelerce 1960’a kadar kullanılmıştı. Ancak Federal Yüksek Mahkeme’nin 1960 tarihli “*Elkins v. United States*”<sup>508</sup> kararı ile bu kuralın uygulanması Anayasanın 4’üncü değişikliğine aykırı olduğu gerekçesiyle terkedilmişti.

Ancak anılan karar sonrasında terk edilen Silver Platter kuralı, 1974 yılında verilen “*United States v. Calandra*”<sup>509</sup> kararı ile yeniden uygulanmaya başlamıştır<sup>510</sup>.

<sup>504</sup> *Silverthorne Lumber Co. v. United States*, para. 392.

<sup>505</sup> İçtihadı kurallaştıran karar olarak kabul edilen Federal Yüksek Mahkeme kararı için bkz, *Silverthorne Lumber Co. v. United States*, 251 U.S. 385, 40 S. Ct. 182, 64 L. Ed. 319, 1920 U.S. LEXIS 1685, 3 A.F.T.R. (PH) 3016, 24 A.L.R. 1426, 17 Ohio L. Rep. 514 (U.S. 1920).

<sup>506</sup> Robert M. Bloom, David H. Fentin, "A More Majestic Conception ": The Importance of Judicial Integrity in Preserving the Exclusionary Rule”, 13 U. PA. J. CONST. L. 47, 50-53, 2010, s. 52.

<sup>507</sup> “Ceza soruşturmasında ya da başka bir amaçla bir aramada görevli bulunan ve hukuka aykırı olarak elde edilen delilin bir hukuk davasında- örneğin bir vergi davasında- kullanılacağından habersiz olan devlet ajanları”

<sup>508</sup> *Elkins v. United States*, 364 U.S. 206, 80 S. Ct. 1437, 4 L. Ed. 2d 1669, 1960 U.S. LEXIS 1989 (U.S. 1960).

<sup>509</sup> *United States v. Calandra*, 414 U.S. 338, 94 S. Ct. 613, 38 L. Ed. 2d 561, 1974 U.S. LEXIS 145, 66 Ohio Op. 2d 320 (U.S. 1974).

<sup>510</sup> Gray, Cooper, **a.g.m.**

Bir dizi Federal Yüksek Mahkeme kararıyla “**Contemporary Silver Platter Doctrine**” olarak adlandırılan isimle geri dönüş yapılan kurala göre, yürütülen soruşturmalar kapsamında idare tarafından tesadüfen elde edilen ve oluşturulan kişilerden bağımsız üçüncü şahıslar hakkındaki delillerin istisnai olarak bu üçüncü kişilerle ilgili yürütülmekte olan büyük jüri soruşturmalarında, vergi hukuku davalarında, sınırdışı etme uygulamalarında ve şartlı salıverme uygulamalarında delil niteliğinin kabul edilebileceğine hükmedilmiştir<sup>511</sup>.

ABD ceza yargılamasında, hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin şartlı salıverme uygulamalarında ya da büyük jüri yargılamalarında kabul edilmesi hiç şüphesiz kişi hürriyetini etkileyen sonuçlar doğurmaktadır. Söz konusu yasak delillerin kabul edilmesi neticesinde örneğin kişinin şartlı salıverme uygulamasının sona erdirilip yeniden hapse girmesine yol açılmış olur. Ceza yargılamasına benzer şekilde yasak delillerin vergi yargılamasında kullanılmasının kabul edilmesi yine kişinin malvarlığını doğrudan etkilemekte ve mülkiyet hakkı üzerinde önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Federal Yüksek Mahkeme’nin beyan dışı bırakılan geliri ispata yönelik sunulan delillerin değerlendirmesinin yapıldığı *United States v. Payner*,<sup>512</sup> kararı ile hukuka aykırı delil ikamesini yasaklayan ER kuralına atıfta bulunarak, federal istinaf mahkemesinin yargısal denetim yetkisini (supervisory power) kullanarak davanın tarafı olmayan üçüncü kişinin Anayasal hakkının (Fourth Amendment) ihlal edilerek elde edildiği ve hukuksuz yapılan aramanın meyvesi (the fruits of an unlawful search)<sup>513</sup> olduğu gerekçesiyle idarenin sunduğu delillerin bu davada kullanılmayacağına yönelik kararını değerlendirirken, davanın tarafı olan şahsın bizzat kendisine karşı yapılmayan hukuk dışı uygulama gerekçe gösterilerek idarenin elde ettiği delillerin kabul edilmemesiyle istinaf mahkemesinin yargı yetkisinin sınırını aştığına, davacı açısından bir anayasa ihlalinin söz konusu olmadığına oyçokluğu ile hükmetmiştir.

<sup>511</sup> Gray, Cooper, **a.g.m.**

<sup>512</sup> *United States v. Payner*, 447 U.S. 727, 100 S. Ct. 2439, 65 L. Ed. 2d 468, 1980 U.S. LEXIS 136, 80-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P9511, 46 A.F.T.R.2d (RIA) 5174 (U.S. 1980).

<sup>513</sup> Daha geniş bilgi için bkz.: Thomas K. Clancy, “What Constitutes an Arrest within the Meaning of the Fourth Amendment”, 48 **Vill. L. Rev.** 129 (2003), (Çevrimiçi), [http:// digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol48/iss1/3](http://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol48/iss1/3), 10 Kasım 2014.

Olayda IRS ajanı, davacı Payner'in banka kayıtlarını elde etmek amacıyla bir şahısla (Norman Casper) anlaşarak Payner'in hesabının bulunduğu bankada çalışan Michael Wolstencroft'tan Payner'in banka hesabında yatan paranın miktarı hakkında bilgi temin etmek amacıyla birlikte bir plan tezgahlarlar. Norman, kiraladığı bir kadınla banka görevlisi Michael'i meşgul ederken, gizlice çaldıkları çantasını IRS hesabına çalışan bir çilingir vasıtasıyla açtırarak davacı hakkındaki gizli banka hesap bilgileri kopyalanır. Akabinde bu belgeleri Payner'in kayıt dışı bıraktığı gelirini ispat aracı olarak gösterir ve bu delillere dayanarak IRS tarafından tarhiyat yapılır.

İstinaf mahkemesi, IRS tarafından bilinçli-planlı şekilde davacı dışındaki üçüncü şahıstan (bankacıdan) hukuk dışı yollarla yapılan arama sonucu elde edilen delillerin Silver Platter doktrinine göre davacı aleyhinde kullanmada sakınca görmeyen IRS işlemini hukuka aykırı bulur. Bu delillerin kabulü durumunda genel bir uygulamaya dönüşmesiyle gelecekte doğuracağı sakıncalara işaret ederek, bu uygulamanın tolare edilemeyeceğini ve Anayasaya aykırı olduğu belirterek, hukuka aykırı elde edilen bu bilgilerin delil olma niteliğini kabul etmemiştir. Ancak federal istinaf mahkemesinin bu kararı, ABD Anayasasına aykırılık iddiasının ancak banka memuru tarafından bir başka davada dile getirilebileceği, bu bağlamda idarenin delil elde etme sürecinin hukukiliğinin/yerindeliğinin sorgulanamayacağı ve yargısal denetim yetkisinin bu nedenlerle aşıldığı gerekçeleriyle Federal Yüksek Mahkemece bozulmuştur. Yüksek Mahkeme, bu kararıyla davacı vergi yükümlüsü dışındaki üçüncü kişiden hukuk dışı yollardan tesadüfen elde edilen delillerin, vergi yükümlüsü tarafından açılan bu davada ER kuralına dayanarak deliller arasından çıkarılamayacağına karar vermiştir. Bu yüksek mahkeme kararına, idare ajanlarını hukuk dışı uygulamalara yönelteceği ve bu suretle en temel vatandaşlık haklarının ihlal edilmesine yol açacağı gerekçeleriyle haklı eleştiriler yöneltilmektedir<sup>514</sup>.

---

<sup>514</sup> Gray, Cooper, **a.g.m.**, s. 43. Yazarlar tarafından ilgili makalede, atıfta bulunulan bu eleştirileri destekleyici mahiyette somut veriler sunulmaktadır.

### 3. Kendini Suçlamama ve Susma Hakkı (Self-Incrimination & Right to Silence)

Kıta Avrupası hukuk sistemine Anglo-Sakson hukuk sisteminden geçen, “*kendi aleyhine tanıklık etmeme*” muafiyeti olarak da bilinen susma hakkı (self-incrimination<sup>515</sup> -SI), “*hiçbir şüpheli ve sanık konuşmaya veya kendini suç altına sokmaya zorlanamaz*”<sup>516</sup> ilkesinden ortaya çıkmış bir hak ve evrensel hukuk ilkesidir. Amerika İnsan Hakları Mahkemesi (The Inter-American Court of Human Rights) tarafından hazırlanan ve 22 Kasım 1969’da federe devletlerce imzalanan Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesinde<sup>517</sup> de (American Convention on Human Rights) susma hakkına yer verilmiştir<sup>518</sup> (Amerikan İHS md. 8/2-b ve g).

ABD yargılama hukukunda, susma hakkı kapsamında değerlendirilebilecek üç farklı kural vardır. Birinci kural *kişinin kendisini suçlamaya zorlanamaması kuralıdır*. Bu kurala göre kişiler, idari soruşturmalar dahil, ceza yargılaması, hukuk yargılaması ve idari yargılama safhalarının tamamında ifade alma ya da benzeri bir hukuki prosedürde self-incrimination hakkından yararlanabilmektedirler. Nitekim Federal Yüksek Mahkeme, ABD Anayasası’nın 5’inci değişikliğindeki; “*kişinin kendisini suçlamaya zorlanamama ilkesi*”ne dayanarak, federal bir ceza davasında sanığın rızası olmadan alınan itirafının ilk derece mahkemesince kabul edilmesini hukuka uygun bulmamıştır<sup>519</sup>.

<sup>515</sup> *Baltimore City Dept. of Social Services v. Bouknight*, 493 U.S. 549, 555 (1990); *United States v. Hubbell*, 530 U.S. 27, 34-35, 43 (2000); *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391, 411 (1976).

<sup>516</sup> Latincedeki karşılığı “*nemo tenetur seipsum accusare*” olan kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkına dair ABD’deki uygulamaları için bkz: American Bar Association, **The Right Against Self-Incrimination in Civil Litigation**, American Bar Association, Chicago, Illinois, 2001, s. 2.

<sup>517</sup> “Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi”, 22 Kasım 1969 tarihinde Kosta Rika, San Jose’de düzenlenen Amerikan Devletleri İnsan Hakları İhtisas Konferansı’nda kabul edilmiştir. Orijinal metin için bkz.: (Çevrimiçi) <http://www.cidh.oas.org/Basicos/English/Basic3.American%20Convention.htm>, 8 Şubat 2015.

<sup>518</sup> “...the right not to be compelled to be a witness against himself or to plead guilty” Daha geniş bilgi için bkz.: Vesselin Popovski, Monica Serrano, Nicholas Turner, eds. **Human Rights Regimes in the Americas**, Tokyo, JPN: United Nations University Press, 2010.

<sup>519</sup> Ahmet Emre Akyazan, **Miranda Hakları**, “Miranda Hakları (Miranda v. Arizona 1966)” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 71, 2007, s. 340. Miranda hakkına ilişkin bkz.: Arnold N. Enken and Sheldon H. Elsen, Counsel for the Suspect: *Massiah v. United States* and *Escobedo v. Illinois*, 49 **Minnesota Law Review** 47, 1964.

Susma hakkına dair ikinci tamamlayıcı nitelikteki kural Anayasanın 6. değişikliği ile getirilen “*müdafiden yararlanma hakkı*”dır. Buna göre bütün ceza yargılamalarında sanık, savunması için müdafî yardımından yararlanabilecektir<sup>520</sup>. Son olarak Anayasanın 14. değişikliğiyle getirilen “...*Eyaletler hiç kimseyi hayat, hürriyet, mülkiyet ve hukukun düzgün işlemesinden mahrum bırakamaz*”<sup>521</sup> şeklindeki adil yargılanma hakkını düzenleyen<sup>522</sup> kural da ceza yargılamasında susma hakkını tamamlayıcı nitelikteki haklardandır.

Burada belirtmek gerekir ki, SI kuralının geçerli olduğu ceza soruşturmaları dışında istisnai gümüş plak kuralı gereği örneğin, *United States v. Hubbell* dosyasında olduğu gibi vergi (civil cases) davalarında<sup>523</sup> ABD Anayasası'nın 5'inci değişikliğinde belirtilen hakların ihlal edilmesi suretiyle elde edilen bir delilin kullanılabilmesi kabul edilmiştir. Bunun dışında ABD mahkemeleri ve Yüksek Mahkemenin 40 yılı aşkın süredir benimsenen içtihatları, söz konusu hakların göçmenlikle ilgili davalarda Amerikan vatandaşı olmayanlara uygulanmasına gerek olmadığı yönündedir<sup>524</sup>.

Kendini suçlamama hakkının kullanımına ilişkin 2010 yılında Yüksek Mahkeme'nin verdiği karar ABD yargılama hukukundaki ER kuralının uygulanmasına ilişkin ciddi tartışmalar başlatmıştır<sup>525</sup>. ABD Yüksek Mahkemesi tarafından oyçokluğuyla<sup>526</sup> (5/4) alınan 2010 tarihli “*Berghuis v. Thompkins*”<sup>527</sup> kararında, şüpheliye “susma” ve “müdafiden yararlanma” hakları usulüne uygun şekilde hatırlatıldıktan sonra ifade vermeyi reddetme hakkını kullanabilmesi için açık

<sup>520</sup> 6. Değişikliğin orijinal metinde şu şekilde ifade edilmiştir: “*In all criminal prosecutions, the accused shall enjoy the right to ...have the Assistance of Counsel for his defence*”.

<sup>521</sup> 14. Değişikliğin orijinal metinde şu şekilde ifade edilmiştir: “...*Nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law*”

<sup>522</sup> Kocaoğlu, **a.g.m.**, s. 35.

<sup>523</sup> *United States v. Hubbell*, 530 U.S. 27 (2000).

<sup>524</sup> Carlos R. Soltero, **Latinos and American Law: Landmark Supreme Court Cases**, University of Texas Press, Austin, Texas, 2006, s. 73.

<sup>525</sup> Melvin Urofsky, **Supreme Decisions: Great Constitutional Cases and Their Impact**. Boulder, CO, USA: Westview Press, 2012, s. 322-323.

<sup>526</sup> Yüksek Mahkeme yargıcı Sonia Sotomayor, mahkeme çoğunluk görüşünü, Miranda kararından tamamen geri dönüş olduğunu öne sürerek şiddetli biçimde eleştirmiştir. Ayrıca Başkan Roberts'e yönelik de bireysel Anayasal hakları aşındırdığı yönünde eleştirilerini artmıştır. Bunun yanında uygulanma olanağı bulunmadığı düşünülen karara rağmen polis depertmanının “Miranda hakları” konusunda tutumunu değiştirmesi de beklenmediği ifade edilmiştir. Urofsky, **a.g.e.**, s. 322.

<sup>527</sup> *Berghuis v. Thompkins*, 2010 U.S. Lexis 4379 (2010).

bir şekilde “konuşmak istemediğini”<sup>528</sup> ve “kendisini savunmak için bir avukat istediğini” söylemesi gerektiğine karar vermiştir.

Olayda polis tarafından, usulüne uygun şekilde başlanan şüphelinin ifadesinin alınma işlemi süresince, başlangıçta konuşmak istememesine rağmen sanığın kendisine yöneltilen bazı sorulara cevaplar verdiği ve hatta duygusal bir atmosfer içine sokularak işlediği suçu itiraf ettiği ve sorguya devam edilmesine göz yumarak anılan hakların kullanımından zımnî olarak feragat ettiği kabul edilmiştir. Polisler tarafından şahsın zımnî kabulüne dayanarak sorgusuna devam edilmiştir. Yüksek Mahkeme olayda söz konusu hakların kullanımının engellenmediğine hükmederek, “polis tarafından ifade alınması sırasında ifadenin verme işleminin durdurulması hakkı”nın<sup>529</sup> kullanılabilmesi için şüpheli tarafından susma ve müdafiden yararlanma haklarının kullanılmak istendiğine dair açık bir talebin iletilmesinin gerekli olduğuna karar vermiştir<sup>530</sup>.

ABD yüksek mahkemesinin bu kararı Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi’nde tanınan haklardan ve Yüksek Mahkeme’nin bugüne kadar geliştirdiği ortak hukuk içtihatlarından geri bir adım olarak değerlendirilmektedir. İctihatlardaki bu yönelmenin ilk adımlarını ER kuralının istisnasını teşkil eden “Gümüş Plak” kuralının modern yorumlarından çıkarmak mümkündür. Kocaoğlu’da bu karara ilişkin olarak şu şekilde eleştiri getirmiştir:

*“Yüksel Mahkeme, Berghuis v. Thompkins (kararı) ile artık ABD Anayasası’ndan kaynaklanan haklarını kullanacağını sarih bir biçimde beyan edilmemesinin, şüphelilerin Miranda, susma, müdafiden yararlanma gibi anayasal haklarının kullanımından feragat etmiş olduğu şeklinde yorumlamıştır. Polis tarafından ifadesi alınma psikolojisi içerisindeki bir şüphelinin ihmali bir eylem ile anayasal haklarını kullanacağını hatırlatmayı unutmaması, ya da o an için haklarını kullanmanın önemini kavrayamaması vb. durumlarda şüphelinin susma, müdafiden yararlanma gibi önemi tartışma götürmeyecek haklarını kullanmaktan*

<sup>528</sup> “I do not want to talk.”

<sup>529</sup> Kocaoğlu, **a.g.m.**, s. 35.

<sup>530</sup> “Berghuis v. Thompkins, kararı Amerikan Yüksek Mahkemesi’nin 19. Yüzyıldan beridir vermiş olduğu özgürlükçü felsefe temelli kararları ile açıkça çelişmektedir. Zira görüldüğü üzere şüpheli Thompkins ifade alma süreci boyunca ne müdafiden yararlanmak istediğini (ya da istemediğini), ne susma hakkını kullanmak istediğini (veya istemediğini), ne de polise ifade vermek istediğini (yahut da istemediğini) beyan etmemiştir. Sadece görevli polis Dedektif Helgert’in “Tanrıya o çocuğu vurduğundan dolayı dua ediyor musun?” şeklindeki sorusuna, “Evet” şeklinde cevap vermiştir. Yüksek Mahkeme üyeleri tarafından da beşe karşı dört oy ile alınan bu tartışmalı karar, Miranda, susma ve müdafiden yararlanma başta olmak üzere, bütün şüpheli ve sanık haklarını kısıtlayıcı mahiyettedir.” Kocaoğlu, **a.g.m.**, s. 36.

vazgeçmiş sayılacak olması Yüksek Mahkeme'nin istikrar kazanmış uygulamaları ile bağdaşmamaktadır.”<sup>531</sup>

ABD’de polis memurları tarafından yapılacak bir sorgu öncesinde Miranda hakları şüpheli şahsın yüzüne karşı genellikle basılmış bir kâğıttan veya bir formdan okunmaktadır<sup>532</sup>. Sözlü olarak bu haklar okunduktan sonra, polis birimleri ifadesi alınan şahsa yazılı bir şekilde anılan uyarıyı sunmaktadırlar<sup>533</sup>. *Bu yazılı uyarı, kolluk tarafından bildirilmesi zorunlu olan hakların şüpheliye bildirip bildirilmediğini, eğer bildirilmişse şüphelinin bu hakları anlayıp anlamadığını, susma hakkını kullanmak isteyip istemediğini, müdafî yardımından yararlanmak isteyip istemediğini, bahsi geçen haklarını kullanmak veya feragat etmek isteyip istemediğinin üzerinde yazılı olduğu bir “kontrol formu”nun (check sheet) şüpheli tarafından imzalanması ile gerçekleşmektedir*”<sup>534</sup>.

Vergi yükümlülerinden vergi kaçakçılığı suçlamasıyla başlayan bir incelemede, yasal defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen IRS’e ibraz edilmemesi durumunda uygulanacak vergi cezaları ile kaçakçılığa ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından farklı değerlendirme yapılmaktadır. Yüksek Mahkeme içtihatlarında, parasal nitelikteki vergi cezalarının amacının vergi gelirlerini korumak olduğu, hürriyeti bağlayıcı cezaların temel amacının ise vergi kaçırmayı caydırıcı kılmak olduğu belirtilmiştir<sup>535</sup>. Bu davalara farklı yaklaşılmasının bir diğer nedeni de, ispat yükü açısından, ceza yargılamasında makul şüphe (reasonable doubt) kuramının uygulanması, vergi davalarında ise açık ve ikna edici delil (clear and convincing evidence) yeterli görülmektedir.

ABD hukuk doktrininde de vergi tarhiyatına ilişkin davalarda, yükümlülerden bilgi isteme yazısıyla (summons) IRS tarafından makul bir gerekçe gösterilerek<sup>536</sup>

<sup>531</sup> Kocaoğlu, **a.g.m.**: *Berghuis v. Thompkins* kararında, sorgu tutanaklarındaki şüpheli ile polisler arasında geçen diyalogların Türkçe çevirisi ve daha geniş açıklamalar için bkz.: Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 35-37.

<sup>532</sup> Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>533</sup> Jefferson Ingram, “**Criminal Procedure-Theory and Practice**”, 1st Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005, s. 218’den aktaran Kocaoğlu, **a.g.m.**, s. 46.

<sup>534</sup> Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 46.

<sup>535</sup> *Spies v. United States*, 317 U.S. 492, 498-97 (1943).

<sup>536</sup> Bryan H. Choi, “For Whom The Data Tolls: A Reunified Theory Of Fourth And Fifth Amendment Jurisprudence”, **Cardozo Law Review** Vol. 37: 185, s. 229. Yazar’a göre, federal mahkemelerde, idarenin bilgi isteme yazılarında gösterdiği gerekçenin hukuka uygunluğu ve gerekliliği yönünden

istenilen yasal defterlerin ve kayıtların (books and records) sunulup sunulmaması konusu susma hakkı yönünden tartışılmaktadır<sup>537</sup>. Yerleşik içtihatlarda, IRS tarafından istenen vergi kayıtlarının özel belgeler olarak değil, kamusal nitelikteki belgeler olarak değerlendirildiği ve bu nedenle susma hakkı kapsamında ibrazından kaçınılamayacağı, dolayısıyla Anayasanın 4'üncü ve 5'inci değişikliklerinde tanımlanan hakların (Miranda haklarının) ihlali anlamına gelmeyeceği belirtilerek, vergi davalarında tutulması zorunlu olan kayıt ve belgelerin sunulmasının gerektiği belirtilmektedir<sup>538</sup>. Susma hakkına ilişkin örnek olabilecek bir vergi kaçakçılığı uyuşmazlığında idarece yapılan ve ikna edici delillere dayalı tarhiyata karşı açılan davada, idarece istenilen belgelerin ibraz edilmemesini ve sorulan sorulara yükümlünün cevap vermemesini mahkeme, susma hakkı kapsamında değerlendirmeksizin kişinin aleyhine yorumlayarak davayı reddetmiştir<sup>539</sup>.

Yükümlülerce, diğer idareler ve özellikle de Adalet Bakanlığı'yla da paylaşılacağı ve ceza soruşturmalarına muhatap olunabileceği göz önünde bulundurularak IRS tarafından istenen belgelerin ibrazından kaçınılmaktadırlar<sup>540</sup>. Doktrinde, susma hakkının vergilendirmenin gerçek mahiyete uygun bir şekilde yapılmasını engelleyecek şekilde geniş yorumlanması durumunda beyana dayalı vergi sisteminin zarar göreceği de kabul edilmektedir<sup>541</sup>. Bu konuda net bir çözümün geliştirilemediği görülmektedir. Normal şartlarda ABD Anayasasında tanımlanan temel Anayasal haklar uyarınca vergi yükümlülerince vergi davaları için ibraz edilen bu belgelerin susma hakkı kapsamında ceza davalarında kullanılmaması istenebilir.

---

bir değerlendirme yapılmadığını "*zorunlu kayıtların ibraz yükümlülüğü*" (required records doctrine) uyarınca verilen kararların 1950'li yılların savaş sonrası dönemin bir yansıması olduğunu belirtmektedir.

<sup>537</sup> Ise, **a.g.e.**, s. 1194. Doktrinde , vergisel kayıtların "*zorunlu kayıtların ibraz yükümlülüğü*" doktrinine göre kişinin özel evrakları olmadığı, idare ajanlarınca istenilmesi durumunda sunulması zorunlu bulunan kamusal nitelikteki belgelerden olduğu değerlendirilmektedir. Bu nedenle kamusal nitelikteki vergisel kayıtların ibraz edilmemesi kendini suçlamama hakkı kapsamında değerlendirilmemektedir.

<sup>538</sup> Ise, **a.g.e.**, s. 1195-1196. Örnek istinaf mahkemeleri kararları için bkz.: Shapiro v. United States, 335 U.S. 1 (1948); Falsone v. United States, 205 F.2d 734 (5th Cir. 1953); Beard v. United States, 222 F.2d 84 (4th Cir. 1955); Stern v. Robinson, 262 F. Supp. 13 (W.D. Tenn. 1966);

<sup>539</sup> Marcus v Commissioner (1978) 70 TC 562, aff'd without op (1980, CA5) 621 F2d 439.

<sup>540</sup> Kahl, **a.g.e.**, s. 325-326.

<sup>541</sup> Kahl, **a.g.e.**, s. 326.



Ancak yine de bazı durumlarda bu belgelerin değerlendirmeye alınma ihtimali de bulunmaktadır<sup>542</sup>.

Üçüncü İstinaf Mahkemesi'nin United States v. Chabot kararında<sup>543</sup>, “zorunlu kayıtların ibraz yükümlülüğüne”<sup>544</sup> atıfta bulunularak, bu doktrinin gereği olarak idarenin, bilgi isteme yazılarıyla ya da büyük jürinin istemi üzerine yükümlülerce yabancı bankalardaki hesaplarına ait bilgilerin sunulmasının zorunlu olduğu vurgulanmıştır.

#### 4. Yasayı Bilinçli Olarak Görmezden Gelmenin Kabul Edilmemesi İlkesi (Willful Blindness Concept)

Gelir İdaresi Yasası'nın 6663'üncü maddesine göre<sup>545</sup> vergi yükümlüsü, elde ettiği geliri yasa hükümlerini görmezlikten gelerek beyan dışı bırakması durumunda kaçakçılık suçunu işlemiş sayılır. Kaçakçılık suçunun işlenmesinde hukuku bilmemenin mazeret sayılamayacağına yönelik geliştirilen bu kurala göre vergi yükümlüsünün elde ettiği gelirin beyan dışı bırakılmasında kasıtlı hareket ettiği varsayılır. Daha ziyade ceza davalarında kullanılan bu kurala ilişkin Yüksek Mahkeme kararları da mevcuttur<sup>546</sup>. Vergi Mahkemesi, olayda kastın olduğuna ilişkin yeterli delillerin mevcut olmamasına rağmen, “O.G. Fiore”<sup>547</sup> davasında yeterli deneyime sahip olduğu düşünölen vergi yükümlüsü tarafından, gelirin IRS'e bildirilmemesinin vergi kaçırma iradesini yansıttığına hükmetmiştir<sup>548</sup>.

<sup>542</sup> United States v. Troescher, No. CV 93-5736 SVW (SHX), 1995 WL 478941 (C.D. Cal. Mar. 20, 1995), vacated, 99 F.3d 933 (9th Cir. 1996).

