

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRK VERGİ YARGISINDA
İSPAT VE DELİL**

Murat Kopal

Zonguldak 2013

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRK VERGİ YARGISINDA
İSPAT VE DELİL**

**Hazırlayan
Murat Kopal**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. İdris Sarısoy**

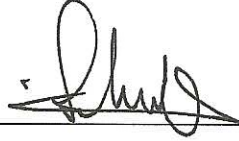
Zonguldak 2013

T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

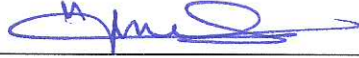
Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 2010528207001 numaralı Murat KOPAL'ın hazırladığı “**Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil**” konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 28/03/2013 Perşembe günü saat 14:00’da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan



Yrd. Doç. Dr. İdris SARISOY (Danışman)

Üye



Yrd. Doç. Dr. Özcan SEZER

Üye



Yrd. Doç. Dr. Onur EROĞLU

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2013

Doç. Dr. Hakan SARIBAŞ
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum : BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil
Tez Yazarı : Murat Kopal
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. İdris Sarısoy
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2013
Sayfa Adedi : 93

Genel olarak beyana dayalı olduğunu söyleyebileceğimiz Türk vergi sisteminde, mükelleflerin kendi iradeleriyle beyan ettikleri vergilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve mükellefiyet ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediğinin vergi idaresi tarafından araştırılması gerekmektedir. Vergi idaresince yapılan inceleme ve araştırma sonucunda mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin gerçeği yansıtmadığı ve vergi ziyana sebebiyet verildiği sonucuna varılması halinde mükellefler cezalı tarhiyatlara karşı karşıya gelebildiği gibi, ödevlerini yerine getirmediği tespit edilen mükelleflere de bir takım cezalar kesilebilmektedir. Bu tür durumlarda mükellefler vergi idaresince haklarında tesis edilen işlemleri vergi yargılama mercilerinde dava konusu edebilmektedirler. Yargılama sürecinde ise taraflar dava konusu olayda haklı oldukları konusunda hâkimi inandırma faaliyetlerine girişirler. İşte bu faaliyetlere ispat adı verilmektedir.

Vergi yargılama mercileri bu şekilde önlerine gelen uyuşmazlıkları çözüme kavuştururken tarafların sunduğu deliller ile re'sen yapılan araştırmalar sonucu elde edilen delillerden faydalanabilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde ispat ve delil kavramları açıklandıktan sonra ikinci bölümde vergi hukuku dışındaki hukuk dallarında ispat ve delil konusu incelenmiş, son bölümde ise vergi yargılama hukukunda ispat ve delil konusu yargının bakış açısı da yansıtılmaya çalışılarak incelenmiş ve gerçek durumun ortaya çıkarılmasında yargı sistemimizin aksayan yönleri çözüm önerileriyle birlikte ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargısı, İspat, Delil, Re'sen Araştırma, İspat Yükü

ABSTRACT

Institution : BEÜ Institute of Social Sciences, Department of Public Finance
Title : Proof and Evidence in Turkish Tax Litigation
Author : Murat Kopal
Adviser : Assist. Prof. Dr. İdris Sarısoy
Type of Thesis, Year : Msc Thesis, 2013
Total Number of Pages : 93

Turkish tax system generally based on self-declaration system, where taxpayers declare tax returns of their own volition and it is incumbent on the tax authorities to examine whether these declarations are true and tax payers fulfill their obligations at a set time. After an audit on these declarations, if tax authority concludes that these declarations are not reflecting real tax returns or lead to loss of tax, tax payers will be confronted with a new assesment with penalty. Also tax payers who are not fulfilling their legal obligations shall be fined.

In such cases, tax payers are able to bring these tax disputes before the tax court. In a court proceeding, both sides are required to establish the truth of their statement which we define it as proof. When tax courts resolving these kind of disputes, they can benefit from proofs that submitted by both parties or investigate it ex officio.

In the first chapter of study the concept of proof and evidence will be explained. The chapter two of the study will look at the meaning of proof and evidence concept in other branch of law rather than tax law. In the conclusion chapter, proof and evidence concept in tax law will be investigated with the help of case laws. Also in this chapter the problems in tax judiciary system will be described and some solutions will be offered.

Key words: Tax Litigation, Proof, Evidence, On Its Own Motion, Burden of Proof

ÖNSÖZ

Vergi uyuşmazlıklarında vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması vergi yargılama mercileri için zorunludur. Olayların gerçek mahiyeti de taraflarca mahkemeye sunulan deliller ve mahkemece re'sen yapılan araştırma sonucu elde edilen deliller aracılığıyla açıklığa kavuşturulabilmektedir. Olayların gerçek mahiyetinin kim tarafından ispatlanması gerektiğinin doğru olarak ortaya konulabilmesi ise vergi yargılamasına hâkim olan ilkelerin, vergi hukukunda ve ilgili diğer hukuk dallarında yer alan ispat yükü kurallarının ve çeşitli ispat vasıtalarının bilinmesine, bunların doğru bir şekilde kullanılmasına ve değerlendirilmesine bağlıdır.

Bu çalışmanın amacı, vergi yargılamasında geçerli olan ilkelere göre vergi uyuşmazlıklarında olayın gerçek durumunun ne şekilde kim tarafından ispatlanması gerektiğini teorik ve pratik olarak incelemek ve Türk vergi yargılama mevzuatının gerçek durumu ortaya çıkarmada ne derece etkili olduğunu araştırmaktır.

Çalışmada başlangıçtan itibaren tezin bütün aşamalarında desteğini esirgemeyerek yol gösteren değerli hocam ve tez danışmanım Sn. Yrd. Doç. Dr. İdris SARISOY'a, ayrıca yüksek lisans programında bana her zaman destekte bulunan ve manevi olarak gücünü her zaman arkamda hissettiğim değerli hocam Sn. Prof. Dr. Muhlis BAĞDİGEN'e de teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1
1. İSPAT VE İSPAT VASITALARINA İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR	3
1.1. Kavram Olarak İspat.....	3
1.2. İspatın Konusu.....	3
1.3. İspatın Anayasal Dayanağı.....	4
1.4. İspat Türleri.....	4
1.4.1. Asıl İspat /Aksini İspat/ Karşı İspat	4
1.4.2. Doğrudan ve Dolaylı İspat	5
1.5. İspat Ölçüsü.....	5
1.5.1. Tam İspat.....	6
1.5.2. Yaklaşık İspat.....	6
1.6. Bir İspat Aracı Olarak Delil.....	7
1.6.1. Delilin Tanımı ve Konusu.....	7
1.6.2. Delilin Özellikleri.....	7
1.6.3. Delillerin Sınıflandırılması.....	9
1.6.3.1. Kesin Delil – Takdiri Delil.....	10
1.6.3.2. Kanunî Delil – Akdî Delil.....	11
1.6.3.3. Bağlı Delil – Serbest Delil.....	12
1.6.3.4. Doğrudan Delil – Dolaylı Delil.....	12
1.6.3.5. Kişisel Delil – Nesnel Delil.....	13
1.6.3.6. Sınırlı Delil – Sınırsız Delil.....	13
1.6.3.7. Yasak Delil – Yasak Olmayan Delil.....	13

1.6.3.8. Re'sen Müracaat Edilebilen Delil – Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil.....	14
1.6.3.9. Ekonomik Delil – Maddi Delil.....	14
1.7. Delil Sistemleri.....	15
1.7.1. Kanunî Delil Sistemi.....	15
1.7.2. Takdiri Delil Sistemi.....	15
1.7.3. Dini Delil Sistemi.....	16
1.7.4. İlmi Delil Sistemi.....	16
2. HUKUKUN FARKLI ALANLARINDA İSPAT VE DELİL.....	17
2.1. Hukuk Yargılamasında İspat ve Delil.....	17
2.1.1. İspat Yükü.....	18
2.1.2. İspat Yükünde Genel Kural.....	19
2.1.3. Genel Kuralın İstisnaları.....	20
2.1.3.1. İspat Yükünün Kanunla Belirlenmesi.....	20
2.1.3.2. Normal Durumun İspatı.....	20
2.1.3.3. İspat Yükü Sözleşmeleri.....	21
2.1.3.4. Karine.....	21
2.1.4. Karşı İspat ve İspat Yüküne Etkisi.....	25
2.1.5. İkrar ve İspat Yüküne Etkisi.....	26
2.2. Ceza Yargılamasında İspat ve Delil.....	29
2.2.1. Ceza Yargılamasının Amacı.....	29
2.2.2. Ceza Yargılamasında İspat Yükü.....	30
2.2.3. Ceza Yargılamasında Delillerin Değerlendirilmesi.....	31
2.2.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesinin İstisnası - Delil Yasakları.....	32
3. TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL.....	35
3.1. Vergi Yargılama Hukukunda Delil Kavramı.....	35
3.2. Vergi Hukukunda Delil Çeşitleri.....	36
3.2.1. Mükellef Tarafından Oluşturulan Delil Çeşitleri.....	36
3.2.2. İdare Tarafında Oluşan Delil Çeşitleri.....	36
3.2.3. Yargılama Sırasında Oluşan Delil Çeşitleri.....	37
3.3. Vergi Yargılama Hukukunun Delillere İlişkin İlkeleri.....	38
3.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi.....	38
3.3.1.1. Hukuki Dayanağı.....	40
3.3.1.2. Kapsamı.....	40

3.3.1.3. Sınırları.....	41
3.3.1.4. Kullanımı.....	41
3.3.1.5. Vergi Yargılamasına Özgü Yönleri.....	43
3.3.2 Yazılılık İlkesi.....	44
3.3.3. Delil Serbestîsi İlkesi	45
3.3.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi.....	47
3.3.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	47
3.3.5.1. Ekonomik Yaklaşım Açısından Muvazaalı İşlemlerin Vergisel Durumu.....	51
3.3.5.1. Ekonomik Yaklaşım Açısından Peçeleme Sözleşmelerinin Vergisel Durumu.....	52
3.3.6. Kamuya Yararlılık İlkesi.....	54
3.3.7. İdarenin Takdir Yetkisinin Kaldırılması Şeklinde Karar Verilmemesi İlkesi.....	54
3.3.8. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	55
3.3.9. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi.....	55
3.3.10. Kıyas Yasağı İlkesi.....	56
3.3.11. Hâkimin Hukuk Yaratma Yetkisinin Bulunmaması İlkesi.....	57
3.4. Vergi Yargılama Hukukunda İspatın Konusu.....	59
3.5. Vergi Yargılama Hukukunda İspat Yükü.....	61
3.5.1. Genel Kural.....	61
3.5.2. Aksini İddia Eden Tarafından İspatlanması Gereken Durumlar.....	61
3.5.3. İktisadi İcaplar.....	61
3.5.4. Ticari İcaplar.....	62
3.5.5. Teknik İcaplar.....	63
3.5.6. Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar	64
3.6. Vergisel İşlemlerde İspat Yükünün Paylaşımı	65
3.6.1. Vergilendirme İşlemlerinin Usule Uygunluğu.....	65
3.6.2. Defter ve Belgelerin Doğruluğu.....	66
3.6.3. Takdir Komisyonları.....	67
3.6.4. Re'sen Takdir Nedeni.....	69
3.6.5. Resmi Siciller.....	70
3.6.6. Vergi Hataları.....	71
3.6.7. Peçeleme.....	72
3.6.8. Mücbir Sebep.....	72
3.6.9. Muafiyet ve İstisnalar.....	73

3.6.10. Yanılma.....	74
3.6.11. İŖe Başlama Bildiriminde Bulunmama.....	74
3.6.12. İŖ Bırakma Bildiriminde Bulunmama.....	75
3.6.13. Vergi Cezaları.....	75
3.6.14. Zamanaşımı.....	76
3.6.15. Hak Düşürücü Süreler.....	77
3.6.16. İdare Tarafından Yapılan Tespitler.....	78
3.6.17. El Defterleri.....	79
SONUÇ.....	81
KAYNAKÇA.....	88

KISALTMALAR LİSTESİ

AIHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
CMK	:	Ceza Muhakemeleri Kanunu
CMUK	:	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	:	Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
TBK	:	Türk Borçlar Kanunu
TMK	:	Türk Medeni Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

1982 Anayasasında “ödev” olarak tanımlanan vergi kamu giderlerini karşılamak üzere, herkesin mali gücüne göre yerine getirmekle yükümlü olduğu bir ödevdir. Geçmiş eskilere dayanan ve günümüzde de ülkelerin en önemli gelir kalemini oluşturan ve iktisadi, ticari ve sosyal nitelikteki amaçları gerçekleştirmek için kullanılan vergiler toplanırken, önceden belirlenmiş bir takım hukuk kurallarına uyulması gerekmektedir. İşte devlet ile vergi ödeyenler arasındaki vergisel ilişkilerden doğan hak ve ödevler vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Vergi ödemekle yükümlü olan yükümlüler bu ödevlerini genel olarak Türk vergi sisteminde yer alan beyan esasına göre yerine getirmektedirler. Bu sayede, verginin tarh ve tahakkuku yükümlüler tarafından vergi idaresine sunulan bilgilere göre yapılarak yükümlülerin vergileme faaliyetine aktif olarak katılması sağlanmaktadır. Bu şekilde yükümlüler tarafından beyan edilen vergilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının vergi idaresince denetlenmesi gerektiği de şüphesizdir.