<sup>543</sup> United States v. Chabot, 793 F.3d 338 (3d Cir 2015) “...the Government has the right under the required records doctrine to compel via summons or grand jury subpoena production of foreign bank account records.”

<sup>544</sup> Jack Townsend, **Federal Tax Crimes**, July 18 2015, (Çevrimiçi), <http://federaltaxcrimes.blogspot.com.tr/2015/07/third-circuit-applies-required-records.html>,10. Ocak 2016. “...The Government's Ability to Use the Required Records Exception to Abrogate the Fifth Amendment Privilege”

<sup>545</sup> 26 U.S. Code § 6663 – “Imposition of fraud penalty”, Kaçakçılık suçunun işlendiğine kanaat getirildiğinde vergi ziyama uğratılan vergi miktarın %75 i oranında ceza kesilir.

<sup>546</sup> Global-Tech Appliances, Inc. v. SEB S.A., 131 S. Ct. 2060 (2011).

<sup>547</sup> O.G. Fiore, 105 TCM 1141, Dec. 59,422(M), TC Memo. 2013-21 (2013).

<sup>548</sup> Bryan C. Skarlatos, Stow Lovejoy, “Bad Facts Make Bad Law: The Tax Court Unnecessarily Used Willful Blindness to Find Fraud in Fiore”, **Journal Of Tax Practice & Procedure**, Feb-Mar, 2013, s. 19, (Çevrimiçi) <http://www.kflaw.com/siteFiles/News/1B93B6E0495FEB65690C93CF61066280.pdf>, 9 Şubat 2015.

Daha ziyade ceza davalarında geçerli bir yaklaşım olan “*Willfull Blindness Concept*” (WBC) son zamanlarda vergi davalarında da kullanılmaya başlanmıştır. Ancak vergi yükümlülerinin davranışında kastın bulunup bulunmadığının çok da açık olmadığı durumlarda dahi bu yaklaşımdan hareketle vergi mahkemesince hükmedilen kaçakçılık suçlarına ilişkin cezaların hukuka uygun bulunması tartışma konusu olmuştur<sup>549</sup>.

Vergi yükümlülerinin basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğü altında olduğu kabul edilerek, kasit unsurunun gerçekleştiği kanaatiyle anılan yaklaşıma göre verilen *United States v. Jinwright*<sup>550</sup> kararında, kaçakçılık suçu (civil fraud) işlediği gerekçesiyle “vergi yükümlüsü, 2002-2007 yılları arasında 2 milyon doların üzerinde gelirini beyan etmeyerek vergi kaçırma, gizli anlaşma yapma ve ayrıca vergi iadesi amacıyla sahte belge düzenleme suçlarından hüküm giyerek 105 ay ile 80 ay arası hapis cezasına çarptırılmıştır. Yükümlü Jinwrights hakkında jüri tarafından basiretli bir tacir gibi hareket etmediği, kasıtlı şekilde yükümlülüğünü yerine getirmediği yönünde karar verildi. Federal İstinaf Mahkemesi (4. Ciriut) yükümlünün çok yüksek bir ihtimalle vergi sorumluluğunun bulunduğunu kasıtlı şekilde görmezlikten gelerek, elde ettiği gelirini beyan dışı bıraktığına hükmederek kesilen kaçakçılık cezasını onamıştır<sup>551</sup>.

## 5. Delillerin Değerlendirilmesinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması

IRS’in yargılama sürecinde yaptığı değerlendirme işlemleri, hukuka uygunluk karinesinden<sup>552</sup> yararlanır. Dolayısıyla, bu karine gereğince aksi vergi yükümlüsünce ispat edilene kadar IRS işlemlerinin doğru olduğu kabul edilir<sup>553</sup>. 26 sayılı IRS Yasası’nın 7491’inci maddesi ispat yükünü düzenlemiştir. Genel bir ilke olarak ispat yükü davacının üzerindedir. İdarece yapılan bir ilave tarhiyatın doğru olduğu kabul

<sup>549</sup> Skarlatos, Lovejoy, **a.g.m.**, s. 17.

<sup>550</sup> *United States v. Jinwright*, 683 F.3d 471 (4th Cir. 2012).

<sup>551</sup> Bu konudaki emsal kararlar için bkz.: *Fiore v. Commissioner*, T.C. Memo. 2013-21; *Fields v. Commissioner*, T.C. Memo. 1996-425.

<sup>552</sup> *The Presumption of Correctness and Burden of Proof; Welch v. Helvering*, 290 US 111, 115 (1933) “...However, in judicial proceedings, the assessment or determination of the IRS is presumed to be correct”.

<sup>553</sup> Saltzman, **a.g.e.**, s. 37.

edilir<sup>554</sup>. Fakat yapılan tarhiyata ilişkin vergi müfettişi raporunda kayıt dışı bırakılan gelirin varlığına ilişkin dayanak gösterilmemişse, bu durumda doğruluk karinesi ortadan kalkar<sup>555</sup> ve tarhiyatın geçerliliğini ispat yükü vergi idaresine geçer<sup>556</sup>.

Diğer taraftan, tarhiyata ilişkin raporda tatmin edici veriler sunulmuşsa doğruluk karinesi nedeniyle davacının daha üstün deliller sunarak idarenin yaptığı tarhiyatın hatalı ve hukuka aykırı olduğunu ortaya koyması gerekir<sup>557</sup>. Eğer yasal bir yükümlülük, mahkemenin belirlediği özel bir durum ya da yeni bir bulguya dayanarak tarhiyatta yeni ilave bir artış söz konusu ise (R. 142/a-1) bu durumda ispat yükü IRS'e geçer<sup>558</sup>. Ayrıca, davacı iddialarını doğrulayıcı şekilde idare savunma yapmışsa, yani zımni bir ikrar söz konusu ise ispat yükü yine IRS'e geçer. Mahkeme sürecinde, vergi yükümlüsü tarafından somut bir olaya ilişkin sorumluluğun yerine getirildiğini teyid edici mahiyette, ikna kabiliyeti olan deliller öne sürülmüşse ispat yükünün IRS'te olduğuna hükmedilir.

İspat yükü açısından vergi yükümlüsünün IRS'le anlaşma içinde hareket etmesi önem arzeder<sup>559</sup>. Vergi yükümlüleri, gerektiğinde incelenebilmesi için yasal defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü<sup>560</sup> ile gelir vergisi sorumluluğuna ilişkin geçerli kayıtları tutma ve delilleri sunma görevini yerine getiriyor ve bunun yanı sıra müfettişle de uyum ve işbirliği içinde hareket ettiğini ortaya koyabiliyorsa, aleyhine bir tarhiyat yapılması durumunda ispat yükü IRS'in olacaktır<sup>561</sup>. Yükümlüler, ayrıca IRS müfettişlerinden incelemeye ilişkin gelebilecek tanık ifadesi, bilgi ve belge sunma, toplantı daveti ve mülakata davet gibi her türlü resmi çağrıya

---

<sup>554</sup> Welch v. Helvering, 290 U.S. 111, 115 (1933); Moretti v. Commissioner, 77 F.3d 637, 643 (2d Cir. 1996).

<sup>555</sup> Day v. Commissioner, 975 F.2d 534, 537 (8th Cir. 1992).

<sup>556</sup> Clapp v. Commissioner, 875 F.2d 1396, 1403 (9th Cir. 1989).

<sup>557</sup> Rockwell v. Commissioner, 512 F.2d 882, 885 (9th Cir. 1975), *onama*, 31 T.C.M. (CCH) 596, T.C.M. (P-H) ¶ 72,133 (1972).

<sup>558</sup> Rule, 39. Özel konuların savunulması (Pleading Special Matters).

<sup>559</sup> Karyağdı, **a.g.e.**, s. 49. İnceleme elemanı, hem yükümlü hem de Devlet'e karşı gerçek, vergi borcunu tespit etme konusunda ve inceleme ile ilgili bütün konularda adil ve tarafsız (nötr) bir yaklaşım sergileme konusunda sorumludur. IRS'in yüksek seviyede gönüllü uyumu sağlama amacı, vergi ödeyen kitlenin tamamıyla güveni ve işbirliğine dayanır. IRS bünyesinde Vergi Denetçilerine (Tax Auditors ya da Compliance Officer-Uyum Yetkilisi), Gelir Ajanlarına (Revenue Agents) Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner olarak adlandırılan görevleri farklılaştırılmış inceleme elemanları bulunmaktadır. Daha Geniş açıklama için bkz, Karyağdı, **a.g.e.**, s. 49-51.

<sup>560</sup> IRC. § 7491(a)(2)(A), (B).

<sup>561</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 31.

icabet etme<sup>562</sup> yanında, tanıklara erişme gibi her türlü konuda işbirliği içinde olmak durumundadır. Şayet anılan yükümlülüklerini karşıladığını ispatlayabilirse, ispat yükü bu durumda IRS müfettişlerine geçer<sup>563</sup>.

İspat yükünün idareye yüklenilmesi için vergi yükümlüsünün sunduğu delillerin kredibilitesinin olması gerekmektedir. Ancak hangi delillerin bu özelliğe sahip olduğu yasalarda mevcut değildir. Bu hususa dair Temsilciler Meclisi Vergi Komisyonuna göre, mahkemece yasallık ilkesine bakılmaksızın detaylı bir analiz yapıldıktan sonra hükme esas teşkil edeceğine kanaat getirilen ve karşıt delillerle de çürütülemeyen delilin, ikna edici (credible) delil olduğu kabul edilir<sup>564</sup>. Vergi yükümlüsünün iddiaları, eğer açık şekilde mantıksız (implausible), yanıltıcı, (frivolous) ya da verginin bizzat kendisine karşı olan argümanlar içeriyorsa sunulan delilin ikna edici olarak değerlendirilmesi mümkün görülmemektedir. IRS işlemlerinin hukuka uygunluğu karinesinin yansımaları olan bir diğer önemli husus; davanın taraflarınca delillerin sunulmasından sonra mahkemece her iki tarafın delillerinin birbiriyle eşit olduğuna kanaat getirilmişse, IRS'in iddialarının hukuka aykırı olduğunun kanıtlanamadığına hükmedilmektedir.

IRS'in inceleme elemanları tarafından yükümlünün bir kısım gelirini beyan dışı bıraktığı gerekçesiyle tarhiyat önerilmişse bu durumda, raporda belirtilen beyan dışı gelirin mevcudiyetini ispatlama külfeti IRS'e aittir<sup>565</sup>. Ancak bu ispat, beyan dışı bırakılan gelirin, servetin mevcudiyetini göstermekle sınırlıdır, yoksa IRS bu paranın kaynağını, servetle bağlantısını kurmak zorunda değildir<sup>566</sup>. Diğer taraftan vergi mahkemesince, veraset vergisine ilişkin bir ek tarhiyatta, IRS tarafından istenen gerekli belgeleri ibraz ederek, IRS'le işbirliği yaparak görüşme ve toplantılara katılan

<sup>562</sup> IRC. § 7491(a)(2)(B); Boyd v. Commissioner, 83 T.C.M. (CCH) 1253, 1254, 2002 T.C.M. (RIA) ¶ 2002-046, at s. 255.

<sup>563</sup> I.R.C. § 7491(a)(1). Örnek karar: Baker v. Commissioner, 122 T.C. 143, 168-70 (2004).

<sup>564</sup> IRS, "Internal Revenue Service Restructuring And Reform Act Of 1998", **Conference Report To Accompany** H.R. 2676 1998-3 C.B. 747 U.S. Government Printing Office, June 24, 1998.

<sup>565</sup> Williams v. Commissioner, 999 F.2d 760, 763-64 (4th Cir. 1993), aff'g 63 T.C.M. (CCH) 2396, 1992 T.C.M. (RIA) ¶ 92,153; Day v. Commissioner, 975 F.2d 534, 537 (8th Cir. 1992), aff'g in part and rev'g in part 61 T.C.M. (CCH) 2258, 1991 T.C.M. (P-H) ¶ 91,140; Zuhone v. Commissioner, 883 F.2d 1317, 1325 (7th Cir. 1989), aff'g 55 T.C.M. (CCH) 533, 1988 T.C.M. (P-H) ¶ 88,142; Anastasato v. Commissioner, 794 F.2d 884, 887 (3d Cir. 1986).

<sup>566</sup> Larson, **Tax Evidence**, s. 28. Emsal kararlar için bkz.: Erickson v. Commissioner, 937 F.2d 1548, 1555 (10th Cir. 1991).

ve geçerli, kabul edilebilir deliller ibraz eden yükümlüye ait ispat yükünün aksi yönde savunma getiren idareye geçtiğine hükmedilmiştir.

Bir hukuk firmasının iki ortağından biri olan vergi yükümlüsünün verdiği bireysel gelir vergisi beyannamesinde avukatlık mesleğinin ifası için yaptığını öne sürerek beyannamesinde gider olarak beyan ettiği bir kısım kişisel harcamalarının indiriminin idarece reddi nedeniyle açılan davada; vergi mahkemesi TCRPP/142 nolu (İspat yükü başlıklı) kurala ve common law içtihatlarına dayanarak, mesleğinin gereği olarak yaptığını öne sürdüğü harcamaları indirim konusu edebilmesi için, yine yasada öngörülen tüm şartların yerine getirilmesi, harcama belgelerinin tamamının muhafaza ve ibraz edilmesi, aksi halde ispat yükü kendisinde bulunan davacının, belgelendiremediği harcamalar için indirim hakkını kullanamayacağına hükmetmiştir<sup>567</sup>. Uyuşmazlıkta mahkeme, davacının yaptığı bir iş gezisinde eski arkadaşı ve aynı zamanda müşterisi de olan 2 kişiyle iş bağlarını geliştirmek için yaptığı yemek masraflarını, firması adına fatura ettirmediği ancak yine iş bağlantılarını sürdürebilmek amacıyla yaptığı iş gezilerine ait benzin ve park ücretlerinin indirimini kabul ederken, bu gezilerde iş toplantıları dışındaki günlerde yaptığı yemek ve benzin harcamalarının ticari faaliyetiyle ilgisini kanıtlayamadığına hükmetmiştir<sup>568</sup>.

Bir vergi yükümlüsünce 1995-1997 yılları arasında beyandışı bırakılan gelirler nedeniyle yapılan tarhiyata karşı açılan davada<sup>569</sup>, vergi müfettişi davacının ücret geliri yanında işsizlik ödemesi ve tevkifatlı emeklilik ödemesi aldığı halde bunları beyana dahil etmediğinden<sup>570</sup> bahisle, yapılan tarhiyata karşı açılan davada davacı, idarenin sadece üçüncü kişilerin hileli ya da hatalı şekilde verdiği beyannamelerine dayanılarak tarhiyat yaptığı, tarhiyatın keyfi ve hatalı olduğunu ve

---

<sup>567</sup> Fellrath v. Commissioner, T.C. Memo 1981-476, 1981 Tax Ct. Memo LEXIS 272, 42 T.C.M. (CCH) 939, T.C.M. (RIA) 81476 (T.C. 1981).

<sup>568</sup> Fellrath v. Commissioner, T.C. Memo 1981-476, 1981 Tax Ct. Memo LEXIS 272, 42 T.C.M. (CCH) 939, T.C.M. (RIA) 81476 (T.C. 1981) s. 11-14.

<sup>569</sup> Spurlock v. C.I.R. United States Tax Court. April 29, 2003, T.C. Memo. 2003-12485 T.C.M. (CCH) 1236.

<sup>570</sup> IRS Yasası'nın 61(a) maddesine göre; brüt gelirin hesaplarırken kaynağına bakılmaksızın, ücret, kar payı, emeklilik katkısı vb. her ödemenin beyana dahil edilmesi gerekir.

IRS Yasası'nın 7491/a maddesi uyarınca ispat yükünün idareye ait olması gerektiği yönündeki davacı iddialarına karşılık, değerlendirmede mahkemece;

- *davacının geçerli delilleri sunmadığını,*
- *vergi idaresi ile gerekli iletişimi sağlamadığı,*
- *İstenilen bilgi ve belgeleri sağlamadığı, toplantılara katılmadığı ve öne sürülen iddiaların aksini ispata yönelik herhangi bir tanık göstermediği,*
- *İdarenin sorduğu soruların büyük çoğunluğunu yanıtız bıraktığı,*
- *Doğru ve dürüst bir şekilde hakkındaki iddialara karşı savunma yapmadığı,*

belirtilerek, ispat yükünün idareye geçtiğini kabul etmenin mümkün olmadığına hükmederek, olayda IRS Yasası'nın 7491/a maddesinin uygulanmamasının gerekçeleri açıklanmıştır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Vergi yargılama hukuku kuralları aracılığıyla, en temel insan haklarından biri olan mülkiyet hakkının kullanımını, kamu adına sınırlandırma yetki ve görevi kendisine verilen vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı denetlenir. Ulus adına kullandığı yargılama yetkisi ile yargılama hukuku kurallarının uygulayıcısı olan vergi yargısının rolü, demokratik toplum düzeninin devamı açısından vergi yükümlüsü ile devlet arasındaki ilişkide hukuk devleti ilkesini de gözeterek soyut hukuk normlarının somut olaylara uygulanmasından ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünü sağlamaktır.

Yargılama sürecinde davanın tarafları, uyuşmazlığın ortaya çıkış anına tanıklık eden delilleri sunarak maddi olayı kendi perspektiflerinden aydınlatmaya çalışırlar. Vergi yargıci ise vergilendirmeye ilişkin tüm delilleri irdelemek, doğruluğunu ve hukuka uygunluğunu sorgulamak suretiyle maddi olayın objektif gerçekliğini ortaya çıkarır. Kısacası yargılama faaliyeti olarak tanımlanan bu süreçte, maddi olayın aydınlatılması suretiyle uyuşmazlıkların çözümlenmesi için dava dosyasındaki delillerin yargılama hukuku ilke ve kuralları çerçevesinde tespiti, toplanması ve değerlendirilmesi gerçekleştirilir.

Bu çalışmanın genel amacı, vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesinde kullanılan ilke, kural ve yaklaşımların incelenmesi, sorunsalların saptanması ve nihayet hukuk devleti bağlamında vergi yükümlüsünün haklarının daha etkin şekilde korunmasını temin edecek adil yargılamayı garanti altına alacak şekilde bu ilke, kural ve yaklaşımların geliştirilmesine katkı sağlamaktır.

Genel olarak Türk ve ABD vergi yargılama hukuklarındaki delil ve delillerin değerlendirmesi konularında yapılan bilimsel çalışmalar ışığında, her iki ülkedeki doktrin ile yargı kararları öncelikle kendi iç sistematüğinde ele alınmıştır. Çalışmanın amacına uygun olarak, yargısal uyuşmazlıkların çözümünde değerlendirmeye tabi tutulacak olan delillere ilişkin; delil, delillerin yargılama sürecine taşınması, yargılamadaki aktörlerin delillerin sunumundaki rolleri, yargılama hukuklarındaki delil sistemleri konuları ile her iki ülkede uygulanan vergi hukuku normları ile

yargılama hukuku kurallarının yorumuna ilişkin ilke ve yaklaşımlar incelenmiştir. Delil değerlendirmesine ilişkin konularda, uygulamaya ışık tutan Türk ve ABD vergi vergi yargılama hukuklarındaki doktrinsel tartışmalar örnek içtihatlar üzerinden değerlendirilmiştir.

Kıta Avrupası yargılama hukuku sisteminden esinlenilerek gelişen Türk vergi yargılama hukuku ile Anglo Sakson hukuk sisteminin en gelişmiş örneklerinden bir olan ABD vergi yargılama hukuku sistemleri karşılaştırıldığında, ABD'deki federal vergi yargıcının Türk vergi yargıcına kıyasla daha pasif bir konumda olduğu tespit edilmiştir. Bu husus iki ülke yargılama hukuku sistemleri arasındaki en önemli farklılıktır. Dava dosyasının tekemmülüne ilişkin delil keşfi (discovery) ve delil ifşası (disclosure) süreçlerinde dosyaya sunulan delillerle yetinerek uyumsuzluğu çözmek zorunda kalan ABD'li vergi yargıcının yetkilerinin, Türk yargıcının yetkileriyle karşılaştırılmasında şu sonuçlar çıkarılmıştır. Delillerin toplanması ile uğraşmak zorunda kalmadığı için ABD'li yargıç, delil değerlendirmesine daha fazla vakit ayırabilmektedir. Türk yargıcının kanaatini oluştururken resen elde ettiği delillere taraflarca sunulan delillerden daha fazla önem vermek suretiyle belirebilecek hatalı karar verme riski, ABD'li yargıç açısından söz konusu olmamakta ve bu suretle tarafsızlığına yönelebilecek eleştiriler de daha sınırlı kalmaktadır.

Bu öneriye ilişkin, idari aşamada uzlaşma imkanının zaten var olduğu yönünde hukuki bir itiraz getirilebilir. Ancak, idari uzlaşma aşamasında yükümlüler, genellikle ne tür haklara sahip olduğunu tam kavrayamamakta, arada bağımsız ve tarafsız bir uzlaştırıcı-arabulucu olmadığından idarenin karşısında daha zayıf bir konumda bulunmaktadır. Diğer yandan, idare de davacının kendini yargısal aşamada hangi deliller aracılığıyla savunabileceğini kestirememektedir. İdari uzlaşma yolu tüketildikten sonra yükümlü, dava yolunu tercih ettiğinde artık çok daha fazla hukuki imkandan yararlanmak ve araştırma sonucunda idari aşamada öne süremeyeceği yeni delilleri temin edip mahkemeye sunmak suretiyle savunmasını güçlendirebilecektir. Bu nedenle, tıpkı ABD Vergi Mahkemesi uygulamasında olduğu gibi, deliller karşılıklı olarak ortaya konulduktan sonra son bir uzlaşma hakkının taraflara sunulması en az idari aşamadaki uzlaşma kadar etkili olacağını düşünmekteyiz.



Delillerin toplanması görevinin avukatlara yüklendiği adversarial sistemde, ispat yükü önem kazanmakta; taraflar, olay ve iddiaları yeterince delillendirememesi durumunda davayı kaybetme riskiyle karşı karşıya kaldığından, yargıcı ikna edebilmek için daha nitelikli delilleri bulmak ve bu delillerin ispat gücünü etkili şekilde savunmak için daha nitelikli avukatlarla temsil edilmek zorundadır. Bu sonuca yol açan en önemli etken ABD'deki federal yargıçların resen hareket etme yetkilerinin bulunmamasıdır. Ekonomik gücü daha fazla olan yükümlülerin nitelikli avukatlarla kendilerini daha iyi savunmalarına karşılık, bu imkandan mahrum olan taraflar açısından hakkaniyete aykırı sonuçlar ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Bu yönlerden artan eleştiriler nedeniyle ABD'de yürütülen yargı reformlarına yönelik çalışmalarda, Kıta Avrupası'ndakine benzer şekilde daha aktif yargıç modeline doğru bir eğilimin olduğu dile getirilmiştir.

Resen araştırma yetkisini haiz ve daha aktif konumdaki Türk yargıcı, taraflarca sunulan delillerin yetersizliği durumunda maddi olayı aydınlatacağını düşündüğü delilleri resen toplayabilmekte, bu durum daha adil kararlar verilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca, gelir dağılımı eşitsizliğinin daha fazla ve hukuk eğitimine sahip yurttaş sayısı bakımından daha geri durumda bulunan ve mülkiyet hakkı, teşebbüs hürriyeti vb. birey hak ve özgürlüklerine gösterilen saygı açısından da gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'de, yurttaşların mahkeme önünde haklarını arayabilmeleri, oldukça güçlü konumda bulunan devletle hasım olmanın getirdiği olası maliyetler nedeniyle görece zayıf durumda bulunması karşısında, yargıcın dengeleyici bir rol üstlendiği söylenebilir. Bu nedenle, ABD'dekine oranla görece daha güçlü konumdaki Türk yargıcının, elindeki sınırlı imkanlarla gerekli delillere ulaşamadığı hallerde, savunma hakkını etkili şekilde kullanamaması nedeniyle davasını kaybetme riskiyle karşı karşıya kalan bireyin zayıf konumunu dengeleyici, maddi gerçeği ortaya çıkaracak olan delillere resen araştırma yetkisiyle ulaşarak adaleti sağlamada daha işlevsel bir konumda olduğu belirtilmiştir. Bu yönüyle, Türk yargıcına verilen resen araştırma yetkisinin, aynı zamanda nitelikli avukatlara erişmenin maddi külfetini de bertaraf eden bir yönü bulunmaktadır. Ancak bu hususun vergi davalarına bakan nitelikli avukat ihtiyacını görece olarak azalttığı için avukatların kendilerini vergi hukuku alanında geliştirme adına fazlaca çaba

göstermelerine engel oluşturabileceğini ve vergi yargısının yeni avukatlar açısından daha az rağbet gösterilen bir hukuk alanı olarak kalmasına neden olabileceğini belirtmek gerekir.

Diğer yandan resen araştırma yetkisinin de sınırsız bir şekilde kullanılması mümkün değildir. Danıştay'ın idarece işlem tesis edilirken, işlemde mutlaka sebep unsurunun mevcut olması ve bu sebebe dayanılarak işlemin hukuka uygun bir şekilde tesis edilmesi gerektiğini belirttiği bir içtihadında, idarenin haciz yoluyla mülkiyet hakkını kısıtladığı vatandaş hakkında uyguladığı işlem öncesinde gerekli araştırmayı yapma yükümlülüğünü yerine getirmediği, hacedilen evin yükümlünün haline münasip evi olup olmadığını açık biçimde delilleriyle birlikte ortaya konulmadığını tespit ederek, hukuka uygun olmadığı görülen işlemin iptali gerektiğini ve tesis edildiği anda hukuka uygun olmayan idari işlemdeki eksikliğin sonradan yargı mercii tarafından resen araştırma yetkisi öne sürülerek doldurulamayacağına hükmettiği aktarılmıştır.

Türk ve ABD federal vergi yargılama hukuklarında yargıçların rollerine ilişkin, yasaların yorumunda kıyas yasağı açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Danıştay'ın kıyas yoluyla ya da ekonomik yaklaşım öne sürülerek yeni bir vergi ihdas edilemeyeceğine, istisna ya da muafiyetlerin sınırlarının da yükümlü lehine ya da aleyhine genişletilemeyeceğine yönelik istikrarlı kararlarından bahsedilmiştir. Bu konuda ABD'deki yaklaşım da benzer niteliktedir. Nitekim, vergiden kaçınmaya sebep olacak muğlak metinlerden yararlanmak isteyen yükümlülerce vergi avantajı sağlanmaya çalışılması durumunda, ABD'li yargıçların vergi yasalarının metinlerini vergiden kaçınmayı caydırmak için, vergi yükümlüsü aleyhine yorumlamadıkları ve kendilerini vergiden kaçınmayı engellemekle görevli bir komisyon olarak görmedikleri vurgulanmıştır. Bununla birlikte, ABD'de yargıçların *Marbury v. Madison* kararından bu yana Kongre'nin yaptığı yasanın "ne söylediğine" yargıçların karar vereceğini düşünmeleri, yasa yorumunda daha geniş bir takdir hakkına sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Diğer yandan Anglo Sakson hukukundaki "zarar ilkesi" (*Mischies*) gibi yasa yorum ilkelerinden yararlanarak, yargıçların yasadaki mevcut bir yanlışlığı ya da eksikliği iyileştirme adına metindeki kelimeleri bütüncül bir bakışla yorumlayabileceği, içtihat hukukuna özgü bir şekilde somut olayda

karşılaştığı bir yasa boşluğunu yeni bir içtihat yaratmak suretiyle doldurabileceği kabul edilmektedir.

Buna karşılık, Türk yargıcının kural olarak yasa boşluklarını doldurma yetkisinin olmadığı, maddi olaya ilişkin yorum yaparken vergi yasalarında ya da yargılama hukuku kurallarında öngörülmeven bir norm ihdasından kaçınması gerektiği kabul edilmektedir.

ABD vergi yargılama hukukunda uygulanmakta olan ön duruşma (pre-trial conference) aşamasındaki tarafların talebi üzerine sağlanan tarafları bağlayıcı yargısal hakem yolundan ya da bağlayıcı olmayan yargısal arabulucu imkanından bahsedilmişti. Uygulamada, tarafların talebi üzerine Vergi Mahkemesi başkanınca, mahkemede görevli yargıçlardan birisinin hakem ya da arabulucu olarak atanması suretiyle uyuşmazlıklar temyiz ya da itiraz yoluna başvurulmasına gerek bırakmayacak şekilde nihai olarak uzlaşma ile çözümlenebilmektedir.

Bu uygulamalara benzer şekilde, ülkemizde de ilgili yasalarda değişiklik yapmak suretiyle, duruşma öncesinde ya da duruşmasız işlerde nihai karar verilmeden önce tarafların da katılımıyla yapılacak müzakere toplantısında uzlaşma olanağı getirilebilir. Ve bu toplantıda dosyaya sunulan deliller kabul edilebilirlik yönünden birlikte değerlendirilebilir. Uzlaşma görüşmesini yürüten yargıç tarafından -kararın sonucuna dair bir kanaat belirtilmeksizin- dosyaya hangi delillerin girdiği, bu delillerin delil değerinin ortalama olarak ne olduğu gibi hususlar, tarafların zihninde karara dair kesin bir yargı oluşmasına da yol açmayacak bir objektiflikte kısaca açıklandıktan sonra, tarafların uzlaşmaya davet edilmesi imkanı sağlanabilir. İtiraz ya da temyiz yolu kapalı tutularak, nihai karar öncesi davanın taraflarına yapılacak uzlaşma teklifinin kabul edilmesi durumunda uyuşmazlıkların, yargısal uzlaşma yoluyla süratle sonlandırılması mümkün hale gelecektir.

Yukarıda daha ziyade vergi yargılama hukuku kurallarına ve yargıçların yargılamadaki rollerine ilişkin bir kısım özellikli konulardaki karşılaştırma ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Aşağıda ise, tezin önceki bölümlerinde aktarılan, iki ülkenin vergi yargılama hukuklarında kullanılan başlıca delillere ilişkin başlıklar halinde değerlendirmelerde bulunulacaktır. Son olarak delillerin değerlendirilmesine

ilişkin ilke ve yaklaşımlar ile (üzerinde yoğun tartışma yürütülen) somut uyuşmazlıklar üzerinden karşılaştırılmalar yapılarak sorunsallara ilişkin bir kısım değerlendirme ve önerilerde bulunulacaktır.

## **I. TANIK DELİLİNE VE DURUŞMALI YARGILAMAYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER**

Türk vergi sisteminin beyana dayalı olması ile yazılı yargılama usulünün geçerli olması Türk vergi yargılama hukukunda, delil sisteminin daha ziyade yükümlü beyanlarının dayanağını oluşturan fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu gibi yazılı belgeler üzerine inşa edilmesini zorunlu kılmıştır. Tanık deliline başvurabilmek için olayla tabii ve açık ilgisinin bulunmasının zorunlu görülmesi anlaşılabilir ise de, yargılama safhasında ve duruşmalarda tanık ifadesine başvurulamamasının, delil serbestisi ilkesiyle çeliştiği belirtilmiştir.

Tanık deliline ilişkin yapılan değerlendirmeler neticesinde, hukuki görüşümüzden önce, yazılı yargılamanın geçerli olduğu Türk vergi yargılamasında da tanık delilinin daha etkin bir şekilde kullanılmasının, yurttaşların vergi yargısında adalet mekanizmasının işleyişine daha fazla müdahil olmalarını sağlayarak, adaletin inşası sürecinde yapıcı rol üstlenmelerine katkıda bulunacağı hususu vurgulanmıştır. Yargılamada, bireylerin daha fazla sorumluluk üstlenmeleri sonucu oluşacak motivasyonla, toplumdaki adalet anlayışının gelişmesi, daha aktif bir rol üstlenilmesinin yaratacağı farkındalık, yurttaşların vergisel konularda daha duyarlı ve sorumlu davranmalarını teşvik edecek ve vergi yargısına olan güvenin artırılmasına vesile olacaktır.

Fatura ve defterler gibi insan ürünü maddi nesnelere delil olarak kabul edilirken, insanın ve onun tanıklığının yargılama dışı bırakılmasının önemli bir eksiklik olduğu vergi yazınında sıklıkla dile getirildiği dikkate alınarak, vergi yargısındaki duruşmalarda da tanık ifadesine başvurma mümkün hale getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu amaçla, ilgili bölümde belirtildiği üzere duruşmalı yargılamada tanık beyanlarının, mali müşavir ve bilirkişilerin beyanlarının duruşma tutanağına aktararak kayda alınmasını zorunlu kılacak yasal düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

İHAM içtihatlarında, duruşmalı yargılamaya ve tanık ifadesine verilen önem göz önünde bulundurulduğunda, Türk vergi yargısında tanık ifadesine başvurmayı mümkün kılacak şekilde duruşma kurumunun geliştirilmesinin ve yasal altyapı eksikliğinin giderilmesinin kaçınılmaz hale geldiği savunulmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin İkinci Bölümü'nün 16.04.2015 tarihli, 2013/560 başvuru numaralı bireysel başvuru hakkındaki kararının gerekçesinde *başvurucuya soruşturma veya yargılama aşamasında tanık sorgulama veya sorgulatma imkanının sağlanmamasını İHAM'ın "Hulki Güneş v. Türkiye" kararına da atıfta bulunmak suretiyle Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan "aleyhinde beyanda bulunan tanığı sorguya çekme hakkının" ihlali olarak değerlendirilmesi, yargılama hukukunun her alanında ve bu arada vergi yargısında tanık dinlemeye ilişkin usul kurallarının yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır.*

Bu konuda İYUK'un 18'nci maddesinin 3'üncü fıkrasındaki birinci cümlenin sonuna eklenecek *"Hâkim, talep üzerine veya resen, dava konusu olayla ilgili olarak tanık dinlenilmesine karar verebilir. Duruşmada hâkim ve taraflar tanığa gerekli soruları sorabilir. Duruşmaya katılan tanığın ifadesi tutanak altına alınır ve duruşma sonunda bu ifadelerin yer aldığı tutanak taraflarca imzalanır."* şeklinde üç cümle ile duruşmalı yargılamada tanık dinlenilmesinin hukuki alt yapısı oluşturulmalıdır. Aynı şekilde İYUK'un 31'inci maddesinde HMK'ya yapılan atıfların arasına "tanık" ibaresi (...*bilirkişi, keşif, tanık, delillerin tespiti, yargılama giderleri...*) eklenerek tanık dinlenilmesi yasal bir zemine kavuşturulmalıdır.

İHAM vergi davalarında, duruşmalı yargılamanın talep üzerine yapılabiliyor olmasını bir meşruiyet ölçüsü olarak kabul ederek, yargı organlarının talep konusunda belirli bir parasal sınırın altında kalan davalar açısından takdir yetkisine sahip olmasını da, kararlarının gerekçeli olduğu oranda, meşru görmektedir (Jussila v. Finland). Bu kararlar göz önünde bulundurularak tek yargıyla görülen vergi davalarında ya da itiraz ve temyiz aşamalarında tarafların istemine rağmen duruşma yapılmaması durumunda mahkemenin bunun gerekçesini kararda karşılaması gerekmektedir. Nitekim, HSYK müfettişlerinin yaptığı denetimlerde, dilekçelerde duruşma isteminde bulunulmasına rağmen, duruşma talebinin kabul edilip edilmediği ve hangi sebeple kabul edilmediği belirtilmeksizin ve duruşma yapılmaksızın itiraz

istemi hakkında karar verildiğini tespit ederek bu yönde eleştiriler getirdikleri çalışmada aktarılmıştır.

İYUK'un 1. maddesinin 2'inci bendindeki, idari yargıda yazılı yargılama usulü uygulanacağı yönündeki hükümden hareketle gerek duruşmalı yargılamaya ilişkin gerekse de tanık dinlenilmesine ilişkin yargılama usulü kurallarının genel kabul görmüş yargılama usulü kurallarından farklı olarak dar yorumlanmasına gerekçe olarak İYUK'da yeterli düzenlemenin olmaması gösterilmektedir. Ancak, uygulamada vergi yargıçlarınınca, savunmalarda daha önce belirtilmediği halde duruşma esnasında taraflarca dile getirilen önemli hususların not alınması ve bunların duruşma sonunda düzenledikleri tutanaklarda belirtilmesi suretiyle vergi yargılama hukukunda duruşmalı yargılama usulünün geliştirilmesi yolunda önemli adımlar atıldığını, ancak tanık dinlenilmesine ilişkin aynı doğrultuda bir gelişmenin henüz gözlenmediğini belirtmek gerekir.

Duruşma esnasında daha önce sunduğu yazılı savunmasından daha farklı hususları dile getiren taraf ya da vekil ifadelerinin tutanağa bağlanmamasının, duruşma tutanağına “*dosya içeriğindeki yazılı savunmasını tekrarladığı*” şeklindeki gerçek durumu yansıtmayan bir iki cümlelik genel şablon ifadelerin yazılmasının adil yargılanma hakkı ile çelişki arz edeceği açıktır. Yüzyıllar boyunca edinilen tecrübelerle dayalı olarak geliştirildiği göz önünde bulundurularak yargılamadaki şekli kuralların uygulanmasına özen gösterilmesi ve yargılamanın hiçbir safhasında gerçeklikten uzaklaşmaması yargıçlara yüklenen bir sorumluluktur. Duruşmalı yargılamaya ilişkin olarak uygulamanın, adil yargılanma hakkı gözetilerek ulusal ve uluslararası hukukta genel kabul görmüş yargılama hukuku ilke ve kurallarıyla uyumlu biçimde geliştirilmesi, vergi yargısında duruşmaların artık resmi bir seremoni havasından çıkarılıp, tanık dinlenilmesinin, tanığın çapraz sorgusunun yapılmasının ve taraf ifadelerinin tutanağa bağlanmasının ve bunlara itiraz hakkı tanınmasının mümkün hale getirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Öte yandan, aleniyetin sağlanması açısından da zorunlu gördüğümüz duruşmalı yargılama ile davasını kazanabilmek için ciddi bir gayret, para ve emek harcayan taraflar açısından, verdiği hukuk mücadelesinin sonucunda haklılığının, duruşma salonunda, karşı taraf huzurunda işitilmesinin de taraflar nezdinde adil bir

yargılama yapıldığı konusunda olumlu bir kanaat oluşturacağını düşünmekteyiz. Bu nedenle, tüm duruşmalı yargılamalar için bir zorunluluk olarak öngörülmemek koşuluyla, vergi yargısı duruşmalarında da tefhim müessesesi getirilerek, uygun görülen durumlarda duruşma sonunda tefhimi mümkün kılacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bir kısım vergi uyuşmazlıklarında davanın reddi ya da kabulü yönündeki nihai karar sonucunun duruşma sonunda verilerek tarafların yüzüne kısa karar şeklinde tefhim edilebilmesi yönünde uygulama geliştirilmelidir. Bu suretle vergi yargılamasına tefhim usulünün getirilmesiyle taraf ve vekillerinin daha aktif bir rol üstlenmeleri ve duruşmalara daha hazırlıklı gelerek delilleri daha ciddi şekilde tartışmaları sağlanacaktır. Kanımızca bu tefhim usulünün uygulanması önünde yasal bir engel bulunmamaktadır.

Uygulamada, duruşma öncesinde tarafların sunduğu yazılı savunmalar ile dava dosyası tekemmül ettikten sonra, duruşma için taraflara davetiye gönderilmektedir. Dolayısıyla duruşma gününden hemen önce yapılan müzakerelerde mahkeme heyeti büyük ölçüde kanaatini zaten oluşturmaktadır. ABD'deki discovery ve disclosure uygulamasına benzer şekilde, uyuşmazlığın esası hakkında yapılan yazılı savunmalar sonrası mahkeme nezdinde oluşan ortalama kanaatle duruşmaya başlanılmasının, dilekçelerdeki savunmalardan farklı bir delil sunulmadığı takdirde, duruşma öncesinde müzakerede oluşan ve duruşmada da pekişen kanaate göre tefhim yapılmasının hukuken bir sakınca oluşturmayacağı belirtilmiştir.

ABD vergi yargılama hukukundaki tanık delili en önemli deliller arasındadır. Tanık dinlenilmesi normalde, duruşma safhasına ait olmakla birlikte bazı olağanüstü durumlarda discovery aşamasında da tanık dinlenilmesi talebinde bulunmak, karşı tarafın onayı ve mahkemenin de izni alınmak koşuluyla mümkündür. Eylül 2015 tarihinde "Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğü"ne ilişkin olarak, IRS tarafından bir değişiklik önerisinde bulunulmuştur. Tasarıya ilişkin tartışmalarda sunulan öneriye göre, bazı kompleks dava türleri için tıpkı duruşma safhasında olduğu gibi discovery aşamasında da karşı taraf onayına ve Mahkeme iznine gerek olmadan tanık dinlenilmesi mümkün hale gelecektir.

Türk vergi yargısından farklı olarak, ABD’de mahkeme, resen ya da taraflardan birinin isteği üzerine duruşmada dinlenmek üzere tanık çağırabilir ve tüm taraflar tanığa çapraz sorgu yöntemiyle soru sorabilirler. Tanıklar, bu sorulara karşı sadece gördüklerini ve duyduklarını açıklamakta, bunun dışında hukuki görüş ve yorumlarını aktarmalarına kural olarak izin verilmemektedir. Diğer yandan, maddi olayla doğal ilgisi bulunan tanıkların, IRS uzmanlarının ve varlığı bir tarafın savunması için hayati derecede önemli (ki bu kanıtlanmalıdır) görülen şahısların tanıklıktan çekilmelerine izin verilmemektedir.

Yargılamanın duruşma safhasında, sözlülük ilkesi egemen olduğundan ABD yargı sisteminde tanıklarca yapılan açıklamalar tutanaklara, kişilerin ağzından çıktığı şekliyle aktarılmaktadır. Kıta Avrupası sisteminde olduğu gibi, yargıcın tarafları ya da tanığı sorgulaması ve aldığı cevapları, zaman zaman özetleyerek, tutanaklara geçirmesi yönteminin uygulanmadığı belirtilmiştir.

Yargılamada, jüri üyelerinin veya yargıcın, yazılı bir beyanı incelerken gözden kaçıracağı bazı hususlar sözlü aşamada daha dikkat çekici biçimde sunulacağı için tanığın kaçamak cevap verme ihtimali azalır. Yazılı yargılama usulünde tanığın psikolojik durumunun ne olduğunun görülememesi nedeniyle tarafsızlığı, doğruyu söyleyip söylemediğı test edilemezken, sözlü usul sayesinde tarafların, tanıkları birbirinin ardına sorgulamaları ile gerçeğın daha iyi anlaşılmasının sağlandığı kabul edilmiştir. Aktarılan hususlar çerçevesinde, maddi gerçeğın ortaya çıkarılması açısından ABD vergi yargılama hukukundaki duruşmalı yargılamalarda tanık ifadesi delilinden yazılı yargılamanın egemen olduğu Türk vergi yargılama hukukuna oranla daha fazla yararlanıldığı, duruşma sırasında alınan ifadelerin zabta geçirilmesindeki uygulamanın adil yargılanma hakkı açısından daha yararlı olduğu açık olup, sağladığı avantajlar nedeniyle Türk vergi yargılama hukukunda duruşmalı yargılamanın ABD’deki yargılama usulüne benzer şekilde gerçekleştirilmesi için yasal düzenlemeler yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.



## II. BİLİRKİŞİ DELİLİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesiyle HMK'ya atıfta bulunulan konulardan biri olan bilirkişilik kurumuna ilişkin esaslar HMK'da düzenlenmiştir. Serbest delil sisteminde takdiri bir delil olarak kabul edilen bilirkişi raporlarına ilişkin Danıştay içtihatlarından, bilirkişinin görüşlerinin mahkemeyi bağlamadığı, gerekçesini göstermek koşuluyla bilirkişi raporlarının aksine karar verilebileceğine dair örnekler sunulmuştur. Uygulamada tespit edilen sorunsallardan en önemlisi, mahkemelerce, resen atadıkları bilirkişiye soru yöneltilirken, maddî sorunla hukukî sorunu kesin çizgileriyle birbirinden ayrılmamasıdır.

Vergi yargıcının, hangi maddî vakıya ya da vakıaların özel veya teknik bilgilere dayalı olarak aydınlatılmasını ya da tespit edilmesini istiyorsa, bu konudaki iradesini, somut sorular hâlinde herhangi bir tereddüde mahâl bırakmayacak şekilde açıklaması; bilimsel görüşü dışında delillerin hukuki değerlendirilmesini yapma gibi bir rolü bilirkişiye yüklememesi gerektiği vurgulanmıştır. Altı çizilen bir diğer husus, doktrinde sıkça eleştirildiği üzere, maddi olayı aydınlatan bilirkişi raporundaki ifadelerin karara aynen aktarılarak üzerinde herhangi bir irdeleme ve yorum yapılmaksızın hüküm kurulmasıdır. Yargıçların, kendisinde olmayan özel ya da teknik bilgileri bilirkişi raporundan aktardıktan sonra, maddi olayı ve rapordaki açıklamaları kendi mesleki bilgisi ve deneyimi ışığında değerlendirerek hukuka uygun bir şekilde uyuşmazlığı çözmesi gerekir.

Bilirkişi seçiminde, mahkemeler genel olarak, üniversitelerden ya da meslek odalarından bilirkişi olarak önerebilecekleri çeşitli alanlarda uzmanlaşmış, güvenilir meslek mensuplarının ya da akademisyenlerinin isim listesini istedikten sonra, karşılaşılan hukuki uyuşmazlığın niteliğine göre o alandaki yetkinliğini göz önünde bulundurarak listedekiler arasından objektif şekilde belirlediği isimleri bilirkişi olarak atamaktadır. Bazı dosyalarda mahkemedeki naip üye, bazen de heyet tarafından müştereken seçilerek belirlenen isimlerin sürekli aynı kişiler olması ya da seçimin, kurum ve kuruluşların yetkililerine bırakılması yönündeki uygulama,

mahkemenin ya da bilirkişilerin tarafsızlığının sorgulanmasına yol açtığı gerekçesiyle eleştirildiği belirtilmiştir.

Nitekim bilirkişilik kurumuna yöneltilen bu eleştiriler üzerine Adalet Bakanlığı'nca adli, idarî ve askerî yargıdaki tüm uyuşmazlarda uygulanmak üzere, daha etkin ve verimli bir bilirkişilik kurumu (Bilirkişilik Üst Kurulu) oluşturulması amacıyla 2015 yılında "Bilirkişilik Kanunu Tasarısı" taslağı hazırlanmıştır. Tasarı taslağında, bilirkişilerin nitelikleri, eğitimi, seçimi ve denetimine ilişkin usul ve esasların belirlenmesine yönelik hükümler bulunmaktadır. Taslak hakkında görüşlerini dile getiren, Tanrıver; taslakta sistematik çerçevede bilirkişiliğin, bir meslek olduğu tezinin benimsenmesini, bu düşünceden hareketle, bilirkişiliğin kurumsal bazda yapılandırılmasıyla ilgili özel hükümler sevk edilmesini eleştirerek bilirkişiliğin, bir meslek olmaktan ziyade, bir mesleğin somut bir plânda uygulanması şeklinde tezahür eden, arızî ya da tesadüfi olarak gerçekleştirilen bir faaliyet konumunda olduğunu belirtmiştir. Bizim de katıldığımız bir diğer eleştiri ise; tamamen yargısal alana özgü bir işlev üstlenmiş olan bilirkişilik kurumunda kurumsal bazda bir yapılandırmaya gidilecekse, yürütmeye bağlı bir üst kurul şeklinde değil de, bağımsızlık ve tarafsızlık nitelikleri de gözetilerek yargıyla ilişkilendirilmesi suretiyle bu yapılandırma gerçekleştirilmelidir.

Öte yandan, Adalet Bakanlığı'nca çıkarılan, "*Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik*"te her yıl bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından bilirkişi listelerinin düzenleneceği belirtilmiştir. Ancak söz konusu yönetmelikte idari yargıya ilişkin özel bir düzenleme ya da atıf yapılmamıştır. İYUK'un 31'inci maddesinde bilirkişi ve keşif konularında HMK hükümlerine atıf yapılmakla birlikte dayanağı HMK olan yönetmelikte öngörülen bilirkişi seçimi - atanması konusunda adli yargı komisyonlarınca oluşturulan liste yöntemi ile İYUK 31'inci maddesi ile yargıca verilen, resen bilirkişi seçme yetkisinin bertaraf edilmiş olacağı belirtilmiştir.

Bilirkişilik kurumuna ilişkin, görevi önüne gelen uyuşmazlıkları hukuki bilgisi ile çözmek durumunda olan bir yargıcın, hukuki sorunu çözmek için hukukçu bilirkişiden görüş alabileceği yönündeki değerlendirmelere katılmadığımızı

belirtmek istiyoruz. Zira, davanın tarafları, dilediği takdirde böyle bir yola her zaman başvurabilecekken, yargıcın, resen araştırma yetkisiyle, hukukçu bilirkişiden görüş sorması, iki açıdan doğru kabul edilemez. Öncelikle, uyuşmazlıktaki hukuki soruna ilişkin görüş istemekle, Anayasa'nın 138'inci maddesi ile kendisine verilen yargılama görevini, hukukçu bilirkişiye devretmiş olacağından bu yol hem Anayasal açıdan hem de HMK'nın 266'ncı maddesi açısından problemlidir. İkincisi, hukuki görüş, ancak uyuşmazlığa ilişkin özel bir yetkinliği olan hukukçu bilirkişiden istenebilir ki, bu durumda da yargıç, yetkinliğini eserleriyle ortaya koymuş olan bu hukukçunun yazdığı bilimsel makale ya da kitaplardan yararlanmak suretiyle uyuşmazlığı çözebilmesi gereklidir. Dolayısıyla ne pozitif hukukun buna izin verdiğini, ne de böyle bir gereksinim olduğunu düşünmekteyiz.

Uygulamada tespit ettiğimiz bir diğer sorunsal, bilirkişinin görüşünü sözlü olarak açıklayıp, bunun tutanak altına alınmasını öngören HMK hükümlerinin vergi yargısında duruşmalı yargılamalar dışında uygulanamamasıdır. Duruşmalarda dahi bilirkişinin gereği gibi sorgulanmadığı, açıklamaların tutanak altına alınmadığı düşünüldüğünde, bu kurumdan gerektiği gibi yararlanıldığı söylenemez. Kanımızca, vergi yargısında medeni yargılamada olduğu gibi, bilirkişi raporlardaki eksik ve çelişkili hususların aydınlatılmasını sağlamak amacıyla duruşmalı yargılamalarda bilirkişinin davet edilmesini ve görüşlerini sözlü olarak açıklamasını, ABD yargılama hukukunda olduğu gibi, kendisine taraflarca sorular yöneltilebilmesini, tüm bu ifadelerin de tutanak altına alınabilmesini ve taraflara itiraz hakkı tanınmasını mümkün kılacak yasal düzenlemelerin İYUK'un 18'inci maddesine hükümler eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

ABD vergi yargılama hukukunda ise Türkiye'deki uygulamadan farklı olarak hemen her konuda bilirkişi görüşüne başvurulmakta ve raporlarının uyuşmazlığın çözümünde oldukça yüksek bir delil değeri taşıdığı düşünülmektedir. Bilirkişi deliline ilişkin önemli bir farklılık, ABD yargı kararlarında, bilirkişinin uzmanlığına ilişkin bilgilere (Qualification) etraflıca yer verilmesidir. “*Daubert Standardı*” kuralında ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere, ABD'de bilirkişinin görüş vereceği alandaki yetkinliğine kararlarda ayrıntılı biçimde yer verilmekte ve bu durum delillerin değerlendirilmesi aşamasında raporların ispat yeteneğini ve delil değerini

de artırmaktadır. Bilirkişi raporlarının delil değerinin yüksek olmasının en önemli nedeni, birbiriyle hukuk mücadelesine giren taraf vekillerinin hazırlattıkları bilirkişi raporlarının çapraz sorguda karşı tarafça oldukça sert biçimde sorgulanacağı öngörülerek oldukça nitelikli biçimde hazırlanmasıdır. Mahkemece, hukuki niteliği itibariyle daha üstün görülen rapora itibar edilerek kararlar verildiği için, esas karara dayanak olan bilirkişi raporları oldukça belirleyici olabilmektedir.

Diğer yandan, ABD’deki yargı kararlarında değerlendirmeye konu edilen bilirkişi raporlarına yöneltilen, *izlenen metodolojide uyumsuzlukla ilgili faktörleri göz ardı eden ya da alakasız hususlara ölçüsüzce ağırlık verilmesi, her iki tarafın bilirkişilerinin raporlarındaki nitelendirmeler arasında oldukça derin farklılıklar olması, uzmanlığın olmadığı konularda açıklamalar yapılması ve hukuksal nitelendirmelerde bulunulması* gibi hukuki eleştirilere, Türk vergi hukuku doktrininde de rastlanılmakta iken, *bilirkişi görüşünün oluşturulmasında referans alınan kaynakların raporda açıklanmamasına ve bilirkişilerin maddi olaya ilişkin uzmanlığının yetersizliğine* yönelik eleştirilere mahkeme kararlarında pek rastlanmadığı gibi, Türk vergi hukuku doktrininde bu konuya ilişkin çok fazla eleştiri getirilmemiştir.

Son olarak, ABD federal yargılama hukukunda bilirkişi raporlarının hazırlanması sürecine ilişkin bizim de katıldığımız birtakım haklı eleştiriler getirilmektedir. Bu eleştirilerin en önemlisi, bilirkişi raporlarının sadece taraflarca hazırlatılması ile ücretlerinin taraflarca ödeniyor olmasının, bilirkişilerin davaya ön yargılı olarak katılmasına ve davanın kazanılmasına hizmet eden takımın bir üyesiymiş gibi davranmalarına yol açmasıdır. Türk vergi yargısında resen araştırma yetkisi ile bilirkişinin yargıç tarafından resen atanmasının daha tarafsız bilirkişilerin seçilmesini ve daha objektif raporların hazırlanmasını mümkün kıldığı düşünölmektedir.