Yükümlü beyanlarının doğruluğunun araştırılması neticesinde vergisel ödevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmediği sonucuna varılan yükümlüler hakkında tesis edilen vergilendirme ve ceza işlemleri nedeniyle vergi idaresi ile yükümlüler arasında anlaşmazlıklar çıkabilmektedir.

Yargılama hukukunun diğer dallarında olduğu gibi, vergi yargılama hukukunun da amacı gerçeği bularak adaleti sağlamaktır. Ancak yargılama hukukunun dalları arasında bu gerçeği bulmada kullanılan araçlar ve benimsenen ilkeler bakımından bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Vergisel uyuşmazlıklar nedeniyle yargıya intikal eden davaların çözümünde tarafların haklı olduklarını ortaya koymaları bakımından ispat ve ispat aracı olarak delil konusu önem taşımaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarındaki çözümü sürecinde vergisel olayların gerçek mahiyetinin ortaya konularak gerçek durumun tespiti açısından ispat

faaliyeti ve ispat yükü kuralları ile deliller önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle de çalışmamızın özünü Türk vergi yargısında ispat, ispat yükü ve deliller oluşturacaktır.

Çalışma, giriş, üç ana bölüm ve sonuç kısımlarından oluşmaktadır. Birinci bölümde, hukukta genel olarak ispat ve delil kavramları açıklandıktan sonra ispat türleri, delillerin özellikleri, sınıflandırılması ve delil sistemlerine yer verilecektir.

İkinci bölümde, medeni hukuk ve ceza hukukunda ispat, ispat yükü ve delil konusu kavramsal olarak incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise, vergi hukukunda ispat ve delil konusu ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Vergi yargılama hukukunda oluşan deliller, vergi yargılama hukukunun delillere ilişkin ilkeleri ışığında incelendikten sonra, vergi yargılama hukukunda ispatın konusu, ispat yükü ve ispat yükünün paylaşımı yargı kararları ışığında ortaya konulacaktır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılarak vergi hukukunda adaletin sağlanması açısından vergi yargılama hukukunun ispat ve delillere bakan yönüyle aksayan yanları ortaya konularak çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

1. İSPAT VE İSPAT VASITALARINA İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR

1.1. Kavram Olarak İspat

Sözlük anlamı itibariyle tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtlama, tanıt anlamlarına gelen ispat, Anglo-Amerikan hukukunda “proof” sözcüğü ile ifade edilmekle birlikte bu sözcük kavramsal olarak iki ayrı anlama gelebilmektedir. Fiil olarak kullanıldığında “proof” ileri sürülen bir iddianın doğruluğunu gösteren delillerle sonuç elde etmeyi; yani ispat etmeyi ifade eder. İsim olarak kullanıldığında ise hukuki bir terim değildir. Bu durumda “proof” varlığından yola çıkılarak bir sonuca varılmasını, bir seçim yapılmasını, geleceğe yönelik bir tanıtım yapılmasını sağlayan her türlü nesneyi ifade eder. Hukuki anlamda “proof”, sınırlandırılması zor olduğundan geniş bir kavramdır (Konuralp, 1999:3-21).

Hukuki anlam olarak ispat, bir olayın veya hukuki durumun varlığı veya yokluğu konusunda hâkimin kanaatini sağlaması için girişilen inandırma eylemi olarak tanımlanmaktadır (Umar ve Yılmaz, 1980:2). Vergi hukuku ile ilgili olarak ispat, vergisel bir olayın temelindeki maddi vakıanın delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulmasıdır (Öncel vd., 2012:199).

1.2. İspatın Konusu

İspatın konusu vakialardır. Bunlar, davanın ve savunmanın esasını oluşturan vakialardır. Bu vakıalar somut olaylar olabileceği gibi, manevi, psikolojik durumlara ilişkin de olabilir. Vakıalar dışındaki hususlar ispatın konusu olmaz. Bu vakıalar, uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek, tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve çekişmeli vakıalar olmalıdır (Karakoç, 2012:868). Herkesçe bilinen vakıalar (malum ve maruf vakıalar) ile ikrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz. Kamuoyuna mal olmuş olaylar, çekişmeli olarak kabul edilmez. Fakat bu olayların aksinin ispatı mümkündür. Yani böyle bir olay, olayın çekişmesiz olması durumunun aksine, tespit gereğini ve ispat yükünü ortadan kaldırmakta, tespitin yapılmış sayılmasına ve delil

ikamesi yükünün karşı tarafa geçmesine yol açmaktadır. Tecrübe kurallarının ispat konusu olup olmayacağı hususu ise tartışmalıdır (Taşpınar, 1996:48).

1.3. İspatın Anayasal Dayanağı

İspat kaynağını Anayasa'dan almaktadır. İspat konusu 1982 Anayasa¹sının "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36'ncı maddenin ilk fıkrasında, "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu Anayasa hükmü ile; kişilere hukukun cevaz verdiği vasıta ve yollar kullanılmak suretiyle, yargı organları nezdinde gerek davalı ve gerekse davacı olarak hak arama özgürlüğü imkânı verilmiştir. Düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin kanunî veya idari düzenlemeler olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlülükleri/sorumlulukları tarafından dava konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır (Saban, 2006:48).

1.4. İspat Türleri

1.4.1. Asıl İspat /Aksini İspat/ Karşı İspat

Bir davada somut bir vakıa iddiasında bulunan tarafça yapılan ispata asıl ispat denir. Bu ispat faaliyetinden sonra hâkimde oluşan geçici kanaati çürütmek için karşı tarafça yapılan ispat faaliyeti de karşı ispat olarak adlandırılır (Konuralp, 2010:137). 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu² (HMK)'nda aksini ispat ve karşı ispat kavramları ayrı ayrı düzenlenmiştir. HMK'nun 190/2'ye göre aksini ispata "kanunî bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanunî karinenin aksini ispat edebilir." şeklinde yer verilmiştir. Kanunda açıkça düzenlenmedikçe (kesin karineler), kanunî karinenin aksi ispat edilebilir. Aksi ispatın söz konusu olabilmesi için, bir adi kanunî karine olmalı ve bu karinenin ortaya çıkardığı sonucun

¹ RG., 17863 (Mükerrer), 09.11.1982

² RG., 27836, 04.02.2011

doğru olmadığı ispat edilebilmelidir. Örneğin, zilyetlik mülkiyete karine teşkil eder. (A) zilyet olduğunu ispat etmek şartıyla, karine olarak malik olduğuna dayanabilir; ancak (B)'nin, (A)'nın zilyet olmakla birlikte malik olmadığını ispat etmesi aksini ispattır. Karşı ispat ise, HMK m.191'de "Diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz." şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükme göre karşı ispat, bir taraf ispat yükü altında iken, diğer tarafın o vakianın doğru olmadığı yönünde ortaya koyduğu faaliyeti ifade etmektedir. Örneğin, (A)'nın alacaklı olduğunu belirterek bir sözleşmeye dayanması durumunda, (B)'nin bu sözleşmenin geçersizliğini ispata yönelik faaliyeti karşı ispattır. Karşı ispat faaliyetinde bulunan bu faaliyetinde başarısız olsa da ispat yükünü üzerine almış olmaz.

Asıl ispat ile karşı ispat, işlevsel olarak birbirinden farklılık arz etmektedir. Asıl ispat faaliyetinde, iddia edilen vakıaların doğruluğu yönünde hâkimde bir kanaat oluşturulması amaçlandığı halde, karşı ispat faaliyetinin amacı, asıl ispat faaliyeti ile hâkimde oluşturulan kanaati sarsmaktır (Pekcanitez vd., 2011:409).

1.4.2. Doğrudan ve Dolaylı İspat

İddia olunan olayın varlığını doğrudan gösterici deliller aracılığı ile yapılan ispat faaliyeti, doğrudan ispat, iddia edilen olayın varlığını doğrudan yansıtmayan, emare teşkil eden bir kısım bağlantılı olayların varlığına dayanarak olay hakkında hâkim tarafından delillerin değerlendirilmesi yoluyla yapılan ispat faaliyetlerine ise dolaylı ispat denilmektedir. Dolaylı ispata, emare ispatı da denilmekte olup, bu ispat türünde hâkim tecrübe kurallarından faydalanır (Yıldırım, 1990:124; Atalay, 2001:8).

1.5. İspat Ölçüsü

Bir vakianın kanıtlanmış olarak kabul edilebilmesi için hâkimin o olayın doğruluğu hakkında bir kanaate sahip olması gerekir. Bu vakıaya ilişkin hâkimin kanaatinin derecesini ise ispat ölçüsü belirler. Buna göre, ispat ölçüsü, uyumsuzluk konusu vakıayı düzenleyen hukuk kuralının, o olayla ilgili kanıtlama faaliyetinin yeterliliği konusunda gerçekleşmesini beklediği düzeydir (Pekcanitez vd., 2011:405).

1.5.1. Tam İspat

Tam ispat hâkimde, bir olayın meydana geldiği hususunda kanaat sağlanması amacıyla yapılan ispattır. Tam ispatta ölçünün ne olacağı hususu ispat ölçüsü kavramı ile ilgilidir (Biyar,2009:9).

Türk hukukunda genellikle tam ispat ölçü alınmakla birlikte doktrinde tam ispat ölçüsünün ne olduğu konusunda görüş birliği yoktur. Kanaat getirme ve kuvvetle muhtemel görme gibi yaklaşımlar olmuşsa da bu tam ispat anlamına gelmemektedir. Hâkimin gerçekliğine kani olduğu iddia ispat edilmiş kabul edilmektedir. Ancak, buradaki gerçeklik mutlak anlamda bir gerçeklik değil, hayatın içinde kullanılabilir ölçüde bir gerçeklik olmalıdır (Yıldırım, 1990:40).

Tam ispat, hâkimin iddia edilen vakianın doğru ve gerçek olduğuna, bu konuda makul ve kabul edilebilir bir şüphe olmaksızın tam olarak inandırılması faaliyetidir. Ancak, burada bahse konu hâkimi inandırma faaliyeti, yüzde yüz olarak anlaşılması gereken bir kesinliği değil, hâkimin iddia edilen hususla ilgili olarak vicdanen tam bir kanaate ulaşması anlamına gelmektedir. Yargılamada ulaşılmak istenen ispat ölçüsü tam ispattır (Pekcanitez vd., 2011:405).

1.5.2. Yaklaşık İspat

Yaklaşık ispat, ispat edilmek istenen olayla ilgili olarak hâkimde o olayın vuku bulmuş olma ihtimalinin vuku bulmama ihtimalinden daha yüksek olduğu yönünde kanaat uyandırma faaliyetidir. Yaklaşık ispat, hâkim tarafından acil karar verilmesi gereken haller ile delil ikamesinin oldukça zor olduğu ve bu sebeple kesin ispatın beklenilmesinin mümkün olmadığı durumlarda dikkate alınan bir ispat ölçüsüdür. Kanunda açık bir hükmün bulunmaması halinde hâkimin tam ispatı araması gerekmektedir. Hukuk sistemimizde tam kanaat oluşumu kural, yaklaşık kanaat oluşumu ise istisnadır. İdari yargılama hukukundaki yürütmenin durdurulması istemli davalar ile ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat isteme, yurt dışına çıkış yasağı koyma gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan hukuki işlemlere karşı açılan davalar, idari yargı mercilerinde yaklaşık ispatın dikkate alınması gereken durumlara örnek olarak verilebilir (Pekcanitez vd., 2011:408).