### **III. UZMAN GÖRÜŞÜNE İLİŞKİN DEğERLENDİRİLMELER**

Uzman görüşüne ilişkin olarak, İYUK’un 31’inci maddesiyle HMK’ya henüz bir atıf yapılmadığı için vergi yargılama hukukunda uzman görüşü kurumunun nasıl

işletileceği belirsizdir. Pozitif hukuk açısından, vergi yargısında uzman görüşünün dikkate alınmasına, kararda bir tarafın sunduğu uzman görüşüne atıfta bulunulmasına karşı çıkılabilirse de, delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılamasında, buna dair bir sınırlandırma olmadığı, dava dosyasına giren bir uzman görüşünün, yargıç tarafından benimsenmesi durumunda değerlendirmeye alınmasına herhangi bir engel bulunmadığı dolayısıyla uzman görüşüne ilişkin HMK'daki düzenlemelerin vergi yargılamasında da kıyasen uygulanabileceği görüşüdeyiz. Zira uzman görüşü, temel savunma araçlarından birisi olduğu için, taraflarca başvurulabilmesi ya da yargıç tarafından uzman görüşüne itibar edilebilmesi için bu kurumun özel olarak yasada düzenlenmesine gerek olmadığını düşünmekteyiz. Kaldı ki, İYUK'un 31'inci maddesinde delil tespitine yapılan atıf kapsamında, uzman görüşünün delil tespiti yöntemlerinden biri olarak değerlendirmek de mümkündür.

Mahkemenin gerekçeli kararına, dosyaya sunulan uzman görüşten esinlenerek bazı cümlelerin aktarılması durumunda, görüş sahibine atıf yapılmasında hukuk etiği açısından da zorunluluk bulunduğu kanaatindeyiz. Böyle bir atfın, mahkeme kararının rastgele bir düşünceye dayanmadığı, bilakis muteber bir hukukçunun, hukuk mantığı içinde savunduğu düşüncelerinden aktarıldığı konusunda taraflara ve temyiz merciine de bir fikir verecektir.

Diğer yandan bir sorunsal olarak, uzman görüşüne ilişkin hükümlerin düzenlendiği HMK'nın 293'üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki "...çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özürlü olmadan gelmezse hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz." şeklindeki hükmü serbest delil sisteminin geçerli olduğu bir yargılama hukukunda doğru bulmadığımızı belirtmemiz gerekir. Yasal düzenlemede, yargıca, açıklama yapmak üzere görüş bildiren uzmanı duruşmaya çağırma hakkı tanınmış (HMK md.293/2) ve katılmayan uzman için yeniden bir davetiye çıkarıp çıkartmamakta yargıç serbest bırakılmıştır. Sorun, mücbir bir sebep olmaksızın bir ya da birkaç duruşmaya katılmayan uzman kişinin tanık sıfatı olmadığından duruşmaya zorla getirilememesi ve sırf duruşmaya katılmadığı için sunduğu mütalaasının yasak delilmiş gibi tümünden değerlendirme dışı bırakılmasındadır. İhtiyari olarak sunulan uzman görüşüne getirilen fiili değerlendirme yasağının delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesiyle

bağdaşmadığı açıktır. Kanımızca, teknik bir açıklamaya ihtiyaç duyduğunda, bir bilirkişiye resen başvurabilme imkanının tanındığı yargıç, tarafın ihtiyari olarak dosyaya sunduğu bir uzman görüşünü değerlendirmeye almak istiyorsa -müellifini duruşmaya getirtemese bile- alabilmelidir.

#### **IV. SUSMA VE KENDİNİ SUÇLAMAMA HAKKINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER**

Adil yargılanma hakkı çerçevesinde susma ve kendini suçlamama hakkı, kişinin hem kendi aleyhinde beyanda bulunmama, hem de aleyhte belgeleri vermeme hakkını içermektedir. Bir savunma aracı niteliğinde olan susma hakkı, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanamamasını ifade eder. Vergi yargılamasında susma hakkı genel olarak, vergi incelemeleri ya da vergisel aramalar sırasında yükümlülere yöneltilen sorular karşısında yükümlünün ilgili idare ajanlarına cevap vermemesi durumlarında ortaya çıkmaktadır. Bir diğer durum ise, vergi incelemesine başlamak amacıyla yükümlünün yasal defter ve belgelerinin ibrazının istenildiği halde inceleme elemanına sunulmamasıdır.

Vergi incelemesi sırasında ya da dairede inceleme için yasal koşulların olduğu durumlarda, yükümlüye yapılan tebliğe rağmen ibraz ödevinin yerine getirilmemesi gizleme suçunun konusu oluşturmaktadır (VUK md. 359/a-2). Ancak söz konusu fiilin, aynı zamanda bireyin kendisi aleyhinde delil sunmayı reddetme hakkını tanımlayan İHAM içtihatlarıyla çerçevesi çizilen evrensel nitelikteki susma hakkı hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Susma hakkının kullanımı ve yarattığı sonuçlar bakımından, yargı aşamasında bireyin beyanda bulunmaması ya da sorguda susması ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi-gizlenmesi arasında bir farklılık olmadığı açıktır. Türk hukukundaki tartışma, Anayasa'nın 38/5'inci maddesinde yer alan "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*" şeklindeki norm ile Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2'nci maddesindeki defter ve belgelerin gizlenmesini bağımsız bir suç sayan normun çatışmasından ve Anayasa Mahkemesi'nin bu çatışmayı, defter ve belge ibraz etmemeyi açık şekilde susma hakkı kapsamında değerlendiren İHAM

içtihatlarından farklı bir şekilde değerlendirerek, *ibraz etme zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmeyi birbirinden farklı durumlar olarak nitelendirilmek suretiyle çözümsüz bırakmasından* kaynaklanmaktadır.

Defter ve belgelerin ibrazının istenilmesinin bizzat bir suç isnadına dayandığı, ibraz durumunda isnad edilen suçların delillendirilmiş olacağı ve bu şekilde kişinin aleyhine hukuki sonuçlar doğuracağından, bireyin kendi aleyhine doğacak bu hukuki sonuçları engelleme amacıyla eylemsizliğinin susma hakkının kullanımından başka bir şey olmadığı savunulabilir. Hukuki sorunu derinleştiren husus ise Anayasadaki hükmün, açık bir biçimde İHAM içtihatlarıyla paralellik arzemesidir. Eğer Anayasa'daki susma hakkına ilişkin düzenlemede bu derece mutlak ve genel bir anlayış benimsenmeyip, vergi yasaları açısından bir istisna getirilmiş olsa idi, bu durumda bir norm çatışmasından söz edilmeyecekti. Ancak bu norm çatışması Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki kamusal çıkarları öne çıkaran kararları ile çözümlenemediği için bu yorum sorununun yasama meclisi tarafından yeni bir anayasal düzenleme ile çözümlenmesi gerekmektedir. Susma hakkına ilişkin Anayasa'nın 38/5'inci maddesi hükmü "*Vergisel yükümlülükler hariç, hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*" şeklinde yeniden düzenlenerek bir çözüm yolu geliştirilebilir.

ABD federal yargılama hukukunda susma hakkına (right to silence) özel bir önem atfedilmiş olup, bu hak ile birlikte incelenen, "*kişinin kendisini suçlamaya zorlanamaması*" (self incrimination) olarak da tanımlanan her iki hakkın kullanımına ilişkin Anayasal koruma sağlanmıştır. ABD'de mahkemeler ceza yargılamasında susma hakkını mutlak bir şekilde uygulamaktadır. Bu kurala göre kişiler, idari soruşturmalar dahil, ceza yargılaması, hukuk yargılaması ve idari yargılama safhalarının tamamında ifade alma ya da benzeri bir hukuki prosedürde self-incrimination (SI) hakkından kusursuz bir şekilde yararlanabilmektedirler. Bu hakkın etkin bir şekilde kullanılabilmesi için tanınan ve kişilere bir ithamla karşı karşıya olduklarında sahip oldukları Anayasal haklarının hatırlatılmasını ifade eden "Miranda hakları"nın hatırlatılmasının önemi örnek kararlarla vurgulanmıştır.

Federal Yüksek Mahkeme, ABD Anayasası'nın 5'inci değişikliğindeki; "*kişinin kendisini suçlamaya zorlanamama ilkesi*"ne dayanarak, federal bir ceza davasında sanığın rızası olmadan alınan itirafının ilk derece mahkemesince kabul edilmesini hukuka uygun bulmamıştır. Yasal defter ve belgelerin istenilmesi, idari soruşturma aşamasına ilişkin bir usul işlemi olduğu halde, bir ithamı içermesi nedeniyle ABD Anayasası'ndaki hükmün, genel olarak ceza yargılamalarında kişinin susma hakkından yararlanmasını güvence altına aldığı kabul edilmektedir.

ABD'deki federal vergi davalarında susma hakkına yaklaşım ceza davalarından farklı olduğu, vergi kaçakçılığı suçlamasıyla başlayan bir incelemede, vergi yükümlülerinden yasal defter ve kayıtların istenilmesine rağmen IRS'e ibraz edilmemesi durumunda uygulanacak vergi cezaları ile kaçakçılığa ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından farklı değerlendirme yapıldığı, parasal nitelikteki vergi cezalarının amacının vergi gelirlerini korumak olduğu, hürriyeti bağlayıcı cezaların temel amacının ise vergi kaçırmayı caydırıcı kılmak olduğu, bu nedenle vergilendirmeye ilişkin davalarda ibrazın zorunlu olduğu yönündeki Yüksek Mahkeme içtihatlarındaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

Doktrinde de, susma hakkının vergilendirmenin gerçek mahiyete uygun bir şekilde yapılmasını engelleyecek şekilde geniş yorumlanması durumunda, beyana dayalı vergi sisteminin zarar göreceğinin kabul edildiği, yerleşik içtihatlara göre, IRS tarafından istenen vergi kayıtlarının özel belgeler olarak değil, kamusal nitelikteki belgeler olarak değerlendirildiği ve 1950'li yıllarda geliştirilen "*zorunlu kayıtların ibraz yükümlülüğü*" (required records doctrine) uyarınca susma hakkı kapsamında ibrazdan kaçınılamayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bilgi istemeye yönelik IRS'e tanınan bu ayrıcalıklı yetkinin kullanımının Anayasanın 4'üncü ve 5'inci değişikliklerinde tanımlanan hakların (Miranda haklarının) ihlali anlamına gelmeyeceği belirtilerek, tutulması zorunlu olan kayıt ve belgelerin, gerek IRS tarafından gerekse de Mahkemece istenildiğinde sunulmasının zorunlu olduğu vurgulayan ve aksi durumda davanın yükümlü aleyhine sonuçlanacağına ilişkin içtihatlardan örnekler verilmiştir.



## V. HUKUKA AYKIRI YOLLARDAN ELDE EDİLEN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi yargısında hukuka aykırı yollardan elde edilen bulguların delil olarak değerlendirilmesine ilişkin görüşümüz, nispi yaklaşımı yansıtmaktadır. Buna göre, her somut olaydaki delilin, elde ediliş biçiminin yargılama usulü kurallarına uygunluğu ve evrensel nitelikteki kişi haklarının delile ulaşma sürecinde ihlal edilip edilmediği yönlerinden titizlikle değerlendirilmelidir. Yapılacak değerlendirme sonucunda tespit edilen en küçük hukuka aykırılık nedeniyle elde edilen bulgular mutlak bir şekilde değerlendirme dışı bırakılmamalıdır. Hakkaniyet temelli bir yaklaşım ile vergi tarhiyatlarına ilişkin vergi davalarıyla (ceza davaları hariç) sınırlı olmak üzere, esasa ilişkin etkisiz ve önemsiz olduğuna kanaat getirilen bir hukuka aykırılığın, elde edilen bulgunun delil olarak kabul edilmesini engellememesi gerektiğini düşünmekteyiz. Buna karşılık, idari nitelikteki para cezaları dahil vergi ceza davalarında ise -adil yargılanma hakkına ağırlık vererek- kişisel bir hakkın ihlal edilip edilmediğine bakılmaksızın değerlendirme yasağı mutlak biçimde yorumlanmalıdır.

Kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi yargılama hukukunda, vergi tarhiyatına dayanak alınan bir bulgunun elde edilmesinde (vergisel arama örneğinden hareketle, yargı merciinden arama kararının alınması sürecini başlatan makul şüphenin varlığının ortaya konulmasından başlayarak, arama sırasında idare ajanlarının ve soruşturma makamlarının üzerlerine düşen yükümlülükleri -bireye sahip olduğu yasal haklarının hatırlatılması gibi- hukuka uygun biçimde yerine getirdiğini ispatlayacak şekilde, her bir hususun detaylıca tutanak altına almasına, imzadan imtina durumlarında yasanın aradığı diğer zorunlulukların yerine getirilmesine kadar her aşama dikkatle değerlendirildikten sonra) tespit edilen şekle ilişkin bir hukuka aykırılığın (el koymayı takip eden 48 saati 5 dakika aştıktan sonra yargıcın kararını açıklanması gibi [CMK md. 127/3]), olayın esasına etkisiz ve önemsiz sayılabilecek nitelikte olduğuna kanaat getirilmesi durumunda söz konusu delilin değerlendirme yasağının dışında değerlendirilmesini daha doğru buluyoruz. Bu yaklaşımın, İHAM'ın vergi tarhiyatlarıyla vergi cezalarına ilişkin hak ihlallerine

dair başvurularda kabul edilebilirlik yönünden ayrıma gitmesindeki hukuksal mantıkla örtüştüğünü düşünmekteyiz. Bu görüşün hukuki gerekçesi, vergilendirme işlemlerinin denetiminde yargı merciinin kamu yararını da göz önünde bulundurmak suretiyle bir karar vermek zorunda oluşudur.

Diğer yandan vergi yargılama hukuku doktrinine 2010 yılından sonra giren bir tartışma konusu da, vergi incelemesinde uyulması gereken sürelerle ilişkin VUK'un 140/6'ncı maddesinde getirilen düzenlemeye uyulmamasının, yani belirtilen inceleme sürelerinin aşılması durumunda incelemenin hukuka aykırı hale gelip gelmemesi ve bu inceleme raporuyla ortaya konan bulguların "*hukuka aykırı bulgu*" olarak değerlendirme dışı bırakılması gerekip gerekmediğine ilişkindir.

Kanaatimizce, bu düzenleme ile vergi idaresinin vergi yükümlülerinin haklarının korunabilmesi ve incelemelerin belirlenen sürelerde tamamlanması için denetim elemanları üzerinde gerçekleştireceği idari denetime ve uygulayacağı disiplin işlemlerine ve diğer idari düzenlemelere bir yasal dayanak hazırlanmıştır. VUK'ta, belirtilen sürelerde tamamlanmamasının incelemelerin hukuki niteliği açısından ne tür sonuçlar doğuracağına yer verilmemiş olması nedeniyle, öngörülen sürelerin aşılmasının, bu incelemeler sonucunda elde edilen bulguların ve vergi inceleme raporuyla ortaya konan tespitlerin hukuka aykırı biçimde elde edilen delil olarak kabul edilmesine yasanın bu haliyle olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan yasa gerekçesinde yükümlü haklarının korunması için bu yasanın düzenlendiğinin belirtilmesinin de bir anlamı olmadığı söylenemez. Zira, 6009 sayılı yasayla getirilen düzenleme ve akabinde çıkarılan yönetmelik hükümleri ile yeni bir hukuki sorumluluk ihdas edilmiş ve denetim elemanlarının incelemeleri belirtilen sürelerde tamamlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Disiplin cezasına yol açacak nitelikte ağır bir sorumluluk öngörülmüş ve bu suretle yükümlülere tanınan hakkın etkin bir şekilde korunması olanaklı hale gelmiştir.

Değerlendirme yasağının istisnasız biçimde uygulanması gerektiğini savunan görüşe göre, hukuka aykırı biçimde elde edilen bir bulgunun, üçüncü kişilerin aleyhine delil olarak kullanılmasını kabul etmek mümkün değildir. Ancak, nispi yaklaşımla aynı doğrultudaki bizim görüşümüz, kendi kişisel hakkı ihlal edilmeyen

bir yükümlü aleyhine vergi tarhiyatına sebebiyet verecek şekilde tesadüfen elde edilen bir bulgu, bizzat hakkı ihlal edilen şahıs tarafından açılmış bir vergi ya da ceza davasında bu bulgunun hukuka aykırı biçimde elde edildiğine dair karar verilmediği müddetçe delil olarak kullanılabilirdir. Zira bulgunun elde edilmesi işlemi – örneğin vergisel arama tutanağı- hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağı için, üçüncü kişiler tarafından açılacak bir davada değerlendirilmesi mümkün olmasa gerektir. Bir başka örnekle ifade edilecek olursa, sahte belge düzenleyicisi olduğu ihbarı üzerine gerçekleştirilen vergisel aramada ele geçirilen fatura koçanlarından hareketle, bu faturaların adına düzenlendiği firmalar nezdinde başlatılan ikinci nitelikteki (karşıt) vergi incelemesinde bu faturaların yasal defterlere intikal ettirildiğinin ve gider olarak indirimine konu edildiğinin tespit edilmesi üzerine yapılacak tarhiyata, düzenleyici şahıs nezdindeki arama sırasında vuku bulan bir hukuka aykırılığın bir etkisi olmaması gerekir. Ancak sahte fatura düzenlediği iddia olunan şahıs tarafından açılan bir davada, vergisel aramada ele geçirilen belgelerin hukuka aykırı biçimde elde edildiğine hükmedilmesi durumunda bu delilin -yasak delil kapsamında değerlendirilerek- kullanıcı aleyhine bir delil olarak değerlendirilmesi ve tarhiyata dayanak alınmasının kabul edilmemesi gerekir.

ABD federal vergi yargılama hukukunda da değerlendirme yasağına (Exclusionary Rule) yaklaşım, mutlak değildir. Vergi idaresinde görevli olmayan idare ajanlarının iyi niyetli (good faith) bir şekilde yürüttükleri bir idari işlem sonucu elde ettikleri delilin, daha sonra mahkemece hukuka aykırı elde edilmiş delil olarak sayılması durumunda bile, meydana gelen hukuka aykırılıktan doğrudan etkilenmeyen üçüncü kişiler aleyhine ya da vergi incelemesi gibi harici soruşturmalarda kullanılabilmesi kabul edilmektedir. Federal Yüksek Mahkeme, “Janis v. United States” kararında, ABD Anayasası’nın yasal olmayan aramalarda ve el koymalarda elde edilen delillerin kullanımını ceza davalarında yasaklayan E.R. kuralına atıfta bulunduktan sonra yasağın, kişilerin söz konusu Anayasal güvenceden yararlanmak suretiyle tali şekilde kişisel çıkar sağlamasını engellemek için vergilendirmeye ilişkin hukuk davalarında uygulanmamasının kabul edilebileceğine karar vermiştir.

ABD vergi yargılama hukukunda tesadüfen elde edilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin sıklıkla referans verilen Contemporary Silver Platter Doctrine'ne göre de, tesadüfen elde edilen deliller üçüncü kişiler adına yapılan vergi davalarında kullanılması kabul edilmektedir. Yüksek Mahkemenin oyçokluğu ile verdiği “*United States v. Payner*”(bozma) kararında, davanın tarafı olan şahsın bizzat kendisine karşı yapılmayan hukuk dışı uygulama gerekçe gösterilerek idarenin tesadüfen elde ettiği ancak hukuka aykırı şekilde elde edildiği düşünülen delillerin kabul edilmemesini yargı yetkisinin sınırını aştığına, davacı açısından bir anayasal hak ihlalinin söz konusu olmadığına hükmetmesi bu konuda dışlama kuralının mutlak bir şekilde yorumlanmadığını göstermektedir.

## **VI. PEÇELEME SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER**

Peçeleme sözleşmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi yargılama hukukunda özellik arz eden dava türlerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Vergi yükümlülerinin ve sorumlularının vergiden kaçınma amacıyla özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak akdettiği peçeleme sözleşmelerinde, olayın gerçek iktisadi özü ve peçelemenin varlığı ancak ekonomik yaklaşım çerçevesinde tespit edilebilir. Vergi yasalarında düzenlenen istisnalar dışında yükümlülerin akdettiği özel sözleşmelerin, VUK'un 8/3'üncü maddesine göre hukuki geçerlik kazanmayacağı ve bu sözleşmelerin vergiden kaçınma amacıyla peçeleme amaçlı kullanıldığına kanaat getirildiği durumlarda, vergisel olayın ve ilişkinin gerçek mahiyetinin esas alınarak çözüm getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Çalışmamızda, doktrindeki tartışmalar ve yargı kararları ışığında, bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilebilmesi için, yükümlülerin bu özel hukuk sözleşmesini haksız bir ekonomik çıkar elde etmek amacıyla yaptığının hukuki delillerle saptanması gerektiği, eğer böyle bir saptama yapılmışsa, vergi yargıcının görünüşteki sözleşmeyi değil, sözleşme ile perdelenen gerçek ekonomik özü esas alarak bir yargıya varması gerektiği yönündeki görüşler açıklanmıştır.

Peçeleme sözleşmelerine dair, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye (md. 12) ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin

(md.13) uyuşmazlık örneklerinden hareketle vergi idaresinin, bu önemli vergilendirme işlemlerinde evrensel standartlarla uyumlu hukuki bir çerçeve belirleme adına, AB ülkelerindeki vergi yasalarının uyumlulaştırılmasında önemli bir hukuki kaynak olarak kabul edilen OECD rehberinden de yararlanmak suretiyle emsal bedeli belirleme yöntemleri (transfer fiyatlandırması yöntemleri) ve peşin fiyat sözleşmeleri gibi yeni usul ve kuralları uygulamaya koyduğu belirtilmiştir.

Son yıllarda yürürlüğe giren bu teknik vergi yasalarının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal denetiminde vergi yargısının, vergi sisteminin öngördüğü düzenlemelerle çatışan ve öngörülükleri amaçlara aykırı biçimde, biçimsel hukuki işlemlerle hakların kötüye kullanımına yönelik iddiaları içeren tarhiyatları daha bir dikkatle incelediği, bu konularda sunulan delilleri daha titizlikle değerlendirdiği, AB normlarına, uluslararası hukuka ve İHAM içtihatlarına daha yoğun referanslar verdiği belirtilerek, bu konudaki örnek kararlar tartışılmıştır.

Bu bağlamda, vergi normunun lafzı ile amacı arasındaki görünüşteki farktan yararlanabilmek amacıyla akdedilen peçeleme sözleşmelerinin, ekonomik yaklaşım karşısında hukuken kabul görmeyeceği yönündeki vergi hukuku doktrinindeki tartışmalar ve içtihatlar paylaşılmıştır. Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun tam yükümlü kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağlı değerlerinin enflasyonist ortamda kazandıkları değer in işletmeye kazandırılmasına imkan sağlamak, böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle sağlanan kaynakların, ticari faaliyetlerinde kullanılması ve faaliyetlerinin, borçlanma yoluna gidilmeden özkaynaklarla devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla öngörülen istisna hükmünü değerlendirdiği kararında; *"...Satin alındığı tarihten 26 gün sonra satılan taşınmazdan sağlanan satış karının, sermayeye eklenmesi, nama yazılı hisse senetleri çıkarılarak borsada kote ettirilmesinin, işletmede duran varlığın nakte dönüştürülerek kaynak yaratılması anlamını"* taşımadığına, *"...Öte yandan anılan düzenlemenin, aynı gruba dahil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması halinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına ...Kanunun ne lafzının, ne de amacının olarak tanımadığı belirtilerek; "...maddeye şeklen uygun kayıt ve düzenlemelerle 15*

*milyar liralık bir meblağın vergiden müstesna tutulması suretiyle” kurumlar vergisi matrahının azaltıldığına hükmetmiştir.*

Bu ve benzeri yargı kararları ile doktrinsel açıklamalar ışığında yapılan yargısal değerlendirmelerde, maddi olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk saptandığında, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyeti ortaya koyan delillere ağırlık verilerek bir kanaate ulaşılması, muhakeme neticesinde oluşan kanaatin de; yasanın öngördüğü iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu, muamelelerin, günün ekonomik ve ticari koşullarıyla çelişip çelişmediği ve nihayet hayatın doğal akışının anlatımı olan normal ve mutad duruma aykırı olup olmaması yönlerinden de test edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

ABD federal vergi yargısı içtihatlarıyla geliştirilen, “sahte (muvazaalı) ticari işlemler” (sham transactions) yaklaşımı çerçevesinde yapılan yorum ve delil değerlendirmeleri, Türk vergi hukukundaki peçeleme sözleşmeleri hakkındaki ekonomik yaklaşıma göre yapılan değerlendirmelerle örtüşmektedir. ABD’de “sahte işlemler” (sham transaction) yaklaşımı, temelde birbirine çok benzediği için sıklıkla “ekonomik esas” (economic substance) yaklaşımı adı altında kullanılmaktadır. Sahte işlemler iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıklarda şekli anlamda bir sözleşme mevcut, fakat bu sözleşmenin hükümleri içeriğini temsil etmiyorsa (sözleşmenin esasında sahtelik “sham in substance”) ya da sözleşmede öngörülen olay ve işlemlerin hiçbiri gerçekte mevcut değilse (olaylarda sahtelik “sham in facts”), bu durumlarda ticari işlemler yaklaşımına göre sahte olduğuna kanaat getirilen sözleşmelere itibar edilmediği belirtilmiştir.

ABD Federal Yüksek Mahkemesi’nin, vergi yükümlülerince akdedilen her satın alma ve tekrar geri satma sözleşmesinin IRS tarafından muvazaalı bir işlem olarak nitelendirmesini eleştirdiği ve sahte ticari işlemler ile ekonomik esas yaklaşımına birlikte atıfta bulunduğu *Frank Lyon Co. v. United States* kararındaki, her satın alma ve geri tekrar satmayı içeren sözleşmelerin sahte olduğuna hükmedilemeyeceğine, taraflara kendisine özgü menfaatlar sağladığına yönelik deliller bulunan, muvazaadan arı, karşılıklı ve yarışan menfaatlere dayanan sözleşmelerin hukuken geçerli sayılması gerektiğini belirten gerekçeler tartışılmıştır.

## **VII. EKONOMİK YAKLAŞIM İLE ABD'DEKİ VERGİ YARGILAMA HUKUKU YAKLAŞIMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ekonomik yaklaşım, sadece vergi yasalarının yorumuna ilişkin bir yaklaşım olmayıp, aynı zamanda, delil ve ispat konusunda ve nihayet delillerin değerlendirilmesinde kullanılan en önemli vergi yargılama hukukunda yaklaşımıdır. Bu çalışmada, gerek maddi olayın belirlenmesini, gerekse de hukuk kurallarının yorumunu içerdiğinden, ekonomik yorumun bir üst kavramı olarak kullanılan ekonomik yaklaşım, klasik yasa yorum yöntem ve ilkelerinin ötesinde bir doktrin, vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesine özgü temel bir yaklaşım olarak incelenmiştir.

Uzmanlığa dayalı ve teknik bir hukuk dalı olarak vergi hukukunda yasaların yeterli derecede açık ve anlaşılır olmaması yorum konusunun önemini artırmaktadır. Yasa metninde kullanılan dilin zaman içinde hızlıca değişen kavramların anlamlarına uyum sağlayamaması, vergi uygulamalarında yeknesaklığın istisnai bir durum olması, yargı içtihatlarıyla yasaların açık anlamlarının ötesine sık sık geçilmesi sonucunda vergi uygulayıcıları açısından içtihatların takip edilemez hale gelmesi, yasalarda kullanılan genel ve soyut ifadelerin özel ve somut olaylara uygulanmasındaki zorluklar, ekonomideki hızla değişen piyasa yapılarına ve ticari kavramlara, aynı hızda uyum sağlayacak bir yasama mekanizmasının imkansızlığı ve yasaların, çıkarıldığı dönemde öngörülemeyen konulara uygulanmasında karşılaşılan güçlükler vergi yargılama hukukunda yapılacak yorumu önemli hale getiren faktörler olarak sıralanmıştır.

Vergi yükümlüleri, vergisel sonuç elde etmek amacıyla vergisel nitelikteki maddi olayları ve onların hukuki sonuçlarını etkilemeye yönelik girişimlerde bulunurken, vergi idaresi de hazineye daha fazla vergi geliri sağlamak amacıyla bu girişimleri yorumlayarak, yükümlülerin hukuk sınırları dışına çıkıp çıkmadığını, hem yasal hem de Anayasal ilke ve kurallar çerçevesinde denetlemektedir. Vergi normunun uygulanmasında somut vergisel olayın gerçek durumunun saptanmasını ve nitelendirilmesini sağlayan VUK 3B/1 hükmüne göre yorum yapılırken, doktrindeki

lafzi yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum türlerinden hangisine öncelik verileceği hukuki bir sorunsaldır.

Vergi yargılama hukukunda amaçsal yorumun özel bir formu olarak değerlendiriliyor olsa da ekonomik yaklaşımda, yorum yöntemlerinin tamamından yararlanıldığını söylemek mümkündür. Bu yararlanmada tercihler, her bir somut olaydaki, vergiyi doğuran olaya uygulanacak normun grifliğine göre değişmektedir. Uygulamada, muafiyet ve istisnalarla, maddi hata ve düzeltmede kapsamın belirlenmesi, vergi matrahının saptanması, örtülü kazancın tespiti, olağan ve olağandışı giderlerin belirlenmesi ve işletme varlıklarının emsal değerlerinin tespiti gibi konular, vergilendirmeye ilişkin doktrinde en çok tartışılan konulardır. Bu tür uyuşmazlıklarda ekonomik yaklaşımın kullanılmasında amaç, iktisadi ilişkinin gerçek mahiyetinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılmak suretiyle gizlenmesinin önlenmesi olduğundan, vergi yükümlüsünün tesis ettiği işlemin (vergiyi doğuran olayın) gerçek mahiyetinin anlaşılması, ancak vergisel sonuç doğurucu işlemlerin, olayların ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimlerinin değil, bunların anlam ve içeriklerinin de göz önünde bulundurulmasıyla mümkün olduğu değerlendirilmiştir.

Diğer yandan, delillerin değerlendirilmesinde vergi yargılama hukukuna özgü bir yaklaşım olan ekonomik yaklaşımı, hukuki güvenlik ve vergilemede yasallık gibi Anayasal vergileme ilkeleri ve yoruma ilişkin genel kurallar göz ardı edilerek sadece hazineci yaklaşımın bir aracı olarak düşünmek de mümkün değildir. İdare yanlısı değerlendirmelerin yer aldığı örnekler üzerinden hareketle yöneltilen bir kısım haklı eleştirilere karşılık, ekonomik yaklaşım yükümlü lehine yorumlara da (yaklaşımdan açıkça bahsedilmese de) referans olmaktadır. Nitekim Danıştay, serbest bölgede çalışan işçilerin ücretleri yönünden, tecil-terkin uygulamasından (istisnadan) yararlanma esaslarını belirleyen genel tebliğdeki düzenlemede, sadece paketleme ve ambalajlama gibi faaliyetlerin istisnanın kapsamı dışında bırakıldığını, somut olayda ise yapılan işlemin ise paketlemeyi aşan ve üretime dönüşen bir faaliyet olduğunu vurgulayarak, davacının tecil ve terkin uygulamasından yararlandırılması gerektiğine hükmederken, muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyetinde bulunan davacı firmanın, hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet



sürecini değerlendirerek, hammaddelerin birçok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüşmesiyle olayın mahiyet değiştirerek “*sadece paketleme ve ambalajlama*” işlemini aştığını; ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak faaliyetin tam bir üretim sürecine dönüştüğünü kabul ederek, olayın gerçek mahiyetini ekonomik yaklaşımı esas alarak (yükümlü lehine) ortaya koymuştur.

Vergi yasalarının uygulanmasında yasallık ilkesi, vergilemede yasalarca belirlenen çerçevenin dışına çıkılmamasını gerektirdiğinden ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılacak genişletici yorumlar, herşeyden önce verginin yasallığı ilkesine de aykırı düşecektir. Bu bağlamda somut uyuşmazlıklarda uygulanacak yasa hükmünde açık bir eksiklik, çelişki ya da bir üst norm olan Anayasaya aykırılık tespit edilmesi durumunda yapılması gereken, somut norm denetimi yolunu işleterek uygulanacak yasa normunu Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşımaktır. Pozitif hukuku uygulamak durumunda olan mahkemelerin aktivist bir tutumla yasa koyucunun ya da yüksek mahkemenin yerine geçip karar vermeleri, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacaktır.

Öte yandan, vergi yargılama hukukundaki kıyas yasağı nedeniyle yargıcın hukuk yaratamaması da, vergi normlarının kıyas yoluyla yükümlü lehine ya da aleyhine değerlendirilmesinin sınırını oluşturur. Vergi yargılama hukukunda yorum yapılırken ekonomik yaklaşıma bir çilingir maymuncuğu işlevi verilerek, yasada kullanılan kelimelere, verilmesi mümkün anlamlar dışında bir anlam yüklenmemesi ve söz konusu Anayasal yargılama ilkelerinin sınırlarının dışına çıkılmaması gerekmektedir.

Vergi yargılama hukuku açısından, hukuk uygulayıcıları tarafından, delillerin değerlendirilmesinde mahkemelerce hangi yargılama hukuku ilke ve yaklaşımlarına göre karar verildiğinin öngörülebilmesi, hukuk sisteminin gelişmişliğinin bir göstergesidir. Bu bağlamda, İHAM içtihatlarına, “*adil yargılama hakkı*”, “*hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesi yasağı*”, “*hukuki dinlenme hakkı*” ve “*susma hakkı*” gibi evrensel yargılama hukuku ilkelerinin hukuk yazınında ve Türk vergi yargısı kararlarında daha yoğun şekilde tartışılması, gelişme yolunda olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilmesi gerektiği paylaşılmıştır.

Anılan yaklaşım ve ilkelerin savunmalarda daha fazla kullanılmasının, verilen yargı kararlarını olumlu yönde etkilediği, delillerin değerlendirilmesi aşamasında bu ilkelere aykırı bir hüküm vermeme noktasında mahkemeleri daha fazla ihtiyatlı olmaya sevk ettiği belirtilmiştir. Yükümlü hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının ihbarname ile birlikte yükümlüye tebliğ edilmemesini, savunma hakkının ihlali olarak nitelendirerek, bu hak ihlalinin esasa etkili sonuçlar doğuran bir şekil noksanlığı olarak değerlendiren kararlardan örnekler aktarılmıştır. Şanlıurfa Vergi Mahkemesi'nce verilen ve VTR'nin tebliğ edilmemesini silahların eşitliği ilkesi ile hukuki dinlenilme hakkı ve onun temel bir unsuru olan bilgilenme hakkı açısından değerlendirildiği, karşı tarafın bilgi sahibi olmadığı işlem, belge ve bilgiler yargılamada esas alınamayacağı için, davalı idarece savunma yapılırken yargılama safhası öncesinde davacıya tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunu dayanak olarak sunamayacağından, VTR'ye atıfta bulunularak düzenlenen vergi inceleme raporunun ve dolayısıyla vergi ceza ihbarnamesinin dayanaksız kalacağı yeni vurgulandığı yeni bir karardan alıntılar yapılmıştır. Mahkemelerin, yargılama hukuku ilkelerine atıflar yaptığı anılan nitelikteki kararları sonucunda, vergi idarelerince yeni ihbarnameler düzenlenerek ve ekine de vergi tekniği raporları eklenerek yeniden tebliğ yoluna yönelmesi, önemli bir gelişme olarak not edilmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkların çözümünde, tarafların kendi lehlerine hüküm elde edebilmek amacıyla sundukları deliller ile uygulanacak vergi normlarının, yargılama hukuku ilkeleri ve ekonomik yaklaşım çerçevesinde yorumlandığı ve değerlendirildiği belirtilmişti. Bu bağlamda, mevcut yargı kararları ışığında ekonomik yaklaşıma daha ziyade vergi idaresince, vergi yargılama hukukunda geçerli (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Anayasa, HMK, İYUK ve VUK'ta tanımlanan) yargılama hukuku ilkelerine de genelde vergi yükümlülerince atıfta bulunularak iddialarına haklılık kazandırmaya çalıştıkları düşünülmektedir. Bu hususun teyidi, ancak taraf savunmaları üzerinde yapılacak bir analitik çalışma ile mümkün olacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızda, örneklem yöntemiyle Danıştay UYAP bilişim sisteminden yararlanmak suretiyle, içinde VUK 3/B-1 deki "*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti*"ne dair ifadenin geçtiği kararlarda, hükmün

hangi tarafın lehine verildiğini tespiti yönelik, Danıştay Dördüncü Dairesi'nce 2010 yılı Nisan Mayıs ve Haziran aylarında verilen tüm bozma kararları incelenmiştir. Seri davalar ayrıştırılarak, her biri ayrı davacıya ait olmak üzere tespit edilen toplam 48 farklı bozma kararının 39'unda davacıların lehine, 9'unda ise davalı idarelerin lehine hüküm kurulduğu görülmüştür. Davacı lehine olan kararlarda “*dava konusu tarhiyatın, 213 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile 134 üncü maddesindeki vergi incelemesinde öngörülen amaca aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasaya uyarlık görülmemiştir*” şeklindeki ifadelerle bozma gerekçelerinin oluşturulduğu saptanmıştır.

Sınırlı sayıda örnekleme dayalı bu sonuçların temsil yeteneği her ne kadar düşükse de, söz konusu kararlarda VUK'un 3/B maddesinin bire karşı dört oranında davacı lehine kurulan hükümlerde kullanılması, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin maddi olayın gerçek mahiyetini ortaya koymak için vergi inceleme raporlarında sunulan delilleri değerlendirmede bariz derece titiz davrandığını, raporlardaki delillerin olayın gerçek mahiyetine dair öne sürülen hususları ispata yeterli olmadığına kanaat getirdiğini ortaya koymaktadır. Bu konuda, temsil oranı yüksek ve daha fazla sayıda örneklemin incelendiği bir başka çalışma ile, vergi yargılama hukukunda kullanılan ilkelerin ve ekonomik yaklaşımın kararların sonuçlarına nasıl etki ettiği ortaya konulabilir.

Ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılan bir başka değerlendirmede de, yükümlülerin, ticari bir amaç güderek gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerinde, basiretli bir tacir gibi hareket ederek iktisadi ve ticari icapların dışına çıkmaması durumunda beyanlarının gerçeği yansıttığının kabul edildiği ifade edilmiştir. Vergi incelemelerinde yükümlülerin iş ve işlemlerinde ticari bir amaçla, basiretli bir tacir gibi hareket edip etmediğinin tespitinde, ekonomik ve ticari yaşamın gereklerinden hareket edilerek bir sonuca ulaşıldığı kabul edilmektedir. Bu gerekler, yükümlülerce yerine getirilmesi gereken yükümlülükler olarak değerlendirilmiştir. Ekonomik yaklaşımın temel varsayımlarını oluşturan bu kavramların yargı kararlarına ne ölçüde

yansıdığı tespit amacıyla Danıştay UYAP Bilişim Sistemi/ Danıştay vergi dava daireleri karar arama ekranında taramalar yapılmıştır. Sistemdeki tüm vergi davalarına ilişkin kararları kapsayan taramalarda; “*ticari icaplar*” ibaresi için 3.495 sonuç; “*normal ve mutad*” ibaresi için 4.723 sonuç ve “*basiretli tacir*” ibaresi için 20 sonuca rastlanmıştır. Söz konusu veriler, yargı mercii tarafından, kararların yazımında en çok “*normal ve mutad*” ve “*ticari icaplar*” ibarelerine ağırlık verildiğini göstermektedir. Bu husus, dosya üzerinde yapılan incelemelerde ve yargıçların kendi aralarındaki müzakerelerinde maddi olayları yorumlarken, vergilendirme ile ilgili işlemlerde normal ve mutad sayılmayan olayların ve ticari icaplarla bağdaşmayan işlemlerin özellikle irdelendiği ve kararların gerekçelerinin de buna göre yazıldığını ortaya koymaktadır.

Kanımızca, vergi yargısı kararlarında gerçek mahiyete ilişkin anılan hüküm, oldukça teknik ve karmaşık uyuşmazlıkları çözmek durumundaki vergi yargıcına kullanışlı bir formül sunmaktadır. Bu formül, en grift vergi yasalarının yorumunda ve vergi uygulamalarındaki soyut norm-somut olay eşleştirmesindeki tipiklik durumunun vuzuha kavuşturulmasında, olası nitelendirme hatalarını kapatmada yargıca büyük bir kolaylık ve pratiklik sağlamaktadır. VUK 3/B-1’de yer alan hükmün her türlü vergi tarhiyatında gerek yükümlü gerekse de idare lehine, tüm kararlarda dayanak olarak kullanıldığı söylenebilir.

ABD’de, bizdeki ekonomik yaklaşımla hemen hemen aynı nitelikte bir yaklaşım olan ve vergisel nitelikteki olayların özüne önem verilmesini içeren “*ekonomik esas*” yaklaşımı (*economic substance*) yanında “*esasin şekle üstünlüğü*” (*substance over form*), “*sahte (muvazaalı) ticari işlemler*”, (*sham transactions*), “*ticari amaç*” (*business purpose*) ve “*kademeli ticari işlemler*” (*Step Transactions*) yaklaşımları gibi dört yargılama hukuku yaklaşımı daha geliştirmiştir.

ABD’de, “*ticari amaç*” yaklaşımının uygulandığı yargı içtihatlarında özetle; daha az vergi ödeme amacıyla yapılan vergiden kaçınma eyleminin meşru ve hukuka uygun olarak yapıldığının kabul edilebilmesi için muvazaadan ari şekilde gerçekleştirilmesi, mutlaka vergi dışı bir amacının bulunması ve bunun tatmin edici delillerle ispatlanmış olmasının gerekli görüldüğü anlaşılmaktadır.

“Ekonomik esas” yaklaşımına ilişkin değerlendirmelerde ise, vergilendirmeye konu maddi olayların ekonomik boyutuna ilişkin yapılan hukuki yorumlarda, işlemlerin şekli biçimlerinden ziyade ekonomik esaslarına itibar edildiği belirtilmiştir. Ekonomik esas yaklaşımına ilk olarak ABD Yüksek Mahkemesi’nin 1924 tarihli “Weiss v. Stern” kararında atıf yapılmıştır. Kararda, “*Vergilendirmeye ilişkin sorunlar, tarafların beyan ettikleri amaçlarından çok gerçekten de ne yapıldığına bakılarak belirlenmelidir ve On Altıncı değişiklik (16<sup>th</sup> Amendment) ile bu değişiklik uyarınca çıkarılmış gelir vergisi yasalarının hükümleri uygulanırken saf şekle değil, öze ilişkin hususlara itibar edilmelidir.*” şeklinde hüküm kurulmuştur. Daha sonraları ABD istinaf mahkemelerince geliştirilen bu yaklaşımın “Bank of N.Y. Mellon Corp. v. Comm'r” kararında vurgulandığı üzere, biri objektif diğeri sübjektif olmak üzere iki önemli varsayımı vardır. Birincisi ticari bir sözleşmenin sağladığı vergisel avantaj dışında ekonomik bir esasının olması (objective prong), ikincisi ise vergi yükümlüsünü uyuşmazlık konusu sözleşmeyi yapmaya sevk eden vergisel olmayan ticari bir amacın bulunmasıdır (sübjektif prong).

Federal mahkemelerin, yaklaşım doğrultusunda geliştirdiği içtihatlarla göre, ticari işlemlerin görünürdeki biçimiyle uyumlu objektif ekonomik bir esas bulunmalı ve bunun yanı sıra, sübjektif bir amacın mevcudiyeti de aranmalıdır. Bazı istinaf mahkemeleri, hukuken geçerli ticari bir işlemin ya ekonomik dayanağının ya da ticari bir amacının olması gerektiğini, bunlardan birinin mevcudiyetini hukuki geçerlilik için yeterli olduğuna karar verirlerken, diğer bazı mahkemeler istikrarlı şekilde ticari bir işlemin geçersizliğine hükmedebilmek için ekonomik esasın olmayışını tek başına yeterli görmektedirler. Yani ekonomik esasın mevcut olmadığı bir ticari işlem, ticari bir amacı olsa dahi geçersiz addedilmektir. Üçüncü grup mahkemeler ise hukuken geçerli sayılması için ticari işlemin ekonomik dayanağın ve ticari amacın her ikisinin de birlikte olmasını gerekli görmektedirler.

Schneider tarafından, federal vergi davaları üzerinde yapılan analizlerde, kullanılacak yaklaşıma göre hangi tarafın galip geleceğinin tahmin edilmesinin mümkün olduğu ortaya konulmuştur. “*Esasın şekle üstünlüğü*” yaklaşımının her iki tarafça sıklıkla kullanıldığı; IRS savunmalarında vergi yargılamasına özgü

yaklaşımların vergi yükümlülerinden iki kat daha fazla oranda öne sürüldüğü ve iki kat fazla oranda davanın kazanıldığı; idarenin bir yaklaşıma dayandığı durumlarda mahkeme kararının genelde bu yaklaşımın olayda uygulanması gerektiği yönünde gerekçelendirildiği; IRS'in özellikle “*ticari amaç*” yaklaşımını öne sürdüğü durumlarda çok yüksek ihtimalle davayı kazandığı, vergi yükümlülerince “*esasın şekle üstünlüğü*” yaklaşımı öne sürüldüğünde ise büyük ölçüde lehlerine hüküm elde ettikleri; yükümlülerin savunmalarında “*ekonomik esas*”, “*esasın şekle üstünlüğü*” ve “*kademeli ticari işlemler*” yaklaşımlarına daha fazla müracaat ettiği ve neticede bu yaklaşımlara referans verilmesinin kazanma oranını yükselttiği yönündeki analiz sonuçları aktarılmıştır.

Çalışmamızda, Türk vergi hukukunda genellikle ekonomik yaklaşımla birlikte incelenen varsayım ve karinelere hareketle, ABD'deki yaklaşımlar gibi, yeni yargılama hukuku yaklaşımları geliştirilerek bunların doktrinize edilmesinin vergi yargılama hukukuna önemli katkılar sağlayacağı ve vergi davalarında savunma hakkının kullanımını kolaylaştıracağı yönündeki saptamalarımız aktarılmıştır.

## **VIII. İSTİNAF VE TEMYİZ AŞAMASINDA SUNULAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi yargılama hukukunda ilk derece mahkemesince karar verildikten sonra itiraz ya da temyiz aşamasında sunulan delillerin kabul edilip edilmeyeceği konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır. Genel olarak, ibraz edilen belgeler, uyumsuzluğu çözümlenmek için yargı merciinin ihtiyaç duyduğu türde bir belge ise ve özellikle de bu belgelerin kamu düzenini ilgilendirdiğine kanaat getiriliyor ise, davanın her aşamasında söz konusu delillere ilişkin karşı taraf görüşünü ve varsa itirazlarını da almak suretiyle bu belgelerin kabul edilmesi gerektiği savunulmuştur. Vergi yargısında maddi gerçeğe ulaşılmasının temel bir amaç olduğu düşüncesinden hareketle, yeni delil sunabilme hakkının geniş yorumlanması kabul edilebilir ise de, bu kabulün karar düzeltme aşamasında ve hatta bozma kararlarından sonra mahkemede yeniden görüşülen dosyaya da yeni delil sunulmasının kabulünü zorunlu kılacağı, bu durumun ise dosyaların uzun yıllar boyunca çözümsüz kalması sonucunu doğurabileceği hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle

yargı mercileri bir aşamada, hakkın kötüye kullanımını engellemek ya da başka bir hakkın ihlal edilmesini önlemek için usul ekonomisi ilkesinden hareketle, dosyayı sürüncemede bırakacak şekilde peyder pey sunulan delillerin irdelenmesini reddederek yargılamayı neticelendirebilmelidir.

ABD yargılama hukukunda uzun yıllardır uygulanmakta olan ve “*record review doctrine*” olarak anılan kurala göre ilk derece mahkemesinin (trial court) yargılaması sırasında dosyaya sunulmayan delillerin, maddi olaya ilişkin nitelendirmeleri yapma yetkisi kendilerine verilmediği için istinaf mahkemelerinde öne sürülmesinin kabul edilmediği belirtilmiştir. Sunulacak delillere ilişkin diğer tarafa gerektiği gibi savunma yapabilme hakkı da tanınamayacağı için istinaf aşamasında yeni delil sunulmasının hakkaniyetsizliğe yol açabileceği gerekçesiyle bu kural ABD federal yargılama hukukunda oldukça özenli bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu genel kural ile delilin daha önce elde edilmesinin imkansız olduğunun ortaya konulduğu mücbir sebep hallerine ilişkin istisnai durumların dışında, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ve ilk derece yargılaması öncesinde de elde edilmesi ve dosyaya sunulması mümkün olduğu halde federal bölge mahkemelerinde sunulmayıp bilinçli bir şekilde istinaf aşamasında sunulan delillerin de kabul edildiği bazı nadir durumların olduğu belirtilerek, bu yöndeki kararlarından hareketle, federal istinaf mahkemelerinin de yeni delilleri kabul konusunda takdir yetkilerinin bulunduğu kabul edilmesi gerektiği yönündeki ayrık görüşe yer verilmiştir.

Kanımızca, ister itiraz veya temyiz, isterse de bozma üzerine ikinci defa esasa ilişkin görüşülmekte olan ilk derece mahkemesi yargılaması olsun, sunulacak ilave bir delille, bir başka hakkın ihlali durumunun ortaya çıktığı ya da dürüstlük ilkesine aykırı biçimde hakkın kötüye kullanımının amaçlandığı tespit edilmediği müddetçe, yargı mercilerince dosyaya sunulacak yeni delillerin kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yenilenmesini gerektiren durumlar gibi, sunulan ilave delilin daha önce elde edilmesinin imkansız olduğu mahkemece saptanmışsa, bu durumda hakkın kötüye kullanımı ya da başka bir hak ihlalinin olup olmadığına bakılmaksızın bu yeni delilin kabul edilmesi gerekir.

## IX. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE ÇELİŞİK İÇTİHATLARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Türk vergi yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesine ilişkin en fazla tartışılan konuların başında istikrarsız/çelişik içtihatlar gelmektedir. Çelişik içtihatların, vergi kaçırma güdüsünü güçlendirdiğini, devletin vergi alacaklarını aşındırdığını, vergisel sorumluluklarını düzenli şekilde yerine getiren yükümlüleri cezalandırdığını, haksız bir rekabet yaratarak piyasa düzeninin gelişimini engellediğini, hukuka güvensizlik nedeniyle haklı olsalar bile yükümlüleri dava öncesi uzlaşma seçeneğine zorladığını, diğer yandan yargıdaki işyükünün katlanmasına ve artan işyükünün yargılama sürelerinin uzamasına yol açarak adil yargılanma hakkı ihlallerine yol açtığını, sonuç olarak yargı kararlarına güveni ve hukuki öngörülebilirliği aşındırması nedeniyle bizzat yargının itibarını zedelediğini belirtmemiz gerekir.

Türk vergi yargısında delillerin değerlendirilmesi açısından, çelişik içtihatlarla yol açan faktörlerden birinin, yargı teşkilatının organizasyon yapısı olduğu saptanmıştır. Mevcut sistemde Türk vergi yargısında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları dışındaki Danıştay içtihatlarının gerek bölge idare mahkemeleri, gerekse de ilk derece vergi mahkemeleri açısından bağlayıcı olmaması nedeniyle mahkemelerden ve bölge idare mahkemelerinden ve aynı konudaki uyuşmazlıklara bakan Danıştay'ın farklı daireleri arasında birbiriyle çelişkili içtihatlar sıklıkla çıkabilmektedir.

Bu konuda ABD'de yüksek yargı mercilerinin kararlarının bağlayıcılığı prensibinin (stare decisis) içtihat birliğini sağlama adına önemli bir fonksiyonu olduğu görülmektedir. Otak hukukun uygulandığı ABD'de, Federal Yüksek Mahkeme kararları, federal istinaf mahkemeleri (Circuit Courts) dahil tüm mahkemeler için bağlayıcıdır. Türkiye'de yasal olarak kurulmakla birlikte henüz fiilen faaliyete geçmeyen idari istinaf mahkemelerinin, içtihatlar farklılıklarını azaltma konusunda nasıl bir farklılık yaratacağı belirsiz ise de uzun vadede, oldukça yüksek sayıda dosyayı çözümlmek zorunda kalan Danıştay'ın iş yükünü azaltarak onu bir içtihat mahkemesine dönüştürebilmesine olanak sağlayacağı dile getirilmiştir.



İçtihat farklılıklarına yol açan ikinci neden; yargının yönetimine ve onun aracılığıyla yüksek mahkemelere yargısal olmayan nedenlerle yapılan müdahalelerle Danıştay üyelerinin görev yaptığı dairelerin sık sık değiştirilmesidir. Daire üyelerinin değişmesiyle dairenin geçmiş içtihatlarından ve aslında vergi yargısının hiç bir içtihadından haberdar olmayan yeni üyelerin görüşleriyle içtihatlar sıklıkla değişmekte ve bu durum çelişik içtihatların başlıca nedeni haline gelmektedir. Örneğin Danıştay VDDK'nun 2013 yılı sonundan itibaren görüş değiştirerek verdiği kararlarında yükümlünün adına düzenlenen vergi tekniği raporunun yükümlüsüne tebliğ edilmemesini savunma hakkının ihlali olarak değerlendirmişken, aradan henüz 2 yıl gibi kısa bir süre geçtikten sonra, yeni üyelerin VDDK'na atanması sonrasında ilk derece vergi mahkemelerinin büyük çoğunluğu da bu kararlar doğrultusunda bu hususu önemli bir şekil eksikliği olarak görerek kabul kararları vermeye başladıktan sonra, 2016 yılı başında böylesi önemli bir görüşten geri dönmesi bunun en çarpıcı örneğidir.

Türk yargı teşkilatı hakkında gelişmeleri konu alan çok sayıda raporda yargının yönetimi sürecine yapılan politik müdahaleler eleştirilmiştir. Gerek 2015 tarihli Avrupa Konseyi Venedik Komisyonu raporunda, gerekse de geçmişte “*Türkiye İlerleme Raporu*” olarak anılan, ancak 2015 yılında “*Türkiye Raporu*” olarak kamuoyuna açıklanan Avrupa Konseyi raporunda Türk yargıçlarına yönelik yürütme organından gelen baskı ve müdahalelerden söz edilmekte ve bu müdahalelerin yargı bağımsızlığı ve mahkeme kararları üzerindeki olumsuz etkileri eleştirilmektedir.

ABD’de ise durum oldukça farklıdır. ABD’de federal yargıçların istifa etmedikçe veya vatan hainliği, rüşvet veya önemli bir suçlama nedeniyle Kongre tarafından görevden alınmadıkça ömür boyu görevde kalmaları, anılan durumlar olmadıkça azledilmemek üzere göreve atanıyor olmalarının ve yargı teşkilatıyla ilgili yasal reformların tümünün hazırlık süreçlerine yargı temsilcilerinin aktif şekilde katılımının sağlanması ve görüşlerine itibar edilmesinin, yargıçlar için yeterli bir güvence sağladığı ve onları politik müdahalelerden uzak tuttuğu belirtilmiştir. Böylesi Anayasal teminat altında aynı mahkemede uzun yıllar görev yapılabilmesi yargıçları, farklı kararlar vermekten alıkoymakta ve mahkemenin geçmiş kararlarına

aşinalığı sebebiyle içtihatların gelişim seyrini izleyebilme olanağı sunmakta ve olağan dışı bir durum olmadığı müddetçe, aynı delillere ve somut olaylara dayalı olarak farklı kararlar verilmesini engellemekte olduğu dile getirilmiştir.