1.6. Bir İspat Aracı Olarak Delil

1.6.1. Delilin Tanımı ve Konusu

Kelime anlamı olarak insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare, kanıt anlamlarına gelen delil kavramı, genel hukuk açısından bir olayın açıklığa kavuşturulması için kullanılan araçlar anlamına gelmekte olup (Kuru vd., 2011:417-418) her türlü ispat vasıtasını ve özellikle ispata yarayan belgeleri de kapsar (Tuncer, 1995:25). Delil, bilinmeyen nesneyi bilmeye, bildirmeye, bilinen bir şeyin aslını ispatlamaya yarayan madde, kanıt olarak tanımlanmaktadır (Tuncer, 2006:36).

Delillerin konusu, kural olarak uyumsuzlığa neden olan olaylardır. Bu nedenle, hukuk kuralları delillerin konusu olamaz. Hukuk kuralları hâkim tarafından kendiliğinden araştırılır ve uygulanır. Uyumsuzluk, genelde bir hakkın varlığı ya da yokluğu şeklinde kendini gösterir. Hakkın varlığı veya yokluğu ise kanunların öngördüğü ispat araçları, yani deliller ile somutlaşır ve hukuki ortamda belirli bir yönde kesinliğini ortaya koyar. Buna göre delil, kanunî kalıplar içerisinde elde edilip yine kanunî yöntemlere göre ileri sürülmesi halinde uyumsuzluğu çözüme kavuşturan bir fonksiyona sahip olmaktadır (Tutumlu, 2000:19-20).

1.6.2. Delillerin Özellikleri

Yargılama makamı, önüne gelen bir uyumsuzlukta hem maddi hem de hukuki sorunu çözmekle yükümlüdür. Hâkim, önündeki davada geçmişteki bir durumu incelediğinden, delil de geçmişe ilişkin bir gerçekliği ifade etmekle birlikte bugün elimizde olan bir şeydir. Buna göre delilin asıl işlevi, yargılayan ile olay arasındaki zaman ve yer boşluğunu doldurmaktır.

Hâkime gerçeği en iyi şekilde gösterecek her şey kural olarak delil olabilir. Ancak, bir şeyin delil vasıtası olması ile bu vasıtanın verilecek karara esas alınması aynı şey değildir. Çünkü delil vasıtası olan şeylerin hepsi, karara temel teşkil etmez. Bundan dolayı her şeyin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle delil olarak kabul edilebilecek şeylerde bazı özelliklerin aranması gerekmektedir. Bunları şöyle sıralayabiliriz (Karakoç, 1997:11-12).

Gerçekçi Olmak:

Bir şeyin delil niteliğini kazanabilmesi için öncelikle gerçekçi olması gerekir. Yani, delil olacak şey hayal mahsulü değil, beş duyu organımızla algılayabildiğimiz maddi gerçekliğin bir parçası olmalıdır. Buna göre beyan ve belgeler delil niteliğine sahiptirler.

Rasyonel Olmak:

Delil, rasyonel olmalı ve bilim tarafından kabul edilebilir olmalıdır. Örneğin, hâkim gerekçesini bir falcının kehanetine dayandıramayacağı gibi, tahminlere de dayandıramaz. Delillerin akılcı olmaları gerektiği düşünüldüğünde, bir açıdan yeminin delil olamayacağı sonucuna da varılabilir (Kunter vd., 2006:577).

Olayı Temsil Etmek:

Delillerin ilgili oldukları olayları temsil etmeleri gerekmektedir. Aksi halde, delil olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Delilin temsil kabiliyetinin ilk şartı güvenilir olmasıdır. Delillerin güvenilirliği hâkim tarafından araştırılır ve hâkim güvenilir bulmadığı delilleri kabul etmez. Diğer şart ise, delilin elde edilebilmesinin imkânsız olmamasıdır. Zira böyle bir delilden faydalanılması mümkün bulunmadığından olayı temsil etmesi de mümkün değildir (Kunter vd., 2006:578).

İspat Bakımından Önemli Olmak:

Hâkim tarafından hükme esas alınması mümkün bulunmayan delillerin bir anlamı yoktur. Bu nedenle bir şeyin delil olabilmesi için ispatına ihtiyaç duyulan hususla bir ilgisi bulunması gerekmektedir.

Kanunlara Uygun Olmak:

Delillerin kanunlara aykırılık taşımaması gerektiği gibi, delillerin elde edilmesi aşamasında da kanuna uygun olarak toplanmaları gerekmektedir. Delillerin hukuka uygun elde edilmesi özellikle ceza yargılamasında ayrı bir öneme sahiptir. Ceza yargılamasında, bazı delillerin hukuka aykırı yollarla elde edilmesi halinde delil olarak kabul edilmez (Kunter ve Yenisey, 2000:505). Buna örnek olarak işkence altında alınan ifadeler gösterilebilir. HMK m.189/2'de hukuka aykırı delillerin mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Müşterek Olmak:

Delillerin müşterek olması, davaya bakan hâkimin yanı sıra davanın taraflarının da delilleri bilmesini ve deliller hakkında görüş beyan edebilmesini ifade eder.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu³ (İYUK)'nun m.20/3'ün 10.6.1994 tarihli 4001 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki halinde yer alan, idarece gönderilen gizli belge ve dosyaların taraf ve vekillerince incelettirilmeyeceğine ilişkin hükmün kaldırılması, delillerin müşterek olması özelliği bakımından yararlı olmuştur.

1.6.3. Delillerin Sınıflandırılması

Deliller, HMK'nda yer alan düzenlemelere göre bir uyumsuzluğu çözüme kavuşturabilme gücüne göre kesin deliller ve takdiri deliller olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür. Kesin deliller; belge ve senet, yemin ve kesin hükümdür. Doktrinde tartışmalı olmakla birlikte ikrarın kesin deliller arasında kabul edilmemesi daha doğru olacaktır. Çünkü ikrarla bir vakıa çekişmeli olmaktan çıkacağından, ispata da delile de artık ihtiyaç duyulmayacaktır. HMK m.188/2'ye göre ikrar edilen kısmın ispatına gerek bulunmamakta, 3'üncü fıkra hükmüne göre de maddi bir

³ RG., 17580, 20.01.1982

hatanın söz konusu olmaması durumunda ikrardan dönülmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Senet, yemin ve kesin hükme, kesin delil denilmesinin nedeni hâkimi bağlayıcı nitelikte olmalarındandır. Takdiri deliller ise tanık beyanı, bilirkişi görüşü, keşif ve özel hüküm sebeplerinden oluşmaktadır. Bunlara da takdiri delil denilmesinin nedeni, hâkimin bu delilleri serbestçe takdir yetkisine sahip olmasıdır (Tutumlu, 2000: 20; Kuru vd., 2011:350).

1.6.3.1. Kesin Delil – Takdiri Delil

Kesin deliller, uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma yönünden son derece etkili bir fonksiyona sahiptirler. Gerçekten de uyuşmazlıktaki vakıanın kesin bir delille ispatlanması durumu ile karşılaşan hâkim, o vakıanın doğru olduğunu kabul etmek zorundadır. Böyle bir durumda hâkimin söz konusu vakıa ile ilgili olarak değerlendirme yapma hakkı veya takdir yetkisi bulunmamaktadır (Tutumlu, 2009: 20). Diğer taraftan, re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı ceza davaları ile idari davalarda, hâkim kesin delillerle bağlı olmadığından, delilleri serbestçe takdir ederek karar verir (Kuru vd., 2011:433).

HMK ile 1086 sayılı Mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu⁴ (HUMK)'ndan farklı olarak senet kavramının yanı sıra belge kavramına da değinilmiştir. Senet, kesin delil olmasına karşın belge kesin delil olmak zorunda değildir. Belge konusunda, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁵'nin 3'üncü maddesinin (d) bendinde yer alan tanıma uygun olarak uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları belge olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca, HMK ile güvenli elektronik imza ile oluşturulan veriler adi senet gücünde sayılmış, güvenli elektronik imzalı verinin inkârı halinde, inkâr eden dinlendikten sonra bir kanaate varılamamışsa, bilirkişi incelemesi yapılacağı kabul edilmiştir.

⁴ RG., 634, 04.07.1927

⁵ RG., 25269, 24.10.2003

Yemin konusunda ise HMK ile re'sen yemin kaldırılmış ve yeminin şekli yeniden düzenlenmiştir. Yeminin tam anlamıyla gerçek bir delil olmaması ve kişinin vicdanına yönelik olması sebebiyle, yemin konusundaki riski dilerse tarafın alması amacıyla hâkimin yemin teklifi kaldırılarak sadece taraf yemini düzenlenmiştir. Taraflar isterse yemin teklif edebilecektir. Yeminin şeklinde ise, sadece belirli bir inanca yönelik değil, “kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine” denilmek suretiyle daha genel ifadelerle yer verilmiştir.

Takdiri deliller, kanun ile ispat gücü ve değeri belirlenmeyen ve tamamen hâkimin değerlendirmesine bırakılan, yasal bir ölçütü bulunmayan delillerdir (Konuralp, 2010:140). Bu delillerin, hâkimi bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Hâkim bu tür deliller ile karşılaştığında gösterilen delillerden bağımsız olarak uyuşmazlık hakkında serbestçe değerlendirme yapar ve uyuşmazlığı çözüme kavuşturur. Bir uyuşmazlığı takdiri delillere göre çözmek durumunda kalan hâkim genel hukuk mantığı, yaşam deneyimleri ve hayatın olağan akışına ilişkin hususlardan yararlanarak hükmünü verir (Gözübüyük, 2005:460). Tanık beyanı, bilirkişi görüşü, keşif ve özel hüküm olmak üzere dört adet takdiri delil bulunmaktadır.

1.6.3.2. Kanunî Delil – Akdî Delil

Kanunî delil ile akdî delil arasındaki ayrımın esas noktası, yargılama sürecinde sunulacak olan delillerin kanun tarafından mı yoksa davanın taraflarınca mı belirleneceğinden kaynaklanmaktadır (Görkem, 2008:32).

Bir uyuşmazlıkta hangi delillerin kullanılabilceğinin kanunda açıkça düzenlenmesi halinde kanunî delilden söz edilebilir. Kanunî delil, bazen kesin delil anlamında da kullanılmaktadır (Karakoç, 1997:17).

Akdî deliller, tarafların uyuşmazlık çıkmadan önce veya uyuşmazlık çıkmasına karşın delillerin ikame zamanından önce kendi aralarında hangi delillerin ispat vasıtası olarak kullanılabilceğini belirlemeleri durumunda söz konusu olur (Görkem, 2008:32). Medeni yargılama hukukundaki delil sözleşmeleri buna örnek olarak gösterilebilir. Vergi yargılaması hukukunda akdi delillere yer verilmemiş

olmasına rağmen, Karakoç, uzlaşılan vergi ve ceza aleyhine dava açılması durumunda, uzlaşma tutanağını akdi delil olarak kabul edilebilir bulmaktadır.

1.6.3.3. Bağlı Delil – Serbest Delil

Bağlı delil, hâkimin takdir hakkının bulunmadığı, uyuşmazlığın önceden belirlenmiş delillerle çözümlenmesi esasına dayanan delildir. Bu bir manada kesin delil ve kanunî delil anlamlarına da gelmektedir.

Serbest delil, bağlı delillerin aksine uyuşmazlığın çözümünde hangi delillerin kullanılabilceği önceden belirlenmemiş ve hâkimin serbestçe takdir edeceği delillerdir. Serbest delillerin sayısı, şekli ve değerlendirilmesi bakımından bir sınırlama yoktur. Hâkim ileri sürülen delilerin ispat gücünü, olayın özelliğini göz önünde bulundurarak ve tecrübelerinden faydalanarak serbestçe takdir eder (Bayrak, 1969:30).

1.6.3.4. Doğrudan Delil – Dolaylı Delil

Delilin ispata konu olan vakiyla ilişkisi doğrudan ise o delil doğrudan delil niteliğindedir. Yani, beş duyu organı ile uyuşmazlık konusu olaya ilişkin olarak toplanan bilgilerin hepsi doğrudan delildir.

Delilin uyuşmazlık konusu olayla ilgisinin doğrudan olmaması, yani bir bilgi ile başka bir delile ulaşılabilir olması halinde, bu bilgiye dolaylı delil denilmektedir. Dolaylı deliller, ispatlanması gereken konu için kesinlik arz etmez.