Belirtilmesi gereken önemli faktör de, tıpkı ABD Yüksek Mahkemesi gibi 2010 yılındaki Anayasa değişikliği ve bu değişikliğe istinaden bireysel başvurular hakkında verilen kararlarla Türk Anayasa Mahkemesi'nin de kendisine Anayasada böyle bir yetki verilmediği halde işin esasına girerek delil değerlendirmesinin yapıldığı bir yüksek mahkemeye dönüştürülmesidir. Özellikle 2014 yılında, İşbankası Yardım Sandığına, İşbankası çalışanlarından kesilerek aktarılan ödemelerden yapılan tevkifatlarla ilişkin açılan davalarda verilen ret kararlarının, vergi yargısında kesinleşmesi üzerine yapılan bireysel başvuruyu, “*hukuki öngörülebilirlik*” ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle kabul edilebilir bularak verdiği ihlal kararından sonra (E.2014/6192) Anayasa Mahkemesi'nin bir yüksek mahkeme olarak nitelendirilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu yönüyle vergi mahkemelerinin, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru üzerine verdiği kararlar dahil tüm içtihatlarını özenle takip etmesi gerektiği vurgulanmıştır.

İçtihatların istikrarlı hale geldiği, hukuk güvenliğinin sağlandığı gerçek bir hukuk devleti, herşeyden önce hukuk uygulayıcılarının somut bir olayda hangi delilleri kullanacağını, hangi hukuk normlarının uygulanacağını ve nasıl bir yaklaşımla karar verileceğini önceden kestirebildiği bir yargılama sistemiyle yaşama geçilebilir. Uyuşmazlığın çözümüne ilişkin delillerin değerlendirilmesinde kullanılan yaklaşımlar, hukuk uygulayıcılarına olduğu kadar, yargıçlara da birer yol güzergahı sunacağından, bu hukuk güzergahının ilgili herkes tarafından kolaylıkla izlenebilen usul kurallarını ve uygulamaları içeren hukuk doktrinlerine dönüştürülmesi sayesinde yargılamada öngörülebilirlik oranının artacağı ve kararların daha sağlıklı bir şekilde denetlenmesinin sağlanacağı değerlendirilmektedir.

Çelişik içtihatlarla neden olan bir diğer husus, idarenin yaptığı yorumlara ilişkin vergi mahkemelerinin yaklaşımı ve bu yaklaşıma karşılık idarenin geliştirdiği tepkisel tutumdur. Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nca, vergi yasalarının uygulama biçimini göstermek ve uygulama birliği sağlamak amacıyla çıkarılan genel tebliğ, sirküler ya da özalgeler gibi idari yorum örnekleri, yasal idare ilkesi uyarınca yargı

denetimine tabidirler. Vergi idaresi, yürürlüğe koyduğu bu yorumları, çoğu zaman işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirdiğinin delili ve dayanağı olarak öne sürmektedir. Vergi yargısı, genel olarak yasalara aykırı olduğu kanaatine vardığı ister soyut nitelikli, isterse de somut nitelikli olsun, idari yorumları kendisi için bağlayıcı bir norm görmediği, gerek doktrindeki açıklamalardan gerekse de yargı kararlardan örnekler verilerek aktarılmıştır.

Verginin yasallığı ilkesi gereği, normlar hiyerarşisi içinde Anayasa ve yasa dışındaki diğer idari düzenlemeler üst normlarla çatışmadığı sürece yargı mercilerince dikkate alınmakta, çeliştiği durumlarda ise bu idari yorumlara itibar edilmemektedir. Mahkemeler, Anayasa ile çatıştığına kanaat getirdiği bir yasa hükmünü somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşıyabiliyorken, yönetmelik ya da genel tebliğ gibi idari yorumları üst normla çatışması durumunda, bu konuda görevli bulunan Danıştay'a taşıma olanağından mahrumdur. Dolayısıyla vergi mahkemeleri böyle durumlarda, ilgili düzenleyici işlemi ihmal ederek karar verme yoluna gitmektedirler. Ancak idareler, aksi yöndeki yargı kararlarına rağmen genellikle üst normla açık çatışma içindeki düzenleyici işlemlere dayanarak uygulamalarını devam ettirmektedir. Örneğin, hiçbir yasal ve Anayasal dayanağı olmadığı halde vergi idaresi özel esaslara tabi yükümlü listesi oluşturmak suretiyle kod listesine alarak yükümlülere bir nevi fişlemektedir. Vergi mahkemelerinin bu tür işlemleri istikrarlı bir şekilde iptal etmesine karşılık, vergi idaresince uygulamaya devam edilmektedir. Hal bu olunca Türk vergi yargısı, idarenin düzenleyici işlemlerine ve bu işlemlere dayanarak ortaya koyduğu vergilendirme işlemlerinin yararlandığı hukuka uygunluk karinesine daha temkinli yaklaşmaktadır. Açıkçası, Türk vergi yargısı vergi idaresinin yorumlarına güvenmemekte, idare de bazı konularda aksi yöndeki yargı kararlarına rağmen bildiği uygulamalara devam etmektedir.

ABD'de ise durum oldukça farklıdır. İdari işlemlerin hukukiliği karinesine bakış açısından yasa yorum yöntemlerinden biri olan idari yoruma verilen büyük önem nedeniyle, IRS'in yaptığı yorum ve uygulamalara güçlü bir hukuki koruma sağlandığı görülmektedir. Yüksek Yargıç Scalia'nın Chevron kararındaki idari yoruma ilişkin değerlendirmeleri bu görece üstünlüğün nedenlerini açıklamaktadır.

İdari yoruma verilen bu yüksek dereceli önemin vergi davalarının IRS lehine sonuçlanmasının en büyük gerekçesi olduğu belirtilmiştir. Diğer yandan IRS'in de içtihat haline gelen bir konuda yargı kararıyla çelişen uygulamaları terk etmesi, aleyhe çıkan kararların oranını azaltmaktadır. Buna karşılık Türkiye'de, idari işlemlerin hukukiliği karinesine ABD'deki gibi yaklaşılmaması nedeniyle, mahkemelerdeki genel eğilimin, yasaların yorumuna ilişkin alt düzeydeki düzenleyici işlemlerin yasayla ya da Anayasayla çelişmesi durumunda, idarenin yorumlarına itibar edilmemesi -ihmal edilmesi- yönünde olduğu değerlendirilmektedir.

Örnek olarak, sahte fatura kullanımı nedeniyle VUK'un 353/1'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının vergi mahkemelerince terkin edildiği göz önünde bulundurulduğunda, yine ABD gelir idaresinden farklı olarak Türkiye'deki vergi dairelerinin, yargı içtihatlarına rağmen ceza kesme yolundaki alışlageldik uygulamasına devam etmesinin, devlet organları arasında güvensizliğin önemli göstergelerinden birini oluşturduğu açıktır. İdari yorumlara itibar etmeyen yargı içtihatlarına cevap, yorumla aşılamayan her soruna yasama organında çözüm bulma arayışıyla, torba yasaların içine son dakikada önergeler eklemek suretiyle verilmektedir. Bu durum bir yandan vergi yasalarının bütünlüğünü, sistematikliğini ve ilgili diğer yasalarla olan harmonisini bozmakta, diğer yandan da uygulayıcıların yorum farklılıklarının artmasına ve içtihatlarda da istikrarsızlıklara neden olmaktadır.

İçtihat farklılıklarına etkisi olduğunu düşündüğümüz bir diğer husus, Anglo Sakson içtihat hukukunda mahkeme kararlarının, davacının ismiyle anılmasına karşılık, Türkiye'de böyle bir uygulamanın olmamasının içtihatların bilinebilirliği ve takip edilebilirliği açısından önemli bir güçlük oluşturmasıdır. Aynı usulün İHAM'da de geçerli olması, bizdeki uygulamanın üzerinde yeniden düşünülmesini ve bu konuda daha fazla bilimsel eleştirilerin yapılmasını gerektirmektedir. İlk adım olarak tüm yargı kararlarına erişim sağlanarak, çelişkili ve önemli hukuk hatalarının bulunduğu kararlar tespit edilerek, bu kararlara daha fazla eleştiri yöneltilmesi suretiyle hatalı ve çelişik karar oranının azaltılması sağlanmalıdır.

Westlaw, Lexis, Heinonline gibi yargı kararları ve hukuki yayınların online ortamda arşivlendiği veritabanlarının ABD içtihat hukukunun olduğu kadar,

hukukçuların ve yargıçların da mesleki gelişimlerinde başat bir rol oynadığı şüphesizdir. Online kütüphane olarak tasarlanan ve geliştirilen bu sistemler sayesinde kararlara kolaylıkla ulaşılabilmesi ve bu kararların da eski içtihatlarla zenginleştirilmesi, gerek mesleğe yeni başlayan hukukçuların, gerekse de yargıçların karar okuma-yazma ve anlama tekniklerinin gelişimine katkı sağlamakta, içtihatların seyrinin daha kolay izlenmesine ve oluşum süreçlerinin kavranmasına imkan sunmaktadır. Türkiye’de ise benzeri online veritabanlarının yeni yeni gelişmekte olduğunu, buna karşılık vergi yargısında Danıştay Dergisi’nde ve internet sitesinde yayınlananlarla sınırlı sayıdaki Danıştay kararı hariç, henüz hiçbir ilk derece mahkeme kararının ve bölge idare mahkemesi kararının erişime açılmadığını söylemek durumundayız. Ayrıca ABD hukuk sisteminde olduğu gibi, mahkeme kararlarında geçmiş içtihatlarla yapılan atıflarla sağlanan, içtihatların gelişim seyrini izleme olanağının Türkiye’de olmadığını, gerek ilk derece mahkemesi, gerekse de Danıştay kararlarında geçmiş içtihatlarla nadiren atıflar yapıldığını belirtmemiz gerekir.

Sonuç olarak yukarıda aktarılan tespit ve değerlendirmelerden sonra önerilerimize son bir hususu eklemeyi zorunlu görüyoruz. Tıpkı ABD Federal Vergi Mahkemesi’nin kendi usul kurallarını düzenleyen, “*ABD Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları*” Tüzüğü (*The United State Tax Court Rules of Practice and Procedure*) gibi, bağımsız bir yargılama hukuku dalı haline gelen Türk vergi yargılama hukukunun delillere ve delil değerlendirmesine ilişkin kurallarının, İYUK, HMK ve VUK gibi üç farklı yasada düzenlenmesinden kaynaklanan dağınıklığına bir son verecek, vergi yargılamasının ve vergisel uyuşmazlıkların kendine özgü teknik hukuki yapısına özgü bir “**Vergi Yargılama Usulü Kanunu/Vergi Muhakemeleri Kanunu**” hazırlanmalıdır. Tanık delili, bilirkişi, keşif, delil tespiti, tefhim ve duruşmaya ilişkin hükümlerin adil yargılanma hakkını gerçekleştirecek biçimde vergi yargılama hukukuna özgü biçimde yeniden düzenlendiği bir usul yasasının, vergi yargılama hukukunun gelişmesine önemli katkılar sağlayacağını düşünmekteyiz.

## KAYNAKÇA

- Açıkgül, Hacı Ali: “Amerikan Yargı Sistemi”, **Adalet Dergisi**, Yıl. 2012, S. 43, ss. 56-84.
- Akbaba, Ahmet: “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 43, Ankara, 2010, ss. 157-180.
- Akbulut, Emre: “İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 81, 2009, ss. 1-21.
- Akçaoğlu, Ertuğrul: “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi” **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2012/2, ss. 169-186.
- Akın, Emrah: “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2006, Sayı.167, ss. 93-97, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr), 10 Ocak 2016.
- Akil, Cenk: “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti” (Delil Tespiti), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt, 58, S.1, Ankara 2009, ss. 1-62.
- Akil, Cenk: “Yargıtay Kararları Işığında Medeni Yargılama Hukukunda Hukuka Aykırı Biçimde Elde Edilmiş Delillerin Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Meselesi” (Hukuka Aykırı Delil), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, S. 4. Ankara, 2012, ss. 1223-1270.
- Akkaya, Mustafa: "Vergi Sorumlularının Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Konumu" (Vergi Sorumluları), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 46, S. 1-4, 1997, ss. 185-208.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu” (Vergilendirme İlkeleri), Ed. Billur Yaltı, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Beta, 2014, ss. 25-44.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, (Ekonomik Yaklaşım), Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

- Akkaya, Mustafa,  
İbrahim Nihat Bayar,  
Oytun Canyaş: “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)” **Vergi Sorunları Dergisi**, S.276, Eylül 2011, ss. 18-30.
- Akman, Şefik Taylan: “Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi” **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl, 66, S. 3, 2008, ss. 26-48.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.(Çevrimiçi)
- Aktaş, Sururi: “Hart ve Dworkin’e Karşı Otorite Olarak Hukuk”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C, VIII, S. 3-4, Erzincan, 2004, ss. 3-22.
- Akyazan, Ahmet  
Emrah: “Maddî Açından İdari İşlemler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 85, Yıl. 2009, ss. 220-240.
- Akyazan, Ahmet  
Emre: “Miranda Hakları (Miranda v. Arizona 1966)” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 71, 2007, ss. 339-354.
- Akyürek, Güçlü: **Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 101, Temmuz-Ağustos 2012, ss. 61-82.
- Alangoya, Yavuz,  
Kamil Yıldırım,  
Nevhis Deren  
Yıldırım: **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Beta Yayınevi, 7. Baskı, İstanbul 2009.
- Alkan Görkem,  
Neslihan: “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.1, Yıl. 2013, ss. 381-386.
- Alkan Görkem,  
Neslihan: **Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil**, (Delil) Gazi Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku ABD, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2008, (Çevrimiçi) (<http://Acikarsiv.Gazi.Edu.Tr/Index.Php?Menu=2&Secim=10&Yayin=BIK=1148>), 10 Kasım 2014.
- American Bar  
Association: **The Right Against Self-Incrimination in Civil Litigation**, American Bar Association, Chicago, Illinois, 2001.
- American Convention  
On Human Rights: **American Convention on Human Rights**, (Çevrimiçi) <Http://Www.Cidh.Oas.Org/Basicos/English/Basic3.America%20Convention.Htm>, 8 Şubat 2015.

- Andrews, Neil: **English Civil Prosedure**, Oxford University Press, Oxford, 2003.
- Anson, Mark, J.P., Frank, J. Fabozzi, Morad Choudhry vd.: **“Credit Derivatives, Instruments, Applications, and Pricing, John Wiley and Sons”**, The Frank J. Fabozzi Series, (E-book), January, 2004.
- Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- Armağan, Ramazan: “Yönetsel Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları” (vergi Davaları) , **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2015, 2(1), ss. 127-145.
- Arslan, Ramazan: "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Geçici Hukukî Korumalar Konusunda Getirdiği Yenilikler", **Bankacılar Dergisi**, Özel S. 2013, ss. 7-27.
- Aslan, Memduh: **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Aslan, Memduh, Akın Gencer Şentürk: **Vergi Hukukunda Delil Sistemi İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği**”, Ankara-İzmir, 2008, (Çevrimiçi) <http://www.Turkvergi.org/yazlar/59-yazlar/memduh-aslan/57-vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteligi.html>, 10Ekim 2015.
- Ateş, Leyla: **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- Ateşoğlu, Erdem: **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- Avcı, Adem: “Silahların Eşitliği İlkesi Açısından İdari Yargılama Hukukunda Tanıklandırılmama Sorunu”, **Hukukçular Arası Makale Yarışması**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, No.250, Ankara, 2014,
- Avrupa Konseyi: Avrupa Konseyi, **2015 Türkiye Raporu**, Brüksel, Kasım 2015, (Çevrimiçi) [http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015\\_turkiye\\_raporu.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf), 10 Aralık 2015.
- Aydın, Çağrı Kan: “Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl. 23, S. 91, Ankara, Kasım-Aralık 2010, ss. 147-158.



- Balcı, Mustafa: “Türk Vergi Yargısı ve Vergi Mahkemeleri”, **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, S. 55-56, Nisan 2009, ss. 220-232.
- Balo, Yusuf Solmaz: Amerika Birleşik Devletleri Mahkeme Teşkilatı, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, S. 3, Ankara, 2012, ss. 973-1015.
- Barlass, T. İrfan: “Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu”, (**Prof. Dr. Sadık Kırbuş’a Armağan Kitap**), ES Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 39-50.
- Barnes, Robert: “Supreme Court Declines Case on Making Online Retailers Collect Sales Taxes”, Washington Post, December 2, 2013, (Çevrimiçi) [http://www.washingtonpost.com/politics/supreme-court-declines-case-on-making-online-retailers-collect-sales-taxes/2013/12/02/e430ec8c-55f5-11e3-835d-e7173847c7cc\\_story.html](http://www.washingtonpost.com/politics/supreme-court-declines-case-on-making-online-retailers-collect-sales-taxes/2013/12/02/e430ec8c-55f5-11e3-835d-e7173847c7cc_story.html), 1 Şubat 2015.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 299, Temmuz-2006, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Başlar, Kemal: **Türk Mahkeme Kararlarında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Şen Matbaası, Ankara, 2007.
- Başlar, Yusuf: “Ceza Yargılamasında Elektronik Delil” **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2015.
- Başözen, Ahmet: **Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.
- Bayrak, Ahmet: “Vergi Hukukunda İspatlama ile İlgili Sorunlar”, **Maliye Enstitüsü Konferanslar**, CXVIII. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, ss. 29-47.
- Belgesay, Mustafa Reşit: **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, Güven Basımevi, İstanbul, 1940.
- Belma, Nurcan: “**Türev Piyasası İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnek Ülke Uygulaması**” T.C. Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 2005.
- Benjamin, Stuart M.: “Stepping into the Same River Twice Rapidly Changing Facts and the Appellate Process”, 78 **TEX. L. REV.**, 269, (1999).

- Bereket-Baş, Zühal: "İdari Yargılama Usulünün Yazılılık Özelliği ve Tanık İfadelerinin Noterlerce Alınması", **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, S. 92, Ankara, Kasım 1996, ss.26-36.
- Berger, Margaret: **The Supreme Court's Trilogy on the Admissibility of Expert Testimony, in Reference Manual on Scientific Evidence**, 2nd ed, 2000, pp. 9- 38, (Çevrimiçi) [http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0b.pdf/\\$file/sciman0b.pdf](http://www.fjc.gov/public/pdf.nsf/lookup/sciman0b.pdf/$file/sciman0b.pdf), 29 Ekim 2015.
- Berkin, Necmeddin M.: **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.
- Berkley, George E., Micheal W. Giles, Jerry F Hackett, vd. **Introduction to Criminal Justice, Police, Courts, Corrections**. Holbrook Press, Boston, 1976.
- Berson, Susan A.: **Federal Tax Litigation**, 1.03 A, Law Journal Press, NY. 2012.
- Bittker, Boris I., James S. Eustice: **Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders**, Vol. 1, 5.10, 7. Ed. Valhalla, 2000.
- Bittker, Boris I., I. Lawrence Lokken: **"Federal Taxation of Income, Estates and Gifts"** Thomson/RIA, 2012.
- Bittker, Boris I.: "Pervasive Judicial Doctrines in the Construction of the Internal Revenue Code", 21 **Howard L.J.**, 714-17, 1978, pp. 693-726.
- Bilgin, Hikmet: "Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde Arabuluculuk" **Hukuk Gündemi Dergisi**, 2009-2.
- Bilici, Nurettin: "Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler" Ed. Billur Yaltı, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.
- Birsenoğul, Hakan: "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?" **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VII, S. 3-4, Aralık 2003, ss.157-169.
- Bıyan, Özgür: **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, (İspat ve Delil)** Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Blatt, William S.: "Interpretive Communities The Missing Element in Statutory Interpretation", 95 **Nw. U. L. Rev.** 629, 632-33, 2001.

- Bloom, Robert M.,  
David H. Fentin: "A More Majestic Conception" The Importance of Judicial Integrity in Preserving the Exclusionary Rule," 13 U. **PA. J. Conrt. L.** 47, 50-53, 2010, pp. 1-26.
- BM Enformasyon  
Merkezi: BM Enformasyon Merkezi: **Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi**, UNIC Turkey, Ankara, ss. 1-22, (Çevrimiçi) [http:// www.unicankara.org.tr/doc\\_pdf/Viyana\\_69.pdf](http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/Viyana_69.pdf), 7 Ocak 2015
- Bowen, Stephen S.: **The End Result Test**, 72 Taxes 722, 1994.
- Brandeis, Mason: **A Free Man's Life** 352, Viking Press, 1946.
- Budak, Ali Cem: "Anglo-Amerikan Medeni Yargılama Hukukunda Bilirkişilik, Uzman Tanıklar", **İstanbul Barosu Dergisi**, S. 10,11, 12, Ekim -Aralık 1991, ss. 827-841.
- Burke, J. Martin,  
Michael K. Friel: **Understanding Federal Income Taxation**, 2nd Edition, LexisNexis, NC, USA., 2005.
- Bülbül, Erdoğan: **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Canbay, Tülin,  
Özge Önkan: "Elektronik Vergileme Uygulamalarının Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Naci Birol Muter'e Armağan**, Ed. Ramazan Gökbunar / Mustafa Miynat / Birol Kovancılar vd., Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Manisa, 2014, ss. 245-268.
- Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)**, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.
- Candan, Turgut: "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İlhan Ulusan / Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss. 245-284.
- Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, (Vergilendirme Yöntemleri)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
- Candan, Turgut: "**Vergi yargısında İspat**", 2012 (Çevrimiçi) [http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/#\\_ftn1](http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/#_ftn1), 08 Ekim 2015.

- Canyaş, Oytun: “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl.2014, S. 110, ss. 189-218.
- Cappalletti, Mauro, John, A. Jolowicz: **Public Interest Parties and the Active Role of the Judge in Civil Litigation**, New York, Oceana Publications, 1975.
- Carp, Robert, Ronald Stidham: **Judicial Process in America**, Washington 1992.
- Ceran, Yunus, Recep Çiçek: “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt. 14, S. 1, Yıl. 2007, ss. 291-304.
- Chirelstein, Marvin, Lawrence Zelenak: "Tax Shelters and the Search for a Silver Bullet", 105 **Colum. L. Rev.** 1939, 2005, pp. 1939- 1989.
- Choi, Bryan H.: “For Whom The Data Tolls A Reunified Theory Of Fourth And Fifth Amendment Jurisprudence”, **Cardozo Law Review** Vol. 37:185.
- Clancy, Thomas K.: “What Constitutes an Arrest within the Meaning of the Fourth Amendment”, 48 **Vill. L. Rev.** 129, 2003. (Çevrimiçi) [http://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol\\_48/iss1/3](http://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol_48/iss1/3), 10 Kasım 2014.
- Clark, David S.: “**Civil Procedure Introduction to the Law of United States**”, Ed. By CLARK, David. S., / ANSAY, Tuğrul, Kluwer Law. Int. 2nd Edition, The Hague/New York, 2002 pp. 373-419.
- Council of Europe, Venice Commission: **Venice Commission Declaration on Interference with Judicial Independence in Turkey**, Venedik, Haziran 2015, (Çevrimiçi) <http://venice.coe.int/files/turkish%20declaration%20June%202015.pdf>, 10 Aralık 2015.
- Collins, Erin M., Edward M. Jr. Robbins: **Internal Revenue Service Practice & Procedure Deskbook, Practising Law Institute**, 4. Edition, 2010, “Chapter 6 Tax Court Litigation and Claims for Refunds”, (Çevrimiçi) [http://www.pli.edu/public/booksamples/606\\_sample6.pdf](http://www.pli.edu/public/booksamples/606_sample6.pdf), 28 Şubat 2015.
- Collins, Sue Carter: “The Exclusionary Rule”, "**Criminal Procedure and the Supreme Court A Guide to the Major Decisions on Search and Seizure, Privacy, and Individual Rights**",

Ed. by Rolando V. del Carmen / Craig Hemmens, Blue Ridge Summit, PA, USA, Rowman & Littlefield Publishing Group, 2010.

- Coşkun, Neslihan: “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.14 S. 1, Yıl. 2005, ss. 153-170.
- Council of Europe: “**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**”, Council of Europe Publishing, (Çevrimiçi) <http://www.inhak.adalet.gov.tr/temel/aihs.pdf>, 8 Şubat 2015.
- Çağlayan, Ramazan: “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri” (Tanık Delili), **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetimizin 80. Yıl Armağanı**, C. 11, S. 3-4, Yıl. 2003, ss.195-206.
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargılama Hukuku**, (Yargılama Hukuku) 3. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- Çeçen, Anıl: **İnsan Hakları Rehberi**, Bilim Yayınevi, Ankara, 1999.
- Çelikoğlu, Cengiz Topel: “Medeni Usul Hukuku Açısından Türk Hukukunda Avukatın Bilgi ve Delil Toplama Yetkisi (Bilgi ve Delil Toplama)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, Ankara, 2012, ss. 281-316.
- Çelikoğlu, Cengiz Topel: **Medeni Usul Hukukunda Avukatın Delil Toplaması**, (Delil Toplaması) Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Çelikoğlu, Cengiz Topel: “6100 Sayılı HMK’ya Göre İlk Derece Yargılamasında Ana Hatlarıyla Tahkikat Safhası” (Tahkikat Safhası), **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, TAAD, Cilt.1, Yıl.4, S. 13, Nisan 2013, ss. 113-150.
- Çevik, Savaş: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Palet Yayınları, Konya, 2014.
- Çınar, Sinan: “Türk Vergi Hukuku’nda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.
- Çölgezen, Övül: “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 346, Haziran 2010, ss. 69-74.

- Daily, Frederick W.: **Surviving an IRS Tax Audit**, Third Edition, Ed. Diana Fitzpatrick, Nolo Publishing, the USA, 2013.
- Dayanç, Murat: “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 371, Temmuz 2012, ss. 37-44, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.gov.tr., 10 Ocak 2016.
- Dayanç, Murat: “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 372, Ağustos 2012, ss. 88-97, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.gov.tr., 10 Ocak 2016.
- Dean, Steven A., Lawrence Solan: “Tax Shelters and the Code Navigating Between Text and Inten”t, 26 VA. **Tax Rev.** 879, 2007, pp. 879-904.
- Demirbaş Aksüt, Burcu: “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt.12, Özel S.2010, (Basım Yılı 2012), s. 257-312.
- Demirci, Azmi: “Vergi İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 218, 2011 (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 17 Aralık 2015.
- Demirkapı, Ertan: “Anglo-Amerikan Hukukunda Birliklik Kurumunda Yeni Eğilimler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, S. 2, 2003, ss. 39-76.
- Di Malta, Pierre: **Droit Fiscal Penal**, Fiscalite, Paris, 1992.
- Die, Brauchli: **Behandlung des Beweisantrages im Zivilprozess**, Diss (Zurich) Glarus, 1960.
- Dinç, Güney: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, 2006.
- Doğan, Uğur: **Vergi Hukukunda Delil Sistemi (Yeterlilik Etüd Raporu)**, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, İstanbul, 2001.
- Doğru, Osman: **İnsan Hakları Kararlar Derlemesi**, C.II, İstanbul Barosu İHM Yayınları, İstanbul, Ekim 1998, ss. 395-418.
- Dobbins, Jeffrey C.: New Evidence On Appeal, **Minnesota Law Review**, Vol. 96. 2012, pp. 2016-2066.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

- Driedger, Elmer, A.: **Construction of Statutes**, 2nd ed, Butterworths, Toronto, 1983.
- Dursun, Hasan: **Yeni Ticaret Kanunu'nun Vergi Hukukuna Etkileri**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- Dülger, Murat  
Volkan: "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Gäfgen Kararı Bağlamında Ceza Muhakemesinde İşkence Tehdidi İle Elde Edilen Delillerin Kullanımı Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 111, Yıl. 2014, ss. 325-410.
- Dworkin, Ronald M.: "Is Law A System of Rules", **In the Philosophy of Law**, ed, by Ronald. M. Dworkin, Oxford University Press, 1977.
- Dykes, Christopher  
C.: **Federal Income Tax Law A Legal Research Guide**, 53, 2010.
- Ekmekçi, Esra: "**Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**" Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003.
- Elele, Onur: "**Sanal Para Bitcoin'in Vergilemesi**", 26.5.2013, (çevirimiçi), [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/blog?blogid=127485](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=127485), 22 Şubat 2015.
- Enken, Arnold N.,  
Sheldon H. Elsen: "Counsel for the Suspect Massiah v. United States and Escobedo v. Illinois", 49 **Minnesota Law Review** 47, 1964.
- Ercan, İsmail: **Medeni Usul Hukuku**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011.
- Eren, Hayrettin,  
Güliden Şişman: "İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C.I, Ankara, No. 243, Yıl. 2009, ss. 747-814.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 1986.
- Ergün, Çağdaş Evrim: "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C.55 S.2, Yıl. 2006, ss. 65-89.
- Erkal, Atilla: "Bilgi Hukuku Üzerine Bir Deneme", **Prof. Dr. İl Han Özay'a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt, LXIX, S. 1-2, 2011, ss. 465-474.

- Eroğlu, Yaşar: “Danıştay Kanunuyla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa Atıf Yapılmayan Hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanışı”, **Danıştay Dergisi**, S. 8, Ankara, 1973, ss. 24-32.
- Erol, Ahmet: “Vergi İnceleme Süresini Durduran Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 376, Eylül 2012, ss. 48-52, (Çevrimiçi) [www.vergidunyasi.gov.tr](http://www.vergidunyasi.gov.tr)., 10 Ocak 2016.
- Ersan, İhsan,  
Samet Günay: “Kredi Riski Göstergesi Olarak Kredi Temerrüt Swapları (CDSs) ve Kapatma Davasının Türkiye Riski Üzerine Etkisine Dair Bir Uygulama”, **Bankacılar Dergisi**, S. 71, İstanbul, 2009, ss. 3-22.
- Erturgut, Mine: **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- Eskridge, William N.  
Jr., Lauren E. Baer: “Supreme Court Treatment of Agency Statutory Interpretations from Chevron to Hamdan" (Continuum of Deference) (2008), **The Georgetown Law Journal**, Faculty Scholarship Series, Paper 3772, pp. 1085-1226, (Çevrimiçi) [http://digitalcommons.law.yale.edu/fss\\_papers/3772](http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/3772), 3 Ekim 2015
- Eskridge, William N.  
Jr., Philip P. Frickey,  
Elizabeth Garret: **Cases And Materials On Legislation Statutes and the Creation Of Public Policy**, 3rd. ed. Thomson/West, American Casebook Series, 2001.
- Eskridge, William N.  
Jr.: **Dynamic Statutory Interpretation**, (Dynamic) Faculty Scholarship Series Paper, 1505, 130–81, 1994.
- Eskridge, William N.  
Jr.: **“Legislation & Statutory Interpretation”** 211-47, Foundation Press, 2000.
- Faber, Peter L.: “Business Purpose and Economic Substance in State Taxation”, **Tax Analysts (Special Report)** 2010, pp. 331-342, (Çevrimiçi) [http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts\\_State.pdf](http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts_State.pdf), 7 şubat 2013.
- Federal Evidence  
Review: "Questions and Answers The Hon. Robert L. Hinkle Discusses Recently Restyled Federal Rules of Evidence", Vol. 9, No. 3, **Federal Evidence Review**, March 2012, pp. 225-329, (Çevrimiçi) [http:// federalevidence.com/pdf/FRE\\_Amendments/2011Amendments/EvidenceView points.FRE%20Restyling%20\(March%202012\).pdf](http://federalevidence.com/pdf/FRE_Amendments/2011Amendments/EvidenceViewpoints.FRE%20Restyling%20(March%202012).pdf), 21 Nisan 2013.



- Federal Rules of Civil Procedure (FRCP): **Federal Rules of Civil Procedure (FRCP)**, (Çevrimiçi) [http:// www.uscourts.gov/uscourts/rules/civil-procedure .pdf](http://www.uscourts.gov/uscourts/rules/civil-procedure.pdf). 10 Kasım 2013.
- Federal Rules of Evidence: **Federal Rules of Evidence (FRE)**, (Çevrimiçi) [http://www.uscourts.gov/uscourts/rules/rules-evidence .pdf](http://www.uscourts.gov/uscourts/rules/rules-evidence.pdf). 10 Kasım 2013.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin: **Hukuk Bilimine Giriş**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin: “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 7, S.1-4, Yıl, 1952.
- Feyzioğlu, Metin: **Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Furtun, İdris Hakan: “Türk Hukuku’nda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları”, (Denetleme Araçları) Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Kitabı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, ss. 300-312.
- Furtun, İdris Hakan: **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, (Hukuk Yaratma) Yetkin Yayınevi, Ankara, 2009.
- Garner, Bryan A.: **Black's Law Dictionary**, 9. Ed., West Group Publishing, 2009.
- Gaul, Hans Friedhelm: “Yargılamanın Amacı Güncelliğini Koruyan Bir Konu” Çev. Nevhis Deren Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2012, ss. 75-106.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: **Gelir İdaresi Başkanlığı: Faaliyet Raporu (2009)**, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No. 112, Ankara, 2010, (Çevrimiçi) [http:// www.gib.gov.tr/fileadmin /faaliyet etraporlari /2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyet_raporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf), 10 Ocak 2015.
- Georgetown University Law Library: **Federal Court Rules Research Guide**, (Çevrimiçi) [http://www.law.Georgetown.edu/library/research/guides/federal \\_court\\_ rules.cfm](http://www.law.Georgetown.edu/library/research/guides/federal_court_rules.cfm), 28 Şubat 2013.

- Geyer, Florian: “Zehirli Ağacın Meyvesi”, (Çev. Burcu Başak Uluçay ve Barış Hoccoğlu) Ed. Yener Ünver, **“Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil ve İspat”**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, ss. 457-485.
- Grigsby, Mcgee: **Tax Court Pretrial Procedures Pretrial Orders and Conferences, Motions, and Settlement**, (Updated by Reid M. Huey), Washington DC, May 2007.
- Gök, Musa, Özgür Biyan, Sevda Akar: “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi**, Y. 2013, C. XXXIV, S. I, ss. 269-292.
- Göksu, Mustafa: “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları” (İspat Kuralları), **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1(1) 2011, ss. 53–65.
- Göksu, Mustafa: **ABD ve İngiliz Hukuklarında Discovery ve Disclosure Kurumları ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Konu ile İlgili Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, (Discovery) (Çevrimiçi) <http://www.dahaiyyargi.org/abd-ve-ingiliz-hukuklarinda-discovery-ve-disclosure-kurumlari-ve-hukuk-muhakemeleri-kanunu-nun-konu-ile-ilgili-hukumlerinin-degerlendirilmesi/>, 28 Mart 2015.
- Göksu, Mustafa: **Hukuk Yargılamasında Elektronik Delil**, (Hukuk Yargılaması) Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- Gönen, Eriş: **Açıklamalı – İctihathı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler**, C.I, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1987.
- Gören, Ömer: “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl, 2012/3, ss. 415-428.
- Gözler, Kemal: **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi 2 Cilt**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- Gözler, Kemal: “İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eksikliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C.I, Ankara, No. 243, Yıl. 2009, ss. 365-374.

- Gözler, Kemal: **Hukukun Genel Teorisine Giriş-Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, (Genel Teori) US-A Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetsel Yargı**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Gözübüyük, A. Şeref, Güven Dinçer: **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- Gözübüyük, A. Şeref, Turgut Tan: **İdare Hukuku, C II**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Gözübüyük, A. Şeref, Feyyaz Gölcüklü: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, 9. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Graham, Michael H.: **Federal Rules of Evidence in a Nutshell**, Thomson / West Publishing, 8th Ed. MN, 2011.
- Gray, David, Meagan Mcaloon Cooper: "The Supreme Court's Contemporary Silver Platter Doctrine", **Texas Law Review**, Vol. 91, U of Maryland Legal Studies Research Paper No. 2012-22, 2012, pp. 8-47, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=203530](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=203530)
- Grigsby, Mcgee, Reid M. Huey: **Tax Court Pretrial Procedures Pretrial Orders and Conferences, Motions, and Settlement**, May, 2007, (Çevrimiçi) [https://www.lexisnexis.com/documents/pdf/20080507050836\\_large.rtf](https://www.lexisnexis.com/documents/pdf/20080507050836_large.rtf), 28 Şubat 2015.
- Grıswold, Erwin N.: "An Argument Against the Doctrine That Deductions Should Be Narrowly Construed as a Matter of Legislative Grace", **56 Harv. L. Rev. 1142, 1943.**
- Grubbs, R. Shelby, R. Esther Decambra: **United States International Civil Procedure** (Ed. S.R. Grubbs) KluwerLaw International, Great Britain, 2003, pp. 781-801.
- Gümüşkaya, Gamze: **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, (Kişisel Başvuru) XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

- Gümüşkaya, Gamze: “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma” (Duruşma), **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, LXVI, S. 2, Yıl. 2008, ss. 15-48.
- Gümüşkaya, Gamze: “Vergi Hukukunda İspat”, (İspat) **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015.
- Günday, Metin: “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı,” **İdari Yargının Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Konulu Danıştay Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, No. 63, Ankara, 2001.
- Gündem, Kemal: “CMK m. 138 Çerçevesinde Tesadüfen Elde Edilen Deliller” **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2011,
- Gündeşli, Ersan: “Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 167, Kasım 2006, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), 10 Nisan 2015.
- Gündoğdu, Burhan: “Muvazaa III-Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 289, Eylül 2005, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Güneş, Gülsen: "Vergi Hukukunda Deliller" (Deliller), **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt. LI, S. 1-4. 1985, ss. 475- 494.
- Güneş, Gülsen: “Vergi Hukukunda İspat” (İspat) **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1984.
- Güneş, Gülsen: “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması” (Delillerin Toplanması), **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 53, Ocak 1986, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2014.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi** (Verginin Yasallığı), 2. Baskı, XII Levha Yayıncılık, II. Baskı, İstanbul, 2008.
- Güralp, Ayşe Gülin: **Anglo Amerikan ve Kıta Avrupası Medeni Yargılama Hukuku Sistemleri'ndeki Reform Çalışmaları, Yeni Gelişmeler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

- Güriz, Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
- Güriz, Adnan: **Hukuk Felsefesi**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1996.
- Hacıbekiroğlu, Ekin: **Milletlerarası Tahkim Hukukunda Deliller ve Delillerin Değerlendirilmesi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu: **Bölge İdare, İdare Ve Vergi Mahkemeleri Ortak Tavsiyeleri**, HSYK Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2015 s. 27, (UYAP Bilişim Sistemi) <http://intranet.hsyk.gov.tr/Teftis/tavsiyeler/idari-yargi/idari-yargi.pdf>, 10.11.2015
- Hazard Geoffrey C.: **“United States National Report” in The Technical Expert in Procedure**, Heidelberg 1984.
- Hazard, Geoffrey, Michele Taruffo: **American Civil Procedure, An Introduction**, Yale Univ. Press, New Haven, Connecticut, 1997.
- Hearn, T. Leigh: **Finals Evidence Core Concepts and Key Questions**, Kaplan, 2nd Ed. New York 2009.
- Heen, Mary L.: “Plain Meaning, the Tax Code and Doctrinal Coherence”, 48, **Hasting, L.J.** 772, 1997.
- Heffernan, William C.: “The Fourth Amendment Exclusionary Rule as a Constitutional Remedy”, **88 GEO. L.J.** 799, 808, 2000.
- Helen, Oscar G., Hershkoff Chase: **Civil Litigation in Comparative Context**, Thomson&West, USA 2007.
- Hepaksaz, Engin, Betül Hayrullahoğlu: "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt. 3, No. 2, 2011, (çevirimiçi) [http://www.sosbilko.net/dergi\\_SBD/arsiv/2011\\_2/engin\\_hepak\\_saz.pdf](http://www.sosbilko.net/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepak_saz.pdf), 10.1.2015.
- Hondu, Selçuk: “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması (Duruşma)”, **Danıştay Dergisi**, S. 89, Ankara, 1995, ss. 3-16.
- Hondu, Selçuk: “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, **Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, ss. 263-268.

- Houlder, Vanessa,  
Megan Murphy,  
Jeff Gerth: “Did Barclays Help United States Banks Get Undeserved Foreign Tax Credits?” **ProPublica and the Financial Times**, Ortak yayın (Çevrimiçi) <http://www.financialtaskforce.org/2011/09/25/did-barclays-help-u-s-banks-get-undeserved-foreign-tax-credits/>, 19 Şubat 2013.
- Hürriyet: “**Anayasa Mahkemesi’nden Makul Şüphenin İptaline Ret**”, Y.Y. (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/anayasa-mahkemesinden-makul-suphenin-iptaline-ret-40031049>, 30 Aralık 2015.
- Ingram, Jefferson: **Criminal Procedure-Theory and Practice**, 1st Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005.
- Internal Revenue Service: “Internal Revenue Service Restructuring And Reform Act Of 1998”, Conference Report To Accompany H.R. 2676 1998-3 C.B. 747 United States Government Printing Office, June 24, 1998.
- Internal Revenue Service: Historical Highlights of the IRS, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/uac/Historical-Highlights-of-the-IRS>, 1 Şubat 2015.
- Internal Revenue Service: **Internal Revenue Manuel**, (Çevrimiçi) [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-019-011.html](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-019-011.html), 10 Kasım 2015.
- Internal Revenue Service: **IRS Audit**, (Your Rights During an Audit) May, 2015, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/IRS-Audits>, 10 Aralık 2015
- Internal Revenue Service: “**National Office Field Service Advice**”, Department of the Treasury, Washington D.C. 2002, s. 3, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0229011.pdf>, 10 Ocak 2013.
- Ise, William H.: “The Relationship Between Civil and Criminal Tax Fraud And Its Effect On The Taxpayer's Constitutional Rights”, 12 B.C. Indus. and **Com. L. Rev.** 1176 1970-1971.
- Isenbergh, Joseph: “Musings on Form and Substance in Taxation, 49 U. **CHI. L. REV.** 859, 1982.
- Işıқтаç, Yasemin,  
Sevtap Metin: **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2012.
- İbiş, Recep: **Vergi Yargılamasında Resen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.

- İnceoğlu, Sibel,  
Oya Boya,  
Ulaş Karan Vd.: **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Avrupa Konseyi, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- İnceoğlu, Sibel: **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.
- İzmir İdarî Yargı  
Adalet Komisyonu  
Başkanlığı: **Bilirkişi Listeleri**, (Adalet Bakanlığına Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı'na Üst Yazı) 07.07.2014, (Çevrimiçi) <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/%C4%B0dari%20Yarg%C4%B1da%20Bilirki%C5%9Fi%20Listeleri.htm>, 10 Ekim 2014.
- Jackson, Bernard S.: "Semiotics and Problem of Interpretation", in **Patrick Nerhot (ed.), Law, Interpretation and Reality, Dordrecht**, Kluwer Academic Publisher, 1990.
- Jackson, Richard  
Meredith: **The Machinety of Justice in England**, Second ed. Cambridge Univ. Press, 1953.
- Jescheck, Hans  
Heinrich,  
Rudolf (Hrsg.)  
Leibinger,: **Funktion und Tätigkeit der Anklagebehörde im ausländischen Recht**, Baden-Baden, Nomos, 1979, pp. 587-679.
- Johnson, Evan C.: "Comment, People v. Floyd An Argument against Intentionalist Interpretation of Voter Initiatives", 45 **Santa Clara L. Rev.** 981, 2005.
- Jolowicz, John A.: **On Civil Prosedure**, (Civil Procedure) Cambridge University Press, Cambridge, U.K., 2000.
- Jolowicz, John A.: "Adversarial and Inquisitorial Models of Civil Prosedure", **International and Comparative Law Quarterly (ICLQ) Volume 52**, Nr, 2, 2003.
- Kafka, Gerald A.,  
Rita A. Cavanagh: **Litigation of Federal Civil Tax Controversies**, II. Edition, WG&L, USA, 2006.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu: "İdari İşlemin İcrailiği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 103, Yıl. 2012, ss. 267-284.
- Kahl, Leah A.: "Incrimatory Effects of Compliance with IRS Subpoenas for Personal Documents An Analysis of Current Approaches", 5 **Wm. & Mary Bill Rts. J.** 323 (1996), (Çevrimiçi) [http://scholarship.law.wm.edu/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=mgl8sOTBaiqPQ49\\_ssLg2wvNkxPJM-8IurC5yCL\\_yqaGs,&dl](http://scholarship.law.wm.edu/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=mgl8sOTBaiqPQ49_ssLg2wvNkxPJM-8IurC5yCL_yqaGs,&dl), 12 Ocak 2016.

- Kalabalık, Halil: **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınevi, İstanbul, 2003.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme” (Yorum), **İktisat ve Maliye**, Cilt. XXXII, S. 12, Mart 1986, (Kaynak Selim Kaneti, Makaleler), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2011.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi” (Ekonomik Yaklaşım), **Vergi Dünyası Dergisi**, S.131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Kaplan, Gürsel: “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü Ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl. 13, Cilt.13, S. 1, s. 33-46.
- Karaboyacı, Abdullah: “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 115. Yıl. 2014, ss. 211-242.
- Karadeniz Çelebican, Özcan: **Roma Hukuku**, 13. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008.
- Karahan, Sami: “Yeni Kanuni Düzenlemelerde Ticari Defterlerin Delil Olması”, **Yaklaşım Dergisi**, S, 238, Ekim 2012, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), 10 Mart 2015.
- Karakaş, Fatma Tülay: “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 62 (3) Yıl. 2013, ss. 729-759.
- Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, (Delil Sistemi) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No.77, İzmir, 1997.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, (Vergi Sorunları) Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu” (Bilirkişilik Kurumu) **Yaklaşım Dergisi**, S, 193, Eylül 1997, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), 10 Mart 2015.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması” (Tanık Beyanı), **Prof. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi



- Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No.81, İzmir, 1997, ss. 455-494.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü” (Avukatın Rolü), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 59, Yıl. 2005, ss. 63-89.
- Karataş Durmuş, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVIII, Y. 2014, S. 3-4, ss. 505-528.
- Karavelioğlu, Celal, Erdem Cemil Karavelioğlu: **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara, 2009.
- Karlı, Abdurrahim: **Medeni Usul Hukukunda Usuli İşlemler**, İstanbul, 2001.
- Karyağdı, Nazmi: **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No 2006/371, Ankara, 2006, (Çevrimiçi) <http://www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0daresi%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf>, 12 Şubat 2015.
- Kaser, Max: **Das Römische Zivil Prozessrecht**, München, 1996.
- Kaşıkkara, M. Serhat: “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi Çerçevesinde Medenî Hak ve Yükümlülük Kavramı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 4, Ankara, 2011, ss. 233-290.
- Kaşıkkara, M. Serhat: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.
- Kaşıkkı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, (Vergi Kaçakçılığı) Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Kaşıkkı, Mahmut: **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Kaşıkkı, Mahmut: “Vergi Yargısında “Karar Düzeltme” Kanun Yolu (Sorunsallar-Öneriler)”, (Karar Düzeltme) **Ersin Çamoğlu’na Armağan**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, ss. 714-730.

- Kayhan, Mehmet: “İdarî Yargıda Gerekçesiz Kararlar, Silahların Eşitliği İlkesi Ve Adil Yargılanma Hakkı” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 65, 2006, s. 129-141.
- Kelecioğlu, M. Aykut: “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 94, Ekim 2000, www.yaklasim.com, 10.3.2015.
- Kırbaş, Salih: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1997.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş vd.: **“Vergi Hukuku”**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, 22. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2013.
- King, Edwar, Joseph Hawley: “İngiliz (Common Law)unun Gelişmesi”, Çev. İlhan Lütem, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** 1959, Cilt 16, S. 1-4, pp. 178- 233.
- Koca, Mahmut: “Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delilleri Değerlendirme Yasağı” (Değerlendirme Yasağı), **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.IV, S 1-2, Eskişehir, 2000, ss. 105-146.
- Koca, Mahmut: “Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller” (Deliller), **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl.1 S.2, İstanbul, Aralık 2006, ss. 207-225.
- Kocaoğlu, Serhat Sinan: “Susma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 1, Yıl. 2011, ss. 29-58.
- Korkut, Mürşide: “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C.I, Ankara, No. 243, Yıl. 2009, ss. 1071-1088.
- Kötz, Hein: “Civil Justice Systems in Europe and the United States”, **Duke Journal of Comparative International Law**, Vol.13, Issue, 61. 2003, pp. 61-77. (Çevrimiçi) [http://scholarship.law.duke.edu/cgi /viewcontent.cgi? article=1138&context=djci](http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1138&context=djci), 10 Kasım 2015.
- Kunter, Nurullah, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu: **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

- Kunter, Nurullah: **Ceza Muhakemesi Hukuku (CMK)** Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1989.
- Kuru, Baki,  
Ramazan Arslan,  
Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 24. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013.
- Kuru, Baki,  
Ali Cem Budak: “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt. 85, S. 5, Yıl. 2011. ss. 3-43.
- Küçük, Eda Özdiler: “Vergi Hukukunda Karinelerin Sınıflandırılması” (Karınelerin Sınıflandırılması), **Yaklaşım Dergisi**, S. 223, Yıl. 2011, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), 10 Mart 2015.
- Küçük, Eda Özdiler: **Vergi Hukukunda Karineler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- Ladewig, Hans  
Meyer: “Adil Yargılanma Hakkı-I”, Çev. Özlem Yenerer Çakmut, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku içinde, ed. Kayıhan İçel/ Yener Ünver, **Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan**, Karşılaştırmalı Güncel Ceza Hukuku Serisi 3, Ankara, 2004.
- Langbein, John H.: The German Advantage in Civil Procedure, 1985, Faculty Scholarship Series, Paper 536, (Çevrimiçi) [http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?Article=1530&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?Article=1530&context=fss_papers), 29 Ocak 2015.
- Larenz, Karl,  
Canaris Wilhelm: **“Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer Lehrbuch, Dritte Neu Bearbeitete Auflage”**, Berlin Heidelberg, Springer Verlag, 1995.
- Larson, Joni: **“Tax Evidence A Primer on the Federal Rules of Evidence As Applied by the Tax Court”**, (Tax Evidence) (Çevrimiçi) <http://taxcourthelp.net/wp-content/uploads/2012/10/Tax-Court-Evidence-Primer-Larson.pdf>, 11 Mayıs 2013.
- Larson, Joni: **“Tax Evidence III A Primer on the Federal Rules of Evidence as Applied by the Tax Court”**, (Tax Evidence III) Vol. 62, No. 3, (Spring 2009), pp. 555-764 (Çevrimiçi) <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-fall11-rizek-rules-paper.authcheckdam.pdf>, 28 Mayıs 2013.

- Law, David S.: “How To Rig the Federal Courts”, 99 **Geo. L. J.** 779, 2010-2011, p. 779-835.
- Madison, Allen D.: “The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law”, 43 **Santa Clara L. Rev.** 699 (2003), pp. 699-750, (Çevrimiçi) [http://digitalcommons.law.scu.edu/law\\_review/vol43/iss3/2](http://digitalcommons.law.scu.edu/law_review/vol43/iss3/2), 10 Ağustos 2015.
- Matscher, Franz S.: **Fasching**, 372 FN 113, 1988.
- McMahon, Martin, J. Jr.: **Economic Substance, Purposive Activity, and Corporate Tax Shelters**, Tax Notes, 94 Tax Notes 1017, 2002.
- Miller, Arthur, Jack H. Friedenthal: **Civil Procedure**, Thomson&West (Quick Review Series) 6th Edition, 2005.
- Moore, Karen Nelson: “The Sham Transaction Doctrine An Outmoded, and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance”, 41 **Fla. L. Rev.** 659 (1989).
- Motsch, Richard: **Vom rechtgenügenden Beweis**, Zur Entscheidung von Zivilsachen nach Wahrscheinlichkeit unter besonderer Berücksichtigung der Abstammungsfeststellung, Berlin (Beweis) 1983.
- Mullane, Michael W.: “The Truthsayer and the Court Expert Testimony On Credibility”, 43 **Me. L. Rev.** 53 1991.
- Mutluer, M. Kamil: **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1975.
- Nagel, Heinrich: **Die Grundzüge des Beweisrechts im europäischen Zivilprozess**, Baden-Baden, 1967.
- Nas, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61 (4), Yıl. 2012, ss. 1307-1336.
- Nessler, Richard A.: “**IRS Proposes Changes To US Tax Court Rules Of Practice And Procedure**”, Mondaq.com, 25 November 2015, (Çevrimiçi) <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/446634/tax+authorities/IRS+Proposes+Changes+To+US+Tax+Court+Rules+Of+Practice+And+Procedure>, 23 Aralık 2015.