Bazı durumlarda dolaylı delillerden yola çıkılarak doğrudan delil elde edilebilir. Dolaylı delilin hukuka aykırı bir yolla elde edilmesi doğrudan delilin sıhhatine etki etmez. Örneğin, bir sanığın evinde hukuka aykırı bir biçimde yapılan aramada ele geçirilen ruhsatsız silah nedeniyle sanığın ceza almasına bir engel bulunmamalıdır.

1.6.3.5. Kişisel Delil – Nesnel Delil

Kişisel deliller, bir uyumsuzlığa ilişkin olarak kişisel bilgileri olanlar tarafından verilen, bilimsellikten uzak, kişi kaynaklı delillerdir. Nesnel deliller ise uyumsuzluk konusu olayla ilgili olarak ortaya çıkan veya çıkartılan işaret, iz gibi objektif delillerdir (Tosun, 1984:610).

1.6.3.6. Sınırlı Delil – Sınırsız Delil

Sınırlı delil, yargılama hukukunda bazı sınırlamalara tabi olarak kabul edilen delillerdir. Bu sınırlamaların meydana gelmesi halinde delil olarak nitelendirilebilmekte, aksi halde delil niteliğini haiz olamamaktadır. Buna örnek olarak, vergi yargılama hukukundaki tanık beyanı delilini söylemek mümkündür. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁶ (VUK) m3/B-2'ye göre tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabi olması gerekmektedir (Karakoç, 1997:21).

Sınırsız deliller, delil olarak kabul edilmeleri her hangi bir sınırlandırma ve şarta bağlı tutulmamış olan delillerdir. Niteliği gereği delil olabilmesi halinde delil olarak kabul edilecektir. Bu tür delillerin tipik örneği ceza ve medeni hukuk yargılamasındaki tanık beyanıdır. Zira ceza ve medeni yargılama hukukunda tanıklık için herhangi bir şart ve sınırlama bulunmamaktadır (Karakoç, 1997:21).

1.6.3.7. Yasak Delil – Yasak Olmayan Delil

Yasak delil ve yasak olmayan delil ayrımında önemli olan husus delilin elde edilmesinin ve kullanılmasının yasak olup olmadığıdır. Bazı deliller bir yargılama hukukunda geçerli kabul edilirken, başka bir yargılama hukukunda geçerli kabul edilmemektedir. Örnek vermek gerekirse, yemin vergi yargılama hukukunda hiçbir şekilde delil olarak kullanılamamakta olup, bunun nedeni vergi yargılamasında yemine delil niteliği tanınmamasıdır.

⁶ RG., 10705, 10.11.1961

Yasak delillerin hukuka aykırı deliller olduğunu da söylemek mümkündür. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işletmek yoluyla elde edilen deliller ile hukuka aykırı bir şekilde, örneğin telefonların dinlenmesi yoluyla elde edilen delilleri yasak deliller olarak kabul etmek mümkündür. Ancak, elde edilme yöntemi yasak olmasına rağmen yasak yollarla elde edilen delillerin veya bu deliller aracılığıyla elde edilen delillerin değerlendirilmesinin yasak olduğunu söylemek mümkün değildir. Zira yasak yolla da olsa olayın gerçek mahiyetini ortaya koyan bir delilin hükme esas alınmayacağı kabul edilemez. Mahkeme, kendisine sunulan ve elde ettiği tüm bilgi ve belgeler ile yargılamanın genel durumundan ortaya çıkan kanaate göre karar verecektir ve bu kanaatin oluşmasında yasak yollardan elde edilen delillerin herhangi bir etkisinin olmayacağı düşünülemez (Karakoç, 1997:22).

1.6.3.8. Re'sen Müracaat Edilebilen Delil – Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil

Hâkimin delil toplama konusunda sahip olduğu serbestliğe göre yapılan bu ayırmada, hâkim ihtiyaç duyduğu delilleri kendisi toplayarak yargılama sürecine dahil ediyor ise, bu delillere re'sen müracaat edilebilen deliller denir.

Taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olduğu durumlarda, hâkim tarafların talebi ile bağlı olduğunda, dolayısıyla hâkim tarafından re'sen delil toplama mümkün olmadığında delillere re'sen müracaat edilememektedir.

İdari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, hâkim bütün delillere re'sen müracaat edebilir. Dolayısıyla vergi yargılama hukukunda re'sen müracaat edilebilen deliller ağırlıktadır (Görkem, 2008:34).

1.6.3.9. Ekonomik Delil – Maddi Delil

Vergi yargılama hukukuna özgü bir ayırım olan ekonomik delil – maddi delil ayrımı belirsizliğini korumaktadır. Henüz, tam olarak belirginleşmemiş bu ayırmada neyin amaçlandığı açık bir şekilde anlaşılamamaktadır (Karakoç, 1997:25).

Bu ayırmada yorum ile ispat, yorum ile delil birbirine karıştırılmaktadır. Zira vergi yargılama hukukunda ekonomik yorum kavramı var olmasına karşın, ekonomik delil diye bir kavram bulunmamaktadır (Şanver, 1981:64).

1.7. Delil Sistemleri

Uyuşmazlık konusu olayların hangi tür delillerle ispat edilebileceği hususunu içeren delil sistemleri, kanunî, takdiri, dini ve ilmi delil sistemleri olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

1.7.1. Kanunî Delil Sistemi

Bu sistemde önceden belirlenmiş konu ve olaylar kanunlarla belirlenmiş delillerle ispat edilebilmekte olup, bu şekilde elde edilen delillerle ispatlanan durum hâkimi bağlamaktadır. Bu itibarla, ispat edilecek husus ancak kanunun öngördüğü şartları taşıyan delillerle ispat edilebilir. Bu deliller dışındaki deliller kabul edilemez. Ayrıca bazı delillerin varlığı halinde başka herhangi bir değerlendirmeye, incelemeye ve derinlemesine araştırmaya gerek görülmezsiniz uyuşmazlık konusu olay ispatlanmış sayılmaktadır (Karakoç, 1997:27).

Kanunî delil sistemi, tarafların uyuşmazlık çıkmadan önce delil sağlayabilecekleri nitelikte bulunan özel hukuk alanında yer bulmaktadır. Zira bu alanda uyuşmazlıkların konusunu hukuki işlemler oluşturmaktadır.

1.7.2. Takdiri Delil Sistemi

Takdiri delil sistemi, hem delillerin serbestçe değerlendirilmesi hem de delil serbestisi esasına dayanır. Bu delil sisteminde uyuşmazlık konusu olayın ispatı her türlü delille sağlanabilir. Bu sistemde hâkim hiçbir sınırlamaya tabi olmadan delilleri dilediği gibi takdir yetkisine sahiptir (Belgesay, 1940:80).

Re'sen araştırma ilkesinin kabul edildiği ceza ve idari yargılama hukukunda takdiri delil sistemi uygulanmaktadır. Çünkü kamu yararının baskın olduğu ceza ve idari yargılama hukukunda uyuşmazlık konusu olayın ispatlanabilmesi için kanunda önceden belirlenmiş delillerin yerine, delil olma niteliğini haiz her şeyin delil olması kabul edilmiştir (Karakoç, 1997:28).

1.7.3. Dini Delil Sistemi

Cezaların, işlenen günahlara karşılık olarak çektirildiği dönemlerde, Allah'ın iradesini ortaya koyduğuna inanılan bir takım yöntemlerle suçluların ortaya çıkarılacağı düşünülüyordu. Orta çağda uygulanan düello ile Allah'ın suçsuz olana yardım ettiği, dolayısıyla Allah'ın iradesiyle suçlunun düello sonucu öleceği inancı hâkimdi. Bu sistem günümüzdeki hukuk sistemlerinde hiçbir şekilde kabul görmemektedir (Belgesay, 1940:76).

1.7.4. İlmî Delil Sistemi

İlmî delil sistemi ile olayın gerçek mahiyetinin bilimin bütün olanaklarından faydalanılarak ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Günümüzde stenografi, her türlü tıbbi analizler bilimsel ispat vasıtaları arasında sayılabilir (Belgesay, 1940:77-78). Görüldüğü üzere, ilmî delil sistemi diğer delil sistemlerini destekleyici bir mahiyete sahiptir.

2. HUKUKUN FARKLI ALANLARINDA İSPAT VE DELİL

2.1. Hukuk Yargılamasında İspat ve Delil

HUMK'nda ispat yükü kavramına değinilmemişti. Buna karşılık medeni hukuk anlamındaki haklar Türk Medeni Kanunu¹ (TMK)'nda düzenlendiği için, bu hakların hangi delillerle nasıl ispat edileceği konusunun da TMK'da düzenlenmesi gerektiğinden hareketle, 4721 sayılı TMK'nun başlangıç bölümünde ispat yükü düzenlenmiştir (Konuralp, 2009:15). HUMK'nun yürürlükte olduğu dönemde, TMK m.5 uyarınca, bu Kanundaki genel hükümler uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuka uygulanabildiğinden, TMK'nun m.6'da yer alan, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça taraflardan her birinin, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlü olduğu yönündeki hükmü esas alınarak ispat yükü konusu incelenmekteydi (Tıgılı, 2012:230-266).

01.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren HMK m.190'da ispat yükü ayrı bir madde halinde düzenlenerek usul kanununda bulunması gereken bu eksiklik giderilmiştir. Bu maddede TMK'nun 6'ncı maddesindeki düzenlemeye paralel olarak, özel bir düzenleme bulunmaması halinde ispat yükünün, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkararak tarafa ait olduğu belirtilmektedir. İkinci fıkrada da kanunî karine hususunda düzenleme getirilerek; kanunî bir karineye dayanan tarafın, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altında olduğu, kanundaki istisnalar dışında (kesin kanunî karineler) kanunî karinelerin aksinin ispat edilebileceği ifade edilmiştir (Tıgılı, 2012:230-266).

Dava konusu yapılan hakkın (mesela alacağın) gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukukun o hakkın doğumunu veya sona ermesini kendine bağladığı vakıaların doğru olup olmadığının tespit edilmesi sonucunda mümkün olmaktadır. Davanın tarafları, dayandığı vakıaların doğru olduğunu veya karşı tarafın dayandığı vakıaların doğru olmadığını ispat ederek davayı kazanır veya davanın reddine sağlayabilirler.

¹ RG., 24607, 18.12.2001

Davacı, davasında ne kadar haklı olursa olsun, davasını dayandırdığı vakıaları ispat edemez veya ispat eder de davalı bunların hilafını ispat ederse, davayı kaybeder. Bu nedenle, davada ispat çok önemli bir yere sahip bulunmaktadır (Kuru vd., 2011:368).

2.1.1. İspat Yükü

İspat yükü genel anlamda, uyuşmazlık konusu maddi olay ve olguların kimin tarafından ispatlanması gerektiğini ifade eder (Kuru vd., 2011:342). Bir hukuk kuralının davada uygulanması bu hukuk kuralında düzenlenmiş olan vakıaların gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. İspat yüküne ilişkin kurallar, bir davada taraflardan birinin iddia ettiği bir vakıanın varlığı ve yokluğu konusunda hâkimin kanaat edinemediği bir halde hangi taraf aleyhine karar vereceğini belirleyen kurallardır. Bir diğer ifadeyle ispat yükü, tarafların iddia ve savunmalarını dayandırdıkları bir vakıanın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispat edilememesi halinde aleyhe bir kararla karşılaşma riskidir (Konuralp, 2010:138; Karakoç, 2012:870).

Kendisine ispat yükü düşen taraf için bu bir yükümlülük değildir. İspat yükü üzerine düşen kimse hakkında ifaya zorlama ya da tazminat gibi bir hukuk yaptırımı da uygulanamaz. Sadece kendisine ispat yükü düşen taraf o vakıayı ispat edememiş sayılır ve aleyhe karar riskiyle karşı karşıya kalır (Pekcanıtez vd., 2011:391).

İspat yükü, objektif ve sübjektif ispat yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Objektif ispat yükü, hükme esas alınacak vakıaların ispat edilememesi durumunda belirsizliğin riskini hangi tarafın taşıdığını gösterir. Objektif ispat yükünü taşıyan taraf iddiasını ispatlayamazsa davayı kaybeder (Taşpınar, 2001:392). Sübjektif ispat yükü bir diğer adıyla delil ikame yükü ise, çekişmeli hususların ispatı için hangi tarafın delil göstereceğini belirler. Re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda hâkim gerekli görür ise vereceği bir ara karar ile taraflardan veya ilgili yerlerden delilleri kendisi temin yoluna gidebilir. Ayrıca, delil temini amacıyla hâkim tarafından verilen ara kararında, karar gereğinin yerine getirilmemesinin verilecek karar üzerindeki etkisi önceden takdir edilir ve kendisinden bilgi ve belge istenen (delil sunması istenen) tarafa bildirilir (Taşpınar, 2001:164). Diğer taraftan, davanın

tarafı olmayan şahıs veya kurumlardan bilgi belge istenilmesi durumunda karar gereğinin yerine getirilmemesinin külfeti davanın taraflarına yüklenilemez.

2.1.2. İspat Yükünde Genel Kural

İspat yükü ile ilgili genel kural HMK m.190'da, "*İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkararak tarafa aittir.*" denilmek suretiyle ifade edilmiştir. Kanunda aksi yönde bir düzenleme bulunmadığı müddetçe davada bir vakıaya dayanarak, bu vakıanın varlığından kendi lehine bir hukuki sonuç çıkarmaya çalışan taraf genel kural uyarınca dayandığı vakıayı ispat yükü altındadır.

Diğer taraftan, HMK'ndaki düzenlemeye benzer bir şekilde ispat yükü ile ilgili genel kural TMK m.6'da "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*" şeklinde ifade edilmiştir (Taşpınar, 2001:164).

Madde metninden de anlaşıldığı üzere vakıayı kimin ileri sürdüğünün bir önemi bulunmamaktadır. Vakıayı ileri süren taraf değil, bu vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkararak, yani vakıadan yararlanan tarafa ispat yükü düşmektedir.

Bir davada davacı lehine normlar bulunabileceği gibi davalı lehine de normlar bulunabilir. Davacı veya davalının lehine sonuç doğuran her norm, ancak bu normun uygulanmasını sağlayacak somut olayların gerçekleşmiş olduğunun tespiti halinde uygulanabilecektir. Dolayısıyla, bir normun uygulanması yönünde talep ve iddiası bulunan taraf, o normun uygulanmasını sağlayacak olayların ispatsızlık riskini de taşımak durumundadır (Umar ve Yılmaz, 1980:50).

İspat yükü kural olarak ilk önce davacıya düşer. Zira vakıayı ilk defa ileri süren ve bu vakıadan lehine sonuç çıkarmaya çalışan davacıdır. Fakat ispat yükünün davada tarafların rolü ile bir ilgisi yoktur (Kuru vd., 2011:372). İspat yükü tarafların ileriye sürdükleri vakıalara göre değişiklik gösterir. Örneğin, boşanma davasında davacı, ileri sürdüğü boşanma nedeni olan koşul vakıayı ispat yükü altındadır. Böyle

bir davada davalı, zaman aşımı def'inde bulunursa, zaman aşımı süresinin dolduğunu davalı ispat etmek durumundadır. Eğer davalı zaman aşımı süresinin dolduğunu ispat ederse, buna karşılık davalı zaman aşımının kesildiği veya durduğunu iddia ederek, zaman aşımı süresinin dolmadığını ispat etmek durumunda kalacaktır. Görüldüğü gibi ispat yükü tarafların davadaki konumları ile ilgili değil, iddia ettikleri vakıalar ile ilgili bir husustur. Genel bir tabir olan iddia edenin iddiasını ispat etmesi gerektiği hususu ispat yükünü belirlemek açısından yetersiz, genel bir kural olduğunun savunulması ise tamamen yanlış olacaktır (Pekcanitez vd., 2011:444-445).

2.1.3. Genel Kuralın İstisnaları

Yukarıda yer verilen genel kuralın da bazı istisnaları vardır. Bu durumlarda, ispat yükü hak iddiasında bulunan tarafa değil karşı tarafa ait olmaktadır.

2.1.3.1. İspat Yükünün Kanunla Belirlenmesi

Bazı durumlarda ispat yükünün kimde olduğu, özel kanunlarla belirlenmiş olabilir. Bu hallerde ispat yükünün kime ait olduğunu araştırmaya gerek yoktur. İspat yükü, kanunun gösterdiği kişilere düşer. Örneğin, Türk Borçlar Kanunu¹ (TBK)'nin 96'ncı maddesine göre sözleşmeyi yerine getirmeyen borçlunun, bundan doğan zararı ödemekten kurtulabilmesi için, kendisine hiçbir kusurun isnat edilemeyeceğini ispat etmesi gerekir. TBK hükümlerine göre ifayı ispat borçluya aittir. Yine, motorlu kara taşıt aracı işletenin aleyhine açılan bir tazminat davasında kişinin sorumluluktan kurtulabilmesi için, zararın mücbir sebepten veya kazaya uğrayanın veya üçüncü kişinin ağır kusurlarından ileri geldiğini veya kendisinin veya fiil ve hareketinden sorumlu olduğu kimselerin kusurunun bulunmadığını ispat etmesi gerekir (Konuralp, 2010:138).

2.1.3.2. Normal Durumun İspatı

Bir olayda, var olması normal olan bir duruma dayanan tarafın bunu ayrıca ispat etmesi gerekmez. Normal durumun aksini iddia eden taraf bu durumu ispatla mükelleftir. Doktrinde, normal ve mutad bir duruma dayananın ispat yükünü

¹ RG., 27836, 04.02.2011

taşımadığı yönündeki ilkenin, genel kuralın bir istisnası olmadığı, bu ilkenin ancak tecrübe kuralları aracılığıyla hüküm tarafından sonuç çıkarmada kullanılacak fiili bir karineyi ifade etmekte olduğunu savunanlar da bulunmaktadır (Pekcanitez vd., 2011:444-445).

Üzerine imza atılmış senedin aradaki anlaşmaya aykırı doldurulduğu iddiası, sözleşme yapılırken, sözleşmenin karşı tarafının sözleşme ehliyetinin bulunmadığı yönündeki iddia veya başkasının arsasına inşaat yapanın iyiniyetli olduğu yönündeki savunması normal durumun aksine yönelik iddialara örnek olarak gösterilebilir. Bunları iddia edenler, davacı veya davalı olduklarına bakılmaksızın normal durumun aksini iddia ettiği için ispat yükü altındadır (Tığlı, 2012:230-266).

2.1.3.3. İspat Yükü Sözleşmeleri

Tarafların uyuşmazlığa konu hak üzerinde serbestçe tasarruf edebildiği hallerde, bu hakkın nasıl ve kim tarafından ispat edileceğini de aralarında düzenleyecekleri bir ispat yükü sözleşmesi ile belirleyebilirler.

İspat yükü sözleşmesinin geçerli olabilmesi için, tarafların uyuşmazlığa konu hak üzerinde serbestçe tasarruf edebilmeleri ve vakıaların önceden belirlenmiş olması gerekir. Posta makbuzlarının ödemenin ispatı yerine geçmesi gibi, taraflar bazı olayların tartışmasız doğru olduğunun kabul edileceğini de önceden belirlemeleri mümkündür. Fakat kanunun ispata ilişkin emredici hükümlerine aykırı olan veya sözleşmelerdeki genel işlem koşullarına aykırı şekilde taraflardan birisi aleyhine getirilen ispat yükü geçersizdir (Pekcanitez vd., 2011:446).

2.1.3.4. Karine

İspat yükü ile ilgili olarak genel kuralın bir diğer istisnası da karinelere aittir. Karine, belli bir olaydan, belli olmayan diğer bir olay için çıkarılan sonuç olarak tanımlanabilir (Kuru vd., 2011:374; Karakoç, 2012:877). İspat hukukunda karine, vasıtalı deliller ile ispat edilen bir olayın, ispat edilemeyen sonucudur (Pekcanitez vd., 2011:434).

Karineye dayanan taraf, bir ölçüde karineye dayandırdığı vakıayı ispat etmek zorunda değildir. Bu yönüyle karine, kendisine dayanan taraf açısından ispat yönünden önemli bir kolaylık sağlamaktadır.

Karinenin şartları oluşmuşsa hem davacı hem de davalı karineye başvurabilir. Bu itibarla karine iki yönlü olup, sadece davacı veya davalı için öngörülmemiştir. Aslında karinenin, davada taraf olma ile herhangi bir ilgisi de bulunmamaktadır.

HMK'nun m.190/2 ile kanunî bir karineye dayanan tarafın, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altında olduğu, Kanun da öngörülen istisnalar dışında, karşı tarafın karinenin aksini ispat edebileceği öngörülmüştür. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere karineye dayanan tarafın ispat yükünden tamamen kurtulduğunun söylenmesi mümkün değildir. Karine ile ispat yükü yer değiştirmez, sadece ispatın konusu değişmektedir. Bir diğer ifadeyle, karinenin ileri sürülmesi ile normun koşul vakıaları yerine, karinenin temelini oluşturan vakıalar ispat edilecektir.

Karine ile ispat yükünün yer değiştirmeyeceği, karineye dayanan kişinin karinenin temelini oluşturan vakıanın ispatı ile yetinerek karine sonucuna ilişkin ispat yükünden kurtulacağı, ispat yükünün yine bu kişi üzerinde kalmasına karşın, yer değiştirenin delil ikamesi yükü olduğu belirtilmiştir (Umar ve Yılmaz, 1980:174-177).

Karineyi, “*karine temeli*” ve “*karine sonucu*” şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutarsak, zilyetliğin mülkiyete karine teşkil ettiği bir durumda, zilyetlik karine temeli, mülkiyet ise karinenin sonucudur. Bu karineye dayanan taraf karinenin temelini oluşturan zilyetliği yine ispat etmek zorundadır ve bu karineyi ispat etmekle, karine sonucu olan mülkiyeti ispat etmesi gerekmemektedir (Pekcanıtez vd., 2011:434).

Karineyi “*fiili karine*” ve “*kanunî karine*” olmak üzere ikiye ayırmak da mümkündür. Bunların dışında; ispat yükü anlaşmalarının yapılması serbestliğinin bulunduğu alan içerisinde olmak şartıyla, tarafların sözleşme ile bir hakkın ispatına yönelik karineler koyma olanakları da vardır. Sözleşmeyle konan karinelerin yine taraflarca değiştirilmesi veya ortadan kaldırılabilmesi de her zaman mümkündür (Umar ve Yılmaz, 1980:170-171).

Fiili karineler, bir hukuk kuralına dayanmaksızın, belli bir olaydan belli olmayan bir olay için hâkim tarafından yaşam deneyimlerine dayanılarak çıkarılan sonuçları ifade eder. Örneğin, senedin alacaklı tarafından borçluya iade edilmesi, borcun ödendiğine karinedir. Fiili karinelerde, varlığı bilinen bir vakıadan hareketle, tecrübe kurallarına dayanan bir değerlendirme sonucu, tartışmalı olan vakıanın gerçekleşmiş olduğu kanaatine varılmaktadır (Pekcanitez vd., 2011:435). Ancak, bu kanaat kesinlik ifade etmez. Bu sebeple fiili karinelerin aksi her zaman ispat edilebilir.

Yaşam deneyimi kuralları da denilen (Kuru vd., 2011:374) fiili karinelerin herhangi bir hukuki dayanağı yoktur. Hâkim yetki ve görev alanı içinde kalan tecrübe kurallarını vakıalara uygulayarak sonuç çıkarımında bulunmaktadır (Tanrıver, 2009:575-594). Ancak bunlar hâkimin delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi sayesinde dolaylı olarak hukuk için önem taşırlar. Dolayısıyla, delillerin serbestçe değerlendirilemediği durumlarda fiili karinelere dayanılarak karar verilemez (Umar ve Yılmaz, 1980:166).

Fiili karinenin iki türlü işlevinden söz edilmektedir. Birincisi, hâkim gösterilen bir delilin güvenilirlik derecesini, yani ispat gücünü, yaşam deneyimine göre belirler. İkincisi ise, hâkim hakkında herhangi bir delil gösterilmemiş olayın doğruluğunu yaşam deneyimi kurallarına dayanarak kabul edebilir. Bu durumda delil gösterme yükü o olayın aksini ileri süren tarafa geçer. Örneğin, evde bulunan dikiş makinesi ailenin başka bir bireyi tarafından bedeli ödenerek alınmış olsa bile, niteliği gereği kadın tarafından kullanılan bir eşya olması itibariyle yaşam deneyimi kurallarına göre bu malın kadın için alınmış olduğu kabul edilebilir (Umar ve Yılmaz, 1980:166-167).

Kanunî karine ise ispat yükünün gerçek anlamda istisnasını oluşturur. Kanunî karine, belli bir olaydan belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır (Kuru vd., 2011:374). Hâkim kanunî karineyi tarafların ileri sürmesine gerek bulunmaksızın kendiliğinden uygular. Bir diğer ifadeyle, kanunî karinenin uygulanması için tespit edilmesi gereken vakıa yani karinenin temeli mahkemeye sunulmuş ise, hâkim karineyi dikkate alarak, re'sen olaya uygulayacaktır. Bu

yönüyle yasal karinenin hâkimi bağlayıcı niteliği bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak, karinenin uygulanmaması veya yanlış uygulanması kanuna aykırılık teşkil eder (Umar ve Yılmaz, 1980:177).

Kanunî karine aksinin ispatının mümkün olup olmamasına göre kesin ve adi olmak üzere ikiye ayrılır (Umar ve Yılmaz, 1980:167). Kanunda açıklık bulunmayan bütün durumlarda, karinenin kesin değil, adi karine olduğu kabul edilmelidir. Çünkü bir karinenin kesin karine olabilmesi için yasada açıkça kesin olduğunun belirtilmesi gerekir (Umar ve Yılmaz, 1980:172). Nitekim HMK m.190/2 hükmü ile kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı tarafın kanunî karinenin aksini ispat edebileceği öngörülmek suretiyle bu durum açıkça belirtilmiştir.

Kanunen aksinin ispatı mümkün olmayan karineler, kesin kanunî karinelere dir. Örneğin; TMK m.1020 hükmü uyarınca hiç kimse tapu sicilinde kayıtlı olan bir durumun kendisi tarafından bilinmediği yolunda bir iddia ileri süremez. TBK m.39'a göre, yanılma veya aldatma sebebiyle ya da korkutulma sonucunda sözleşme yapan taraf, yanılma veya aldatmayı öğrendiği ya da korkutmanın etkisinin ortadan kalktığı andan başlayarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını bildirmez veya verdiği şeyi geri istemezse, sözleşmeyi onamış sayılır (Tıgılı, 2012:230-266).

Kesin karinelerin davada ileri sürülmesi halinde, karşı tarafın savunma yönünden olanakları dardır. Bu tür karinelerde karine sonucunun aksi ispat edilemez. Ancak karine temelini oluşturan olayın yokluğunu ispat etmek, veya hiç değilse karine temelini oluşturan bu olayın varlığına yönelik ileri sürülen delillerin çürütülmesini sağlamak suretiyle kendini savunabilir (Umar ve Yılmaz, 1980:174).

Adi kanunî karineler ise aksi ispat edilebilen karineler olup, aksi ispat edilinceye kadar delil olma özelliğini korurlar (Kuru vd., 2011:375). Adi karineye örnek olarak, resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağına ilişkin TMK m.7 ile birden fazla kişiden hangisinin önce veya sonra öldüğü ispat edilememesi halinde, hepsinin aynı anda ölmüş sayılacağına ilişkin 29/2'nci maddesi, 285'inci madde de yer alan babalık karinesi, menkul bir malın zilyedinin onun maliki sayılacağına ilişkin 985'inci maddesi, taşınmazlarda tescilin

mülkiyete karine olduğuna ilişkin 992'inci maddesi, hacizdeki istihkak davalarında, bir malı elinde bulunduran kimsenin onun maliki sayılacağı yönündeki 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu²'nin 97/a maddesi, faiz ve kira bedeli gibi dönemsel edimlerden biri için alacaklı tarafından çekince belirtilmeksizin makbuz verilmesi halinde önceki dönemlerdeki edimlerinde ifa edilmiş sayılacağına dair TBK m.104'ü göstermek mümkündür (Tıǧlı, 2012:230-266).

Adi kanunî karinenin ileri sürülmesi halinde, davada karşı tarafın kendisini savunmak için önünde seçim imkânı bulunmakta olup, dilerse karine temelini, dilerse de karine sonucunun aksini ispat edebilir (Umar ve Yılmaz, 1980:174). Örneğin babalık karinesinde ya çocuğun evliliğın devamı sürecinde veya sona ermesinden itibaren üç yüz gün içinde doğmamış olduğunu ispat ederek veya DNA analizi gibi bir delille çocuğın babası olmadığını ispat ederek karineyi çürütmüş olur (Tıǧlı, 2012:230-266).

2.1.4. Karşı İspat ve İspat Yüküne Etkisi

HMK m.191'de, diğeri tarafın, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabileceğii, karşı ispat faaliyeti için delil sunan tarafın ispat yükünü üzerine almış sayılmayacağı belirtilmek suretiyle karşı ispat kavramına yer verilmiştir.

Örneğın, tazminat davalarında ispat yükü altındaki davacı, davalının kusurunu ispata çalışırken, davalı daha ispat yükü yer değıştirmeden, olayda kendisinin kusursuz olduğu yönünde deliller ikame etmesi bir karşı ispat faaliyetidir. Davalı tarafından kendisinin kusursuz olduğu yönünde sunulan delillere itibar edilmemesi durumunda ispat yükü davalıya geçmiş değıldir. Öncelikle, davacı tarafından davalının kusurunun ispatlanması gerekmektedir.

Karşı delil gösterilmesindeki amaç, ispat yükü kendisinde olan karşı tarafın iddiasını ispat etmesini en baştan güçleştirmeye çalışmaktır. Karşı delil gösterilmesi

² RG., 2128, 19.06.1932

ile hâkim her iki tarafın gösterdiği delilleri birlikte değerlendirecek ve yargılama süresi de bu sayede kısalmış olacaktır (Tıǧlı, 2012:230-266).

2.1.5. İkrar ve İspat Yüküne Etkisi

HMK m.188’de “Tarafların veya vekillerinin mahkeme önünde ikrar ettikleri vakıalar, çekişmeli olmaktan çıkar ve ispatı gerekmez.” şeklinde düzenlenen ikrarı, bir tarafın veya vekilinin mahkeme önünde kendi aleyhine olarak ileri sürülen bir vakıanın doğru olduğunu açıklayan, karşı tarafın kabulüne veya mahkemenin uygun bulmasına bağlı olmayan tek taraflı usuli bir işlem olarak tanımlamak mümkündür (Umar ve Yılmaz, 1980:191; Kuru vd., 2011:382). İkrar beyanı ile ikrara konu vakıa çekişmeli olmaktan çıkmakta ve artık ispata gerek bulunmamaktadır. Bu yönüyle ikrar uyumsuzluğu çözücü bir fonksiyona sahiptir (Konuralp, 2009:11).

HMK’unda belirtildiği üzere sadece taraflar değil vekiller de ikrarda bulunabilirler. Ancak aleyhe ileri sürülen bir vakıa hakkında ikrarda bulunulabilir, lehine olan bir olay hakkındaki kabul yönünde yapılan açıklama ikrar değildir.

İkrar sadece taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı hukuk davalarında muteberdir. Hâkimin re’sen araştırma yaptığı davalarda tarafların davaya konu bir olay hakkında ikrarda bulunmaları o olayı çekişmesiz hale getirmez. Yine HMK m.188/3 uyarınca tarafların serbestçe müzakere etmelerini sağlamak amacıyla sulh görüşmeleri sırasında yapılan ikrarın tarafları bağlamayacağı öngörülmüştür.

İkrarın delil mi olduğu, feragat niteliğinde mi olduğu yoksa usuli bir işlem mi olduğu hususu doktrinde tartışmalıdır. Tıǧlı’ya göre, ikrarın yeni HMK’unda deliller arasında sayılmaması ve “*İspat ve Deliller*” başlıklı Dördüncü Kısımın, “*Genel Hükümlere* ilişkin Birinci Bölümünde ve “*İspatın Konusu*” kenar başlıklı 187’nci maddesinden sonra düzenlenmiş olması karşısında ikrarın deliller arasında yer almadığının kabulü gerekir. Yeni HMK sistemi ve ikrarın düzenleniş biçimi dikkate alındığında, Kanun da ikrarın tek taraflı usuli bir işlem olarak kabul edildiğinin ortaya çıktığı görülmektedir (Tıǧlı, 2012:230-266). Kaldı ki, ikrarla bir vakıa çekişmeli olmaktan çıkacağından, ispata da delile de artık ihtiyaç duyulmayacaktır. Hâlbuki ispatın konusunu tarafların üzerinde anlaşılmadıkları

çekişmeli vakıalar oluşturmaktadır. Olay bu yönüyle de ele alındığında ikrarın, delil olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.

İkrar, davanın kabulüne çok benzemekle birlikte aralarında bazı farklar vardır. Davanın kabulünde, karşı tarafın ileri sürdüğü vakıalara değil, onlardan çıkardığı talep sonucuna rıza gösterilmektedir (Kuru vd., 2011:382). Hâlbuki ikrar, diğer tarafın istem sonucunu haklı kılan vakıalara ilişkin olarak yapılmaktadır. Bir davada birden fazla vakıanın gerçekleşmesi ile bir hukuki sonuç da gerçekleşebilir. Dolayısıyla sadece bir ya da birkaç vakıanın ikrar edilmiş olması, davanın da kabul edildiği anlamını taşımaz. Nitekim Yargıtay davayı kabulün davayı ikrardan farklı olduğunu, ikrar ile bir vakıanın doğru olduğunu bildirildiğini, davayı kabulde ise davacının dava dilekçesindeki talep sonucuna, yani davacının ileri sürdüğü bütün vakılardan çıkarmış olduğu sonuca rıza gösterildiğini söylemiştir³.

Mülga HUMK'nda yer alan mahkeme dışı ikrar HMK'nda düzenlenmemiştir. Bunun sebebi, mahkeme dışı ikrarın tek başına, sadece takdiri delillerle ispatın mümkün olduğu hâllerde delil olarak mahkemeye sunulabilen bir işlem olmasıdır ki bu ikrarın da yine delillerle ispatı gerekir. Mahkeme dışında yapılan ikrar, özellikle bir senede ve belgeye bağlanmışsa, artık ikrardan değil senetten söz etmek gerekir (Tıgılı, 2012:230-266). Örneğin, bir kimse, diğerine borçlu olduğunu beyan ettikten sonra, bunu yazıya döküp imzalamışsa, daha sonra açılacak davada bu belge mahkeme dışındaki bir ikrar değil, ikrarı içeren bir senet olarak kabul edilecektir. Şüphesiz bu belgelendirme, başka bir mahkeme önünde veya resmi bir makam, örneğin noter huzurunda da gerçekleşebilir (Pekcanitez vd., 2011:427).

Doktrinde bir kısım kaynaklarda karşı tarafın dava veya savunmasının temelini oluşturan olaylardan bir veya bir kaçını kabul, diğerlerini reddetme şeklinde açıklanan kısmi ikrar, ikrarın bir çeşidi olarak ayrı bir başlık altında incelenmiştir (Umar ve Yılmaz, 1980:199).

İkrarın ispat yüküne etkisi yönünden, basit ikrar, vasıflı ikrar ve bileşik ikrar olmak üzere üçe ayırmak mümkündür. Davada bir tarafın kendi aleyhine olarak ileri

³ Yargıtay 12. HD., E. 2009/18436, K. 2009/19628, 20.10.2009

sürülen vakıanın doğruluğunu “*doğru, ancak*”, “*ya da*”, “*ama*”, “*fakat*” gibi hiçbir ekleme yapılmaksızın beyan etmesi durumunda basit (adi) ikrardan söz edilir. Davacının uyuşmazlığa konu malı emaneten verdiği iddiasının davalı tarafından hiçbir kayıt ve şart belirtilmeksizin kabul edilmesi hali basit ikrara örnektir. Basit ikrar ile, ikrara konu vakıanın iddia eden tarafça ispatına gerek kalmaz. Zira artık basit ikrara konu vakıa çekişmesiz hale gelmiş olur (Tıgılı, 2012:230-266).

Vasıflı ikrar ya da gerekçeli ikrarda ikrar eden, karşı tarafın ileri sürdüğü ve aleyhine olan vakıanın doğruluğunu beyan etmekle beraber, aynı zamanda karşı tarafın istemine hak vermeyen bir açıklama da yapar. Başka bir deyişle, vasıflı ikrarda, ileri sürülen olay doğrulanmakla beraber, karşı tarafça ileri sürülenden farklı bir vasfının olduğu iddia edilmektedir (Pekcanitez vd., 2011:427; Umar ve Yılmaz, 1980:200). Örneğin davalı, davaya konu malı teslim aldığını, ancak davacının iddia ettiği gibi emanet olarak değil bağışlama olarak aldığını bildirmesi bir vasıflı ikrardır. Bu tür vasıflı ikrar söz konusu olduğunda, olayı iddia eden davacı olayın kendi iddia ettiği şekil ve nitelikte olduğunu ispat etmekle yükümlüdür.

Mürekkep ikrar olarak da adlandırılan bileşik ikrar, davada karşı tarafın iddia veya savunmasına dayanak olarak gösterdiği vakıanın tamamen kabul edilmesiyle birlikte, bu olay sebebiyle çıkarılmak istenen hukuksal sonucun doğumunu engelleyen veya onu düşüren yahut kullanılmasını felce uğratan diğer bir olay iddiası da eklenerek yapılan ikrardır (Umar ve Yılmaz, 1980:201). Davalının “*davacının bana verdiği beş bin lirayı davacıdan ödünç olarak aldım, fakat ben de davacıdan beş bin lira alacaktım, bu alacağım ile borcumu takas ediyorum*” demesi bileşik ikrara örnek olarak gösterilebilir (Kuru vd., 2011:386).

Bileşik ikrarda ikrar edenin ikrarına başka bir vakıa ekleniyorken, vasıflı ikrarda herhangi bir vakıa eklenmeksizin, ikrar edilen olayın vasfına yönelik bir iddiada bulunulur. Yani, vasıflı ikrarda vakıa tektir, tartışmalı olan da o vakıanın vasfıdır, oysa bileşik ikrarda, ikrar edilen vakıyla bağlantılı ya da bağlantısız yeni bir vakıa eklemesi yapılmaktadır (Pekcanitez vd., 2011:427).

2.2. Ceza Yargılamasında İspat ve Delil

2.2.1. Ceza Yargılamasının Amacı

Ceza Muhakemesinin amacı, tarihi süreç içinde değişiklikler göstermiştir. Eski devirlerde, özellikle orta çağda amaç suçluların cezalandırılması idi. Amaç suçlunun cezalandırılması olunca da mahkemeyi bu sonuca götürebilecek her yöntem doğru kabul edilmiştir. Bu devirde suç delillerini ve suçluları saptayabilecek teknik olanakların da yetersiz olduğu düşünülecek olursa, geriye kalan en kolay yol sanığın suçunu ikrar etmesi oluyordu. İkrar ise kural olarak insanda doğal olarak var olan kendini koruma içgüdüsüne aykırıdır. Bu nedenle, son derece istisnai durumlarda, sanığın serbest iradesinin mahsulü bir ikrardan söz etmek mümkün olabilmektedir. O halde temeli sanığın ikrarına dayanan bir muhakeme sisteminde, davaların büyük çoğunluğunda sanığın ikrarı mevcut ise, böyle bir sistemde ikrarda bulunmaktan değil, ikrara zorlanmaktan söz edilebilir (Özgen, 1988:48).

18'inci yüzyılın ikinci yarısından itibaren, ortaya çıkan felsefi akımlar ve liberalizmin de etkisiyle devlet gücünün kötüye kullanılmasının önüne geçilerek sanığın korunması muhakemenin amacı haline gelmiştir. Bugünkü ceza muhakemesinin kilometre taşlarından birisi olarak kabul edebileceğimiz masumiyet karinesi ilk olarak 1789 tarihli İnsan ve Yurttaşlık Hakları Beyannamesinde yer aldıktan sonra 1945 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve 1950 tarihli İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde de düzenlenmiştir (Kunter ve Yenisey, 2000:21). Masumiyet karinesi, Anayasanın 38'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "*suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*" şeklinde düzenlenerek kabul edilmiştir (Yıldız, 2002:89).

Günümüzde ceza muhakemesinin amacı adil yargılanma hakkına uygun bir şekilde yapılan muhakeme ile gerçeğe ulaşmak olarak tanımlanabilir. Ancak, maddi gerçeğe ulaşma amacı her ne pahasına olursa olsun ulaşılmak istenen bir hedef değildir (Kunter ve Yenisey, 2000:25). Bu amaca ulaşılırken, sanığın haklarının çiğnenmemesine özen gösterilmesi, insan onuru ve hukuk güvenliği gibi ahlaki ve hukuksal değerlerin korunması gerekmektedir (Selçuk, 1977:15-23).

Ceza muhakemesinin adil yargılanma hakkına uyularak maddi gerçekliğe ulaşılması olarak kabul edilen amacı, ispat muhakemesini de bu yönde etkilemektedir. Maddi gerçekliğe ulaşma amacının kanunî delil sistemiyle gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması ve ceza muhakemesinin bu konuda karşılaştığı zorluklar, vicdani ispat sisteminin kabulüne vesile oldu. Gerçekten de bugün geçerli olan vicdani ispat sistemi ceza muhakemesinin amacına en uygun olan sistemdir. Bu sistemde belirli suçların belirli delillerle ispatı ve delillerin ispat gücünün ne olacağı konusunda hâkime kanunla belirlenmiş emirler verilemez. Bir olayın ispatında kural olarak herşey delil olabileceği gibi, hâkim elde edilen delilleri serbestçe değerlendirmek suretiyle kanaatini oluşturacaktır. İşte bu nedenle, sanığın samimi ve aksi delillerle çürütülemeyen ikrarı dahi bir olayı tek başına ispat edebilme yeteneğine sahip olmadığı ve dolayısıyla kesin delil niteliğini haiz olmadığı kabul edilir. Ancak, hâkimin delilleri serbestçe değerlendirebilme imkânına sahip olması keyfi karar verebileceği anlamına gelmez. Hâkimin vereceği karar, mantık ve tecrübe kurallarına, bilimin verilerine uygun olması gerektiği gibi, bu karar hukuka aykırı delillere de dayanamaz (Yıldız, 2002:101-102).

Hâkim kanunî deliller ve onların kanunla belirlenmiş ispat gücüyle sınırlı olmadığı gibi, tarafların sunduğu delillerle de bağlı değildir ve re'sen delil araştırma imkânına sahiptir. Ancak bu araştırmalar yapılırken, sanık suçu ispatlanıncaya kadar masum sayılacağından, onun hak ve özgürlüklerinin çiğnenmemesine özen gösterilmelidir (Yıldız, 2002:103).

2.2.2. Ceza Yargılamasında İspat Yükü

Hukuk yargılamasında tarafların sundukları delillerle karara ulaşılmaya çalışıldığı için ispat yükü sorunu kendini göstermektedir. Ancak aynı sorun hâkimin her türlü delili araştırabildiği ceza yargılamasında bulunmamaktadır (Kunter vd., 2006:587). Delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu ve delillerin serbestçe değerlendirildiği ceza yargılamasında hâkimi somut gerçeğe götürebilecek her şey delil olarak kullanılabilir. Aynı zamanda delillerin gerçekçi, akılcı, olayı temsil edici, kanıtlayıcı ve hukuka uygun olmaları gerekir. Bu kural ceza yargılamasında şekli

duruma değil, somut gerçeğe itibar edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Aslan ve Şentürk, 2008:20-25).

2.2.3. Ceza Yargılamasında Delillerin Değerlendirilmesi

Kanunî ispat sisteminin geçerli olduğu dönemde hâkim, delillerin değerlendirilmesi konusunda serbest değildi. Kanunlar, hangi suçun hangi delillerle ispat edileceğini ve delillerin ispat kuvvetini de ihtiva eden hükümler taşıyordu. Bu nedenle çoğu zaman hâkim, sanığın suçu işlediği yönünde bir kanaate varsa da, kanunun aradığı sayı ve nitelikte delile ulaşamaması durumunda beraat kararı vermek zorunda kalıyordu (Yıldız, 2002:142-143).

Günümüzde vicdani ispat sisteminin bir sonucu ceza yargılamasında kural olarak herşeyin delil olarak kullanılabilmesi iken, diğer sonucu, hâkimin duruşmada ortaya konulan ve kendi başına elde ettiği delilleri serbestçe değerlendirebilmesidir. Bu durum 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu⁴ (CMK)'nin “Delilleri Takdir Yetkisi” başlıklı 217’nci maddesinin 1’inci fıkrasında “*Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Bu çerçevede delillerin serbestçe değerlendirilmesi, hâkimin duruşmada usulüne uygun biçimde sunulmuş ve tartışılmış delillerin ispat gücü ve bir olayın hangi koşullar altında sabit kabul edileceğine ilişkin kanunî normlarla bağlı kalmaksızın, duruşmadan edineceği kanaate göre takdir etmesi şeklinde tanımlanabilir (Yıldız, 2002:143).

Burada delillerin serbestçe değerlendirilmesi, hâkimin ondan emin olduğunu belirterek kararını herhangi bir olaya dayandırması olarak anlaşılmamalıdır. Zira böyle bir anlayış, sanığın kaderini tamamen hâkimin eline bırakmak olur. Bu nedenle, hükmün oluşturulması belirli kurallara göre olmalıdır. Hâkimin öznel nitelikteki kanaati, ancak sağlam olgulara dayanması, üçüncü kişiler tarafından benimsenmesi ve tutarlı gerekçelerden oluşması halinde hukuksal olarak hatasız bir

⁴ RG., 25673, 17.12.2004

şekilde oluştuğu kabul edilebilir. Varılan sonuçların basit varsayımlara dayandırılmaması gerekir. Hâkim, hüküm için önemli olan bütün delilleri kapsayan ve delillerin ortaya konulmasının sonuçlarını içerecek şekilde ele alıp incelemelidir. Hâkim, kanaati ile çelişkili olan delilleri atlamadan bunların kanaatini ne şekilde etkilediğini mantık kurallarına uygun bir şekilde açıklamak zorundadır (Yıldız, 2002:144).

Ceza yargılamasında deliller arasında önemlilik, öncelik sonralık, diğerine nazaran olayı daha çok ispat edebilmek anlamında bir üstünlük bulunmamaktadır. Bir diğer deyişle, ceza yargılamasında deliller hiyerarşisi diye bir kavramdan söz edilemez. Delile ispat gücünü olayın niteliğine göre hâkim takdir eder.

2.2.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesinin İstisnası - Delil Yasakları

Delil yasağından kastedilen şey, hukuka aykırı yollardan elde edilen delillerdir. Doktrinde kabul edilen görüşe göre hukuka aykırı deliller ifadesindeki “hukuka aykırılık”, sanığın temel haklarına aykırılık olarak anlaşılmalıdır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş bir delilin hüküm verilirken kullanılması istisna olmakla birlikte, adil yargılanma hakkı ihlal edilmediği müddetçe hukuka aykırı deliller yargılamada kullanılabilir. Ancak Kanunun kullanılmasını açıkça yasakladığı ve yok edilmesini emrettiği deliller ile CMK m.148’de gösterilen hallerde yasak usullerle elde edilen “ifadeler”, rıza ile verilmiş olsa dahi delil olarak değerlendirilemeyecektir (Kunter vd., 2006:986).

Delil yasakları, hukuk devleti düzeninin gereklerini yerine getirmeyi kendisine ilke edinmiş bir ceza yargılaması sisteminde, hakkın özünü oluşturan sınırlara ve temel hak ve özgürlüklere hâlel getirmeden delillerin nasıl elde edileceğini ve değerlendirileceğini belirleyen bir kullanım kılavuzu şeklinde nitelenebilir (Özboyacı, 2008:15-16).

Ceza yargılamasında delil yasaklarının sınıflandırılması konusunda farklı görüşler bulunmakla birlikte, genel olarak delil yasaklarını konusu bakımından yasaklanmış olan deliller, temel hakları korumak amacıyla yasaklanan deliller ve elde edilmesinde uygulanan metot nedeniyle yasaklanan deliller olmak üzere üçe

ayırmak mümkündür (Kunter vd., 2006:989). CMK’nda hukuka aykırı deliller ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. CMK’nun 106/2’nci maddesi ile kanuna aykırı olan delillerin duruşmada ortaya konamayacağı, 230’uncu maddesi ile, hukuka aykırı delillerin hükmün gerekçesinde tek tek ve ayrıca gösterileceği, 217/2’nci maddesi ile de hüküm kurulurken sadece hukuka uygun olan delillere dayanabileceği düzenlenmiştir. CMK’nun 289’uncu maddesinde ise hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanmasının bozma sebebi olacağı hükmüne yer verilmiştir (Biyar, 2009:86-87).

CMK’nun 137/3, 75/2, 76/2, 80/2 ve 81/2’nci maddelerinde yer alan kişisel veri niteliğindeki bilgiler, 253/6’nci maddede yer alan uzlaşmada yapılan ikrar konusu bakımından yasaklanmış deliller; 148’inci maddede yer alan zor kullanma, hile, tehdit ve yorgun düşürmek gibi elde etme metotları da, elde edilmesinde uygulanan yöntemler nedeniyle yasaklanmış deliller arasında göstermek mümkündür (Biyar, 2009:87).

Hukuka aykırı bir yöntem kullanılarak veya yasanın kabul etmemesine rağmen elde edilen delillerin istisnasız bir şekilde değerlendirme dışı kalması doğru değildir. Zira delil elde edilirken ihlal edilen kural bazen çok önemli olabileceği gibi bazen önemsiz de olabilir. Yargıtay’ın hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesi sorununa elde edilen delilin herhangi bir hak ihlaline neden olup olmadığı yönünden baktığını, sanığın temel hak ve hürriyetlerinin ihlal edilmediği, şekli hukuka aykırılıkların varlığı halinde hâkim tarafından ölçülülük ilkesi göz önüne alınarak kamu yararı bakımından bir değerlendirme yapılması gerektiği görüşünün ağırlık kazandığını söylemek mümkündür⁵.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesi konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de vermiş olduğu bir kararında “adil yargılama ilkesinin doğrudan ihlali söz konusu olmadığı sürece, kanuna aykırı yoldan elde edilen bir delilin yargılamadaki hukuki değeri, yani fiili ispatta geçerliliği konusunda in

⁵ Yargıtay CGK., E. 2007/7-147, K. 2007/159, 26.06.2007

abstracto ve ilke teşkil edecek bir genel kural koymanın mümkün olmadığı” ifade edilmiştir (Sözen, 1999 :90).

AİHM hukuka aykırı şekilde elde edilen delilleri sözleşmenin 6’ncı maddesinin 2’nci fıkrası yer alan bir suç ile itham edilen her şahsın suçluluğu kanunen sabit oluncaya kadar masum sayılacağı, kanunen sabit oluncaya kadar masum olmaktan anlaşılması gerekenin, yargılamanın hukuka uygun yapılması ve delillerin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi olduğu yönündeki düzenlemeye göre değerlendirmektedir (Soyaslan, 2003:48).

AİHM bir delilin hukuka aykırı olarak elde edilip edilmediğine yönelik tespitte bulunurken işkence yapılıp yapılmadığı, tuzağa düşürme olup olmadığı, sözleşme ile birlikte milli hukukun da ihlal edilip edilmediği, kanun dışı delilin tek delil olup olmadığı, yan deliller ile desteklenip desteklenmediği hususlarını ölçü norm olarak ele almaktadır.

Delillerin hukuken geçerliliği konusu öncelikle ulusal mevzuat ve makamların yetkisi dâhilinde olduğundan AİHM, kanuna aykırı yoldan elde edilen delillerin yargılamadaki hukuki değeri konusunda bir ilke karar vermenin mümkün olmadığını kabul etmektedir (Soyaslan, 2003:48).

3. TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

3. 1. Vergi Yargılama Hukukunda Delil Kavramı

Hukukun diğer dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da davanın tarafları iddialarını çeşitli şekillerde ispatlama imkânına sahiptir. Taraflar bakımından “ispat”, hâkim bakımından “sabit görme”, maddi vakıa bakımından “sübut” diye adlandırılan faaliyetler için kullanılan vasıtalara “ispat vasıtası” veya kısaca “delil” denilmektedir.

Vergi hukukunda delil “vergi ile ilgili iddiaları ve hukuki olayları ispat için gerek idare ve gerekse mükellef tarafından ortaya konan maddi ve gayri maddi belge ve araçlar” olarak tanımlanmaktadır.

Bu açıklamalara göre delil, uyuşmazlık konusu olayın ispatlanmasında kullanılan yazılı ve sözlü araçlar şeklinde tanımlanabilir (Karakoç, 1997:9).

Delil kavramı, hukuk davalarında esas itibariyle ön inceleme aşamasına ilişkin olmasına karşın vergi yargılamasında bu konunun, yargılamanın her aşamasında dikkate alınması gerekir. İspat ve deliller konusu, asıl olarak ilk derece mahkemeleri ile idari yargıda itiraz aşamasında bölge idare mahkemelerine ilişkin bir konu olmakla birlikte, Yargıtay/Danıştay tarafından, temyiz incelemesi sırasında, ilk derece mahkemesince delillerin toplanmadığı veya var olan delillerin yanlış nitelendirildiği sonucuna varılması halinde ilk derece mahkemesinin kararı bozulabilir. Bu yönüyle ispat ve delil kavramı, davaların temyiz aşaması bakımından da önem arz etmektedir. Ancak, bu uygulamanın Türkiye’ye özgü olduğunu da burada belirtmek gerekir. Yargılama bakımından yerel mahkemeler ile temyiz mahkemesi arasında bir de istinaf yargılamasının bulunduğu ülkelerde temyiz mahkemesinin delilleri inceleme yetkisi yoktur. Temyiz mahkemesi sadece hukuk kurallarına uygunluğu denetlemektedir (Konuralp, 2010:137).

3.2. Vergi Hukukunda Delil Çeşitleri

Vergi yargılama hukukunda delil serbestisi ilkesi geçerli olduğu için davanın tarafları iddialarını hukuken geçerli kabul edilen her türlü delilden faydalanarak ispatlama imkânına sahiptir. Söz konusu deliller mükellefler tarafından meydana getirilebileceği gibi idare tarafından da oluşturulabilir. Davanın taraflarının dışında yargılama sırasında da bir kısım deliller oluşabilmektedir. Bu bakımdan vergi hukukunda kullanılan delilleri üçe ayırmak mümkündür (Karakoç, 1997:91).

3.2.1. Mükellef Tarafından Oluşturulan Delil Çeşitleri

Vergi mükellefi veya sorumlusunun başlıca ödevi, üzerine düşen vergi borcunu belirlenen sürede, tutarda ödemesidir. Buna vergi hukukunda “maddi yükümlülük” adı verilmektedir. Bunun dışında, usul ve biçime ilişkin olarak yapılması gereken bir takım ödevler de vardır ki, bunlara da “biçimsel/şekli yükümlülük” denilmektedir (Arslan, 2005:121; Karakoç, 1997:92). Mükelleflerin yapmak zorunda oldukları şekle ve usule ilişkin ödevler çeşitli vergi kanunlarında yer almakta olup, bunlar; beyanname verme, defter tutma, bildirimde bulunma, defter belgeleri saklama ve istendiğinde ibraz etme, belge düzenine uyma şeklinde sayılabilir. Buna göre mükellef kesiminde oluşan delilleri, mükellefler tarafından verilen bildirim ve beyannameler, belgeler bu belgelere göre yapılan defter kayıtları ve elektronik kayıtlar, gayri resmi belgeler ve kayıtlar olarak saymak mümkündür. Mükellef kesiminde bulunan bu belgeler, idare ile mükellef arasında meydana gelen bir anlaşmazlık sonucu olayın yargı safhasına intikal etmesi durumunda delil niteliği kazanacaktır.

3.2.2. İdare Tarafından Oluşturulan Delil Çeşitleri

Vergi matrahının genel olarak ideal bir sistem olan beyana dayalı olarak belirlendiği Türk vergi sisteminde vergi matrahı mükellef tarafından belirlenerek beyan edilmektedir. Mükellef tarafından yapılan bir itiraf niteliğinde olsa da ayrıca bu bildirimlerin gerçeği yansıtmadığının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gerekmektedir (Öncel vd., 2012:97).

Vergi idaresi, mükellefler tarafından beyan edilen tutarların gerçeği yansıtmıyorsa denetiminin bir takım yöntemlere başvurmak suretiyle gerçekleştirmektedir. İdare gerçekleştirdiği denetimler sonucu tespit ettiği vergi ziya tutarlarını mükelleflerden alma yoluna gidecektir. Matrahın eksik ya da hiç bildirilmemesi halinde ise vergi idaresi mükellefin yerine geçerek matrahı saptayacaktır (Görkem, 2008:141).

Vergi matrahı saptamak amacıyla vergi idaresi tarafından oluşturulan deliller, yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgiler olarak sıralanabilir. Buna göre yoklama fişi, inceleme tutanağı ve raporu, arama tutanağı, bilgi toplama tutanakları ile takdir komisyonu kararları idare kesiminde oluşan delil çeşitleridir (Öncel vd., 2012:205).

3.2.3. Yargılama Sırasında Oluşan Delil Çeşitleri

Mükellefler tarafından idarece adlarına tesis edilen vergisel işlemler nedeniyle açılan davalarda bazen uyuşmazlığın çözümü için mükellef ve idare kesiminde oluşturulan deliller hâkimde yeterli kanaat oluşturmayabilir. Böyle bir durumda hâkim, mükellef ve idare tarafından oluşturulan delillerin dışında bir kısım delillere başvurması gerekmektedir.

İYUK'nun delil ile ilgili olarak HMK'na atıf yaptığı konular bilirkişi, keşif ve delillerin tespitidir. Bazı durumlarda uyuşmazlığın çözümlenebilmesi hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektirebilmektedir. Bu gibi hallerde hâkim, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda ise bilirkişiye başvurulamaz.

Bazen de uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak isteyebilir. İşte bu gibi durumlarda hâkim keşif yapılmasına karar verir. Örneğin, belediye tarafından belirlenen arsa metrekare birim değerlerinin fahiş olduğu iddiasıyla açılan bir davada uyuşmazlığın

çözömlenebilmesi için hem keşif hem de bilirkişi incelemesine başvurmak gerekecektir.

Yargılama sırasında oluşabilecek diğer delil çeşitleri ise, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanıkların verdiği ifadeler ile daha önceden yargı tarafından verilmiş ve kesinleşmiş kararlardır (Biyar, 2009:140-155).

3.3. Vergi Yargılama Hukukunun Delillere İlişkin İlkeleri

Devleti oluşturan üç organdan biri olan yargının yetkilerini keyfi olarak değil, bir takım genel kabul görmüş evrensel kurallar çerçevesinde kullanması gerekmektedir. İşte devlet teşkilatı içerisinde yargılama yetki ve sorumluluğunu üstlenmiş olan bağımsız mahkemelerin bu görevlerini yerine getirirken adil karar verebilmelerinin sağlanabilmesi için uymaları gereken ilkelere “yargılama ilkeleri” denilmektedir. Yargılama hukuklarında egemen olan ilkeler esas itibariyle yargılama faaliyeti içinde egemen ve etkin olan ilkelere (Yüce, 2010:28).

Türkiye’de vergi yargısının yapılanma sistemine bakıldığında, idari yargı sistemi içerisinde örgütlendiği görölmektedir. Konu, idari yargı sistemi olarak ele alındığında, vergi yargılamasında amaç maddi gerçeğe ulaşmak olarak ortaya çıkmaktadır. Maddi gerçeğe ulaşmak için de yargılama sürecinde uyulması gereken bir takım temel ilkeler belirlenmiştir (Batun, 2010:48).

Vergi yargılama hukukunun delillere ilişkin ilkelerini re’sen araştırma ilkesi, yazılılık ilkesi, delil serbestîsi ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, kamuya yararlılık ilkesi, idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar verilmemesi ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi ve yerindelik denetimi yasağı ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve hâkimin hukuk yaratma yetkisinin olmaması ilkesi olmak üzere on bir guruba ayırmak mümkündür.

3.3.1. Re’sen Araştırma İlkesi

Yargılama teorisinde uyuşmazlıkların açıklığa kavuşturularak davanın çözümlenebilmesi için gerekli bilgi ve belgelerin mahkemeye sunulması konusunda iki farklı ilke bulunmaktadır. Bunlardan birine göre taraflar, diğerine göre de

mahkeme bu konuda yetkili ve sorumludur. Bunlardan ilkinde “tarafarca hazırlama ilkesi”, ikincisine ise “ re’sen araştırma ilkesi” denilmektedir (Karakoç, 1997:51). Re’sen araştırma ilkesini, mahkemenin, tarafların iddia ettiği hususlar ve sundukları delillerle bağılı kalmaksızın, dava konusu olayı kendiliğinden araştırılabilmesi olarak tanımlayabiliriz (Azrak, 1982:141).

Re’sen araştırma kavramı, öğretide, vergi yargılamasında ve genel olarak idari yargılama usulünde, hâkimin kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi, hâkimin davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi; uyuşmazlık konusu olayın hukuk nitelendirilmesinin yapılması, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak için olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması; davanın süresinde açılıp açılmadığının araştırılması; idarenin sorumluluk esasının tespiti ve hatta tarafların hiç değinmedikleri olaylar ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, kendiliğinden yaptığı tüm araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanmaktadır (Ergün