- New York State Bar Association Tax Section: “Report On The Role of The Step Transaction Doctrine In Section 355 Stock Distributions Control Requirement And North-South Transactions”, **Report** 1292, 2013, (Çevrimiçi) <https://www.nysba.org/WorkArea/DownloadAsset.aspx?id=45070>, 10 Kasım 2015
- Nicklisch, Fritz: “**General Report**” in **The Technical Expert in Procedure**, Heidelberg, 1984.
- Oberhammer, Paul, T. Domej: “Germany, Switzerland, Austria” (ca. 1800-2005), (pp. 255-259), in, **European Traditions in Civil Procedure**, C.H. Van Rhee (ed.), Antwerp-Oxford, 2005.
- Odyakmaz, Zehra: **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları** Alfa Yayınları, İstanbul, 1993.
- O’hear, Michael M.: “Statutory Interpretation and Direct Democracy Lessons from the Drug Treatment Initiatives,” 40 **HARV. J. On Legis**, 281, 297-98, 2003.
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.
- Ordower, Henry: “**United States of America National Report The Burden of Proof in Tax Matters**”, (2013). United States of America in Gerard Meussen, ed., **The Burden of Proof in Tax Law** Chapter 3.15 (Amsterdam, 2013); Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2011-12.SSRN (Çevrimiçi) <http://ssrn.com/abstract=1852347orhttp://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1852347,28> Şubat 2015
- Öcal, M. Erdoğan: “Vergi Hukukumuzda İspat Ve Delil Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.10, Temmuz-Eylül 1983, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Ekim 2014.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 23. Bası, Ankara, 2014.
- Öz, Ersan, Tekin Akdemir: “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.168, Eylül, 2002, ss. 86-101, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Ekim 2014.
- Öz, Ersan, Süleyman Albayrak: “Vergi Yargısında Bilirkişilik”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, TAAD, Cilt.1, Yıl.1, S. 3, Ekim, 2010, ss. 75-92.
- Özay, İl Han: **Gün Işığında Yönetim-Yargısal Koruma**, C.II, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

- Özdoğan, Onur: "Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin Kaybının Hukuki Sonuçları", **Türk Hukuk Sitesi, (Çevrimiçi)** [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_508.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_508.htm), 10 Ekim 2015.
- Özekes, Muhammet: "**HMK'da İspat Ve Deliller Bakımından Getirilen Yenilikler**", Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı (Sunum), (çevrimiçi) <http://web.e-baro.web.tr/uploads/25/6.pdf>, 15 Eylül 2013.
- Özel, Salih: "Türk Vergi Sisteminde Kanıtlama (İspat) Yükü ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile Olan İlişkisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 29, Mayıs 2006, (Çevrimiçi) [http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi\\_icerik\\_p.asp?dicerik\\_id=14&dergi\\_id=22](http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=14&dergi_id=22), 10 Mart 2015.
- Özelçi, Aytaç,  
Cemil Simil: "İdari Yargının İşlevi Yönünden İslah Kurumu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt. 11, Özel S. 2009 (Basım Yılı. 2010), ss. 1715-1751
- Özsunay, Ergun: "**Amerikan Hukukunda Bilirkişi Tanık (Expert Witness)**", **Mukayeseli Hukukta Bilirkişilik ve Sorunları**, Yargıtay 125. Yıl Yayını, Ankara, 1991.
- Öztunç, Özgün: "Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Deliller", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.
- Öztürk, Bahri: **Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları**, (Delil Yasakları-1995) Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995.
- Öztürk, Bahri: "Vergi Ceza Muhakemesi'nde Delil Yasakları" (Delil Yasakları), Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Kitabı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, ss. 206-224.
- Öztürk, Bahri,  
Mustafa Ruhan  
Erdem: **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku** (Yeni Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Yenilenmiş 12. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008
- Parker, Jeffrey S.: "Comparative Civil Procedure and Transnational "Harmonization": A Law-and-Economics Perspective", 2009 11th Travemunder Symposium on the Economic Analysis of Procedural Law; George Mason Law & Economics Research Paper No. 09-03, (Çevrimiçi) <http://>

papers.ssrn. com/sol3 /papers.cfm? abstract\_id=1325013,  
27 Ocak 2015.

- Patermann, Christian: **Die entwicklung des Prinzips der freien Beweiswürdigung im ordentlichen deutschen Zivilprozess**, in Gesetzgebung und Lehre, Bonn, 1970.
- Pekcanitez, Hakan,  
Oğuz Atalay,  
Muhammet Özekes: **Medeni Usul Hukuku**14. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014.
- Pekcanitez, Hakan: “Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi”, **Faruk Erem’e Armağan**, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No.8, Ankara, 1999, ss. 635-666.
- Plant, Charles,  
William M. Rose,  
Julie Brannan: **Blackstone’s Guide to the Civil Procedure Rules**, Blackstone Publishing, 2nd Edition, London, 1999.
- Popovski, Vesselin,  
Monica Serrano,  
Nicholas Turner Eds.: **Human Rights Regimes in the Americas**, Tokyo, JPN. United Nations University Press, 2010.
- Poroy, Reha,  
Hamdi Yasaman: **Ticari İşletme Hukuku**, 13. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.
- Posner, Richard A.: **Law and Literature**, Harvard University Press, 1998.
- Postacıoğlu, İlhan: **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, 6. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1975.
- Probasco, Robert D.,  
Lee S. Meyercord: “**Tax Court Find Stars Transaction Lacks Economic Substance**”, Texas Tax Lawyer, Spring, 2013, pp. 1-4 (Çevrimiçi) [http://www.tklaw.com/files/Publication/06ab86eb-c97e-4175-bd80-46e88290b95d/Presentation/PublicationAttachment/47f6\\_b70d-26cf-47be-bde9-4a4f7bffb8d/Texas%20Tax%20Lawyer%20Spring%202013.PDF](http://www.tklaw.com/files/Publication/06ab86eb-c97e-4175-bd80-46e88290b95d/Presentation/PublicationAttachment/47f6_b70d-26cf-47be-bde9-4a4f7bffb8d/Texas%20Tax%20Lawyer%20Spring%202013.PDF), 30 Ocak 2015.
- Pürsünlerli- Çakar,  
Elif, Fatih  
Saraçoğlu, “Vergi Hukukunda Delil”, **Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan**, Ed. Ramazan Gökbunar / Mustafa Miynat / Birol Kovancılar, vd., Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Manisa, 2014, ss. 351-360.
- Randolph, E. Paul: **Restatement of Tax Avoidance**, In Studies in Federal Taxation, 1937.

- Redish, Martin H.,  
Theodore T. Chung: “Democratic The Oryand the Legislative Process Mourning the Death of Originalism in Statutory Interpretation”, 68 **TUL. L. REV.** 803, 1994.
- Reitz, John C.: “Why We Probably Cannot Adopt the German Advantage in Civil Procedure”, 75 **IOWA Law. Review**, 987, 1990, pp. 987-1009.
- Rosenberg / Leo,  
Karl Heinz Schwab: **Zivilprozessrecht**, 12. Ed., München, 1965.
- Rosenberg, Maurice,  
Hans Smit, **Elements of Civil Procedure, Cases and Materials**, Foundation Press, 5th Edition, Westbury, 1990.
- Rochelle C. Dreyfuss:
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- Saban, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat” (Aksini İspat), **Danıştay Dergisi**, S. 82-83, Yıl. 1992, ss. 5-11.
- Saltzman, Michael I.: **IRS Practice and Procedure**, Revised 2nd Edition, 2006.
- Saraç, Osman: “Vergi Hukukunda Bilirkişilik”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 147, 2005, ss. 80-85 (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), 10 Mart 2015.
- Sarıcaoğlu, Ercan: “AİHM’in Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası”, **Küresel Bakış**, Yıl.1, Cilt 1, Sayı. 3, Ekim 2011, s. 1331-144.
- Sarısözen, M. Serhat: Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Medeni Usul Hukukumuza Getirdiği Yeni Düzenlemeler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi** 2011 (96), ss. 331-382.
- Say, Şükrü: “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne Yönelik Bilgi Ve Belgelerin Elektronik Ortamda Temin Edilmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt. 85, S. 5, Yıl. 2011, ss. 148-156.
- Say, Şükrü: “Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011
- Sayın, Mahmut: “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 95,



Ağustos 1996, ss. 1-3, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 10 Mart 2015.

- Scalia, Antonin: “Judicial Deference To Administrative Interpretations of Law”, **Duke Law Journal Administrative Law Lecture, delivered at Duke University School of Law**, January 24, 1989.
- Scalia, Antonin: **A Matter of Interpretation Federal Courts And The Law, (Interpretation)**, Ed. by Amy Gutmann, Princeton University Press, 29–37, 1997.
- Schilken Eberhard: “Medeni Yargılamada Hakimin Rolü” (Hakimin Rolü), Çev. Nevhis Deren Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2012, pp. 39-60.
- Schneider, Daniel M.: “Use Of Judicial Doctrines In Federal Tax Cases Decided By Trial Courts, 1993-2006, A Quantitative Assessment”, **57 Cleveland State Law Review**, V. 35. 2009.
- Seviğ, Veysi: “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 21, Yıl, Temmuz 1986, (Çevrimiçi) [http://vergidunyasi.com.tr.](http://vergidunyasi.com.tr/) 8 Ocak 2014.
- Shulman, Daniel R.: “**Best Practices in Applying Federal Rule of Evidence 702 to Expert Economic Testimony in Antitrust Cases**”, Ch. 1”, 6 Sedona Conf. J. 34, 35, 2005.
- Skarlatos, Bryan C., Stow Lovejoy: “Bad Facts Make Bad Law The Tax Court Unnecessarily Used Willful Blindness to Find Fraud in Fiore”, **Journal Of Tax Practice & Procedure**, 2013, (Çevrimiçi) <http://www.kflaw.com/siteFiles/News/1B93B6E0495F EB 65690 C93CF6 1066280. pdf>, 10 Eylül 2014.
- Soled, Jay A.: “Use of Judicial Doctrines In Resolving Transfer Tax Controversies” **42 B.C. L. Rev** (2001), pp. 587- 618.
- Soltero, Carlos R.: **Latinos and American Law Landmark Supreme Court Cases**, University of Texas Press, Austin, Texas, 2006.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Soydan, Başar: **Türk Vergi Yargısı’nda Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No. 2010-41, İstanbul, 2010.

- Sönmez, Mehmet: “Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi Ve Yargılama Sürecine Etkisi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, No. 83, 2012, ss. 223-270.
- Spratt, James,  
Amber Quintal,  
Hugh Drake: “**Step Transaction Issues for Gifts and Sales of Closely Held Business Interests**” (Çevrimiçi) [http://www.Americanbar.org/content/dam/aba/publishing/rpte\\_ereport/2012/1\\_february/te\\_spratt\\_quintal\\_drake.authcheckdam.pdf](http://www.Americanbar.org/content/dam/aba/publishing/rpte_ereport/2012/1_february/te_spratt_quintal_drake.authcheckdam.pdf), 7.Mart 2014.
- Staudt, Nancy,  
Lee Peter Epstein,  
René Lindstädt  
Wiedenbeck Vd.: “Judging Statutes: Interpretive Regimes”, **Loyola of Los Angeles Law Rev.** Vol.38:1909, Yıl. 2005, pp. 1909-1970, (Çevrimiçi) <http://epstein.wustl.edu/research/rationales.pdf>, 7 Mart 2013.
- Stern, Robert L.: **Appellate Practice In The United States**, 2d ed. Bureau of National Affairs, 1989.
- Stürner, Rolf,  
Christop Kern: “Comparative Civil Prosedure-Fundamentals and Recent Trends”, **H. Konuralp Armağanı**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2009, pp. 997-1031.
- Sullivan, Ruth: **Legal Drafting “The Plain Meaning Rule and Other Ways to Cheat at Statutory Interpretation”**, 2nd ed., Irwin Law, Toronto, 2007.
- Sward, Ellen E.: “Legislative Courts, Article III, and the Seventh Amendment”, 77 **N.C. L. REV.** 1037, 1043 (1998-1999).
- Şahin, Cenk: **Amerikan Federal İdare Hukuku’nda “Regülasyon” ve Türk İdare Hukukuna Yansımaları**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Şanver, Salih: “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 21, Yıl. 1983, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8.1.2015.
- Şeker, Nezih: “**Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**” Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
- Şen, Ersan: “**Hukuka Aykırı Arama ve Delil**”, (Çevrimiçi) [http://sen.av.tr/tr/makale-detay/76/hukuka\\_ayk%C4%B1r%C4%B1\\_arama\\_ve\\_delil.html](http://sen.av.tr/tr/makale-detay/76/hukuka_ayk%C4%B1r%C4%B1_arama_ve_delil.html), 21 Ocak 2015.
- Şen, Ersan: “**Vergi Usulünde Kişisel Veri Aktarılması**” (Kişisel Veri), (Çevrimiçi)<http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr->

ersan-sen/1568725-vergi-usulunde-kisisel-veri-aktarilmasi  
17 Kasım 2015.

- Şengül, Selami: “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, **Maliye Dergisi**, S. 47, Ankara, 1980.
- Şenlen Sunay,  
Süheyla: **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1997.
- Şenyüz, Doğan: “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunu’ndaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu” (Susma Hakkı), **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 15, S. 1, 2013, (Basım Yılı. 2014), ss. 29-40.
- Şenyüz, Doğan: “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar” (Peçeleme), **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.16, S.185, Mayıs 2008, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 10 Mart 2015.
- Şimşek, Mehmet: **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.
- Şimşek, Mehmet: “Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiyeti Sorunu”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 6, Aralık 2015, ss. 535-561.
- Şirin, Ertunç: “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri” (Özelge ve Sirkülerleri), (**Prof. Dr. Sadık Kırbas’a Armağan Kitap**), ES Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 230-241.
- Şirin, Ertunç: "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 285-306.
- Tank, Mehmet,  
Ali Rutbil: “Ekonomik Esas Doktrinine Göre ABD Vergi Mahkemesi'nin STARS İşlemlerine Bakışı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.14, Ankara, 2014, ss. 897-910.
- Tank, Mehmet: “Hukuk Devleti ve Güçler Ayrılığı Prensipli Bağlamında Amerika Birleşik Devletleri’nde Federal Yüksek Mahkemenin Rolü”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Yaşar Gürbüz’e Armağan (Yayın Aşamasında), Yıl, 2014/2-2015/1, S. 14.

- Tanrıver, Süha: “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Özellikle Arabuluculuk” (Arabuluculuk), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (TBB Dergisi), Sayı 64, 2006
- Tanrıver, Süha: “Bilirkişinin Sorumluluğu” (Bilirkişi), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 56, 2005, ss. 133-166.
- Tanrıver, Süha: “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilik Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi” (Bilirkişilik Kanun Tasarısı), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 119, Yıl, 2015, ss. 227-240.
- Tanrıver, Süha: “Tabî Hâkim İlkesi ve Medenî Yargı” (Tabî Hâkim), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 104, 2013, ss. 11-35.
- Taruffo, Michele: "Principles and Rules of Transnational Civil Prosedure An Evidentiary Epistemology", **Penn State International Law Review**, Vol. 25-2, 2006-2007, pp. 509-518.
- Taşdelen, Aziz: “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 59 (4) Ankara, 2010, ss. 767-795.
- Taşdelen, Aziz: “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 2003, C. 5, S. 2, s. 159–189.
- Taşdemir, Tacol: “Delil Sistemindeki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1981, S. 2, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Kasım 2015.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, (Emsallere Uygunluk) Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış” (Ekonomik Yaklaşım) **Mali Çözüm**, S. 109, Yıl. 2012, ss. 69-76.
- Taşpınar, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü” (Fiili Karineler), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 45, S. 1 – 4, ss. 533-572.
- Taylar, Yıldırım: “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

- Taylar, Yıldırım: “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi” (İspat), **Muallâ ÖNCEL’e Armağan, Cilt II**, Ankara, 2009, ss. 1189-1222.
- Tazegül, İsmail: “6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yolu İle İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun ile İdari Yargıda Yargının Etkinleştirilmesi Ve Yargılama Sürecinin Hızlandırılmasına Yönelik Yapılan Değişikliklerin Analizi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt, 86, Sayı, 6, Yıl. 2012, ss. 243-254.
- Telli, Kutlay: “Vergi Hukukunda Delil” **Yaklaşım Dergisi**, S. 214, Yıl, 2010, (Çevrimiçi) <http://yaklasim.com.tr>, 8 Ocak 2015.
- Tekin, Fazıl,  
Ali Çetinkaya: **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- Tezcan, Kerametdin,  
Sinan Çukurçayır: “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Sadık Kırbas’a Armağan Kitap**, ES Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 241-261.
- The United States Code: **The United States Code**, Government Publishing Office, 2015.
- The United States Constitution: **The United States Constitution**, (Çevrimiçi) [http://www.se-nate.gov/civics/constitution\\_item/constitution.htm](http://www.se-nate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm), 1 Mart 2013.
- The United States Tax Court: **The United States Tax Court Rules of Practice And Procedure**, (Çevrimiçi) <http://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf>, 15 Eylül 2013.
- Topaloğlu, Mahir: “Ceza Yargılamasında İspatta Diyalektik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt. 88, S. 3, Yıl. 2014. ss. 82-95.
- Topuz, Gökçen: **Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- Tosun, Öztekin: **Ceza ve Medeni Muhakeme Usulü Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti**, Yenilik Basımevi, İstanbul, 1976.

- Townsend Jack: **Federal Tax Crimes**, July 18 2015, (Çevrimiçi) <http://federaltaxcrimes.blogspot.com.tr/2015/07/third-circuit-applies-required-records.html>, 10 Ocak 2016.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa-II” (Muvazaa), **Yaklaşım Dergisi**, S. 82, Yıl.7, Ekim 1999, (Çevrimiçi) <http://yaklasim.com.tr>, 8 Ocak 2015.
- Tuncer, Selahattin: **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- Tuncer, Selahattin: **Vergiciliğin Ana Kavramları, Vergi Hukuku ve Uygulaması**, (Ana Kavramlar) Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- Turhan, Halil İbrahim: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2009.
- Turgay, Recep: **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikat**, 2. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.
- Uğurlu, Yücel: “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75’inci yıl Armağanı, C.II, S. 1, 1998, ss. 121-133.
- Ulusoy, Ahmet, Birol Karakurt: “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2002, S. 254, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Umar, Bilge, Ejder Yılmaz: **İspat Yükü**, 2. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1980.
- Umar, Bilge: **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Urofsky, Melvin: **Supreme Decisions Great Constitutional Cases and Their Impact**. Westview Press, Boulder, CO, USA, 2012.
- Uygun, Esra: “Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK’un Karşılaştırılması”, **Bursa Bilanço**, S. 143, Kasım-Aralık 2012, (Çevrimiçi) <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/143eu.pdf>, 6 Mart 2015.
- Uzun, Mine: “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama Ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 63 (1), Yıl. 2014, ss. 219-245.

- Ünal, Oğuz Kürşat: “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Aralık 1997, C.I, ss. 41-52.
- Ünver, Musa Kazım: “Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl. 13, S. 156, Ankara, 2007, (Çevrimiçi) <http://yaklasim.com.tr>, 8 Mart 2015.
- Ünver, Yener,  
Hakan Hakeri: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- Üstün, Ümit  
Süleyman: “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XV, Y. 2011, S. 3, ss. 363-390.
- Üstündağ, Saim: **Medeni Yargılama Hukuku**, 7. Bası, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000.
- Üzeltürk, Hakan: “Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli, Değerlendirme Raporu” (Yorum ve İspat), TÜSİAD Vergi Çalışmaları Grubu TÜSİAD Vergi Çalışmaları Grubu, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli, Değerlendirme Raporu**, TÜSİAD-T/2011-12/520, Aralık, 2011.
- Vergi Denetim Kurulu: **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu (2013)**, Vergi Denetim Kurulu, Ankara, 2013, (Çevrimiçi) [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf), 10 Ocak 2015.
- Vural, Mahmut: “Türk Vergi Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 64, Aralık 1986. (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>, 8 Ocak 2015.
- Waizer, Harry: “Business Purpose Doctrine The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability,” 49 **Fordham L. Rev.** 1078 (1981), pp. 1078-1096 (Çevrimiçi) <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>, 20 Şubat 2013.
- Walter, Gerhard: **Freie Beweiswürdigung, Eine Untersuchung zu Bedeutung, Bedingungen und Grenzen** der Freien Richterlichen Überzeugung, Tübingen 1979.
- Weigend, Veanse, Th: **Funktion und Tätigkeit** der Staatsanwaltschaft in den U.S.A. 1979.

- Weltman, Barbara E.: **“How Do IRS Audits Work?”**, Investopedia, (Çevrimiçi) <http://www.investopedia.com/articles/personal-finance/032415/how-do-irs-audits-work.asp>, 10 Ekim 2014.
- Winwood, Eric: “The Reclusive Report The Tax Court Denies Due Process by Not Disclosing Special Trial Judge Reports to Litigants”, **The Federal Courts Law Review**, Vol. 1, 2006, pp. 635-656.
- Yalçiner, Polat: **Vergi Hukukunda Maddi Delil**, Ankara, Danıştay Basımevi, 1974.
- Yaltı, Billur: “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası “Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki” Üzerine Değerlendirmeler”, (Geriye Yürümezlik) **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, Der. Billur Yaltı, Beta, İstanbul, 2011.
- Yaltı, Billur: **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, (Elektronik Vergilendirme) Der Yayınları, İstanbul, 2003.
- Yaltı, Billur: “Vergisel İzahatlar Sirküler Ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, (**Prof. Dr. Sadık Kırbas’a Armağan Kitap**), ES Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 313-336.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, ss. 151-167, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Kasım 2014.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 144, ss. 104-120, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Kasım 2014.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Mükellefin Adil Yargılanma Hakkı III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 145, Ekim 2000, ss. 108-129, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Kasım 2014.
- Yaltı, Billur: “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine” (Duruşmasız Yargılanma), **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2007, S. 227, ss. 7-20, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 15 Ocak 2014.



- Yaltı, Billur: "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İctihat", (Çelişik İctihat), **Vergi Sorunları Dergisi**, No. 276, Eylül 2011, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 10 Ocak 2014.
- Yaltı, Billur: "Transfer Fiyatlandırmasında "Gizli Emsal", (Gizli Emsal) **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 251, Ağustos 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 28 Ocak 2016
- Yaltı, Billur: "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (A) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu" (Susma Hakkı), **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 285, Mayıs 2005, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsü'nün Hakları, (Yükümlü Hakları)** Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- Yavuz, Mehmet: "Ceza Muhakemesinde İspat Sorunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi** TAAD, Yıl. 3, S. 9, Nisan 2012, ss. 151-176.
- Yazar, Feyyaz, Kerametdin Tezcan: "ABD'de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 305, Ocak-2007, <http://vergidunyasi.com.tr>. 8 Ocak 2015.
- Yenice, Kazım, Yüksel Esin: **Açıklamalı İctihathı, Notlu, İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat: "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı Ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S. 1-2, 2011, ss. 1-24.
- Yıldırım, Mehmet: "Defter, Kayıt ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması Ve Düzenlenmesi" (Kayıt ve Belgeler), **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 30, Eylül, 2006, (Çevrimiçi) <http://vergidunyasi.com.tr>., 8 Ocak 2015.
- Yıldırım, M. Kamil: "Teksif ve Sözlülük İlkeleri Açısından Yargılama Usulleri Hakkında Düşünceler" (Teksif), **Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan**, Alkım Yayınları, İstanbul, 2003, ss. 462-492.
- Yıldırım, M. Kamil: "Bilirkişi Delilinin Mukayeseli Hukuk ve Türk Hukukundaki Durumu" (Bilirkişi Delili), **75. Yaş Günü**

**İçin Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı**, Ankara 2004, ss. 833-841.

Yıldırım, M. Kamil: “Medeni Yargılama Hukukunda İspat Yasakları ve Özellikle Taraflarca Hukuka Aykırı Yoldan Elde Edilmiş Deliller” (İspat Yasakları), **Prof. Dr. Erdoğan Teziç’e Armağan**, İstanbul, 2007.

Yıldırım, M. Kamil: **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, (Delillerin Değerlendirilmesi), Kazancı Hukuk Yayınları No 84, İstanbul, 1990.

Yıldız, Ali Kemal: “Trafik Suçları Bağlamında Bilimsel Delillerin İspat Fonksiyonu”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 3, S. 2, Yıl. 2006, ss.407-475.

Yılmaz, Ejder: “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler, (Ticari Defterler)” **Bankacılar Dergisi**, Özel S. 2013, ss. 28-41.

Yılmaz, Ejder: “Usul Ekonomisi” (Usul Ekonomisi), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.57, S.1, Ankara, 2008, ss. 243-274.

Yılmaz, Ejder: **Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri C.1.**, (Himaye Tedbirleri), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2001.

Yılmaz, Elif: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme” (Peçeleme), **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Y. 2013, S. 1-2, ss. 1757-1781.

Yılmaz, Yunus: “İdare Hukukunda Sebep Unsuru ve Sebep İkamesi”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi (AYİMD)**, S. 21, Ankara, 2006, (Çevrimiçi) <http://www.msb.gov.tr/Ayim/Makale/MakaleDetay?id=54733214d83cff1a504d92ca>, 1 Ocak 2016.

Yorgancıoğlu, Erçetin: **Danıştay Yargılama Usulünde Resen İnceleme Yetkisi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I-III**, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, ss. 218-254.

Yurdağül, Mehmet: “Adalet Hizmetlerinde Noter ve Noterliklerin Yeri ve Önemi”, **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Yıl, 1995, S. 85, ss. 48-52.

- Yurtcan, Erdener: “Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, **Nurullah Kunter’e Armağan**, İstanbul, 1998.
- Yüce, Mehmet: **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, (Dava Rehberi) Ekin Yayınları, Bursa, 2013.
- Yüce, Mehmet: **Vergi Yargılama Hukuku**, (Yargılama Hukuku) Ekin Yayınları, Bursa 2013.
- Y.Y.: “**Türk Hukukunun Delil Sistemi ve Bilirkişiliğin Bu Sistemdeki Yeri**”, Y.Y. (Çevrimiçi) acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1352/1954. pdf.,16 Şubat 2015.
- Y.Y.: “**U.S. Court System**”, Y.Y. (Çevrimiçi) <http://www2.maxwell.syr.edu/plegal/scales/court.html>, 30 Aralık 2015.
- Y.Y.: **Vergi Usul Kanunu Tasarısı**, Y.Y. (Çevrimiçi) <http://www.utso.org.tr/index.php/tr/bilgilendirme/guncelduyurular/699-vergi-usul-kanunu-tasarisi>, 24 Şubat 2016.
- Zabunoğlu, Yahya: “İdari Yargılama Usulü Genel İlkeler Pozitif düzenlemeler”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Başkanlığı Yayınları, No.33, Ankara, 1982.
- Zeppos, Nicholas S.: “The Use of Authority in Statutory Interpretation An Empirical Analysis”, 70 **TEX. L. REV.** 1073, 1992.

## ÖZGEÇMİŞ

1977 Karasu doğumlu. Lisans eğitimini Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünde 1999 yılında tamamladı. Yüksek Lisans öğrenimini, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı'nda, hazırladığı, “*Kamu Hizmetlerine Giriş ve Türkiye’de Hizmete Alma Politikaları*” konulu tezi savunarak 2002 yılında tamamladı. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalında 2008 yılında başladığı doktora programında “*Türk ve Amerika Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukuklarında Delillerin Değerlendirilmesi*” konulu doktora tezini hazırladı.

2012 yılında TÜBİTAK doktora yeterlilik sonrası “Yurtdışı Araştırma Bursu”nu kazandı. 2012 yılında doktora tez araştırması için davet edildiği Penn State Üniversitesi Dickinson Hukuk Fakültesi’nde, ziyaretçi araştırmacı olarak ABD’de federal vergi yargı sistemini ve vergi yargılama hukuku yaklaşımlarını incelemek amacıyla bir yıl süreyle araştırmalarda bulundu.

2002-2005 yılları arasında Maliye Bakanlığı’nda vergi müfettiş yardımcısı olarak görev yaptı. 2005 yılında Ankara’da stajyer olarak başladığı yargıçlık mesleğinde, Tekirdağ (2006-2011), İstanbul (2011-2014), Mersin (2014-2015) Vergi Mahkemelerinde görev yaptı. Halen Şanlıurfa Vergi Mahkemesi yargıcı olarak bu görevini sürdürmektedir.

2012 yılında, Uluslararası Yargıçlar Birliği’nin (International Association of Judges-IAJ) Washington D.C.’de yapılan genel kurulunda, “*Yargının Yönetimi ve Statüsü*” adlı Birinci Çalışma Komisyonu’na başkan yardımcısı olarak seçilmiştir. 2014 yılında Brezilya, Foz da Iguaçu’da yapılan IAJ genel kurulunda aynı komisyona 1. Başkan Yardımcısı olarak seçilmiş olup, halen bu görevini sürdürmektedir. Aynı zamanda Uluslararası Vergi Yargıçları Derneği (International Association of Tax Judges) ile Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği’nin (International Fiscal Association) üyesidir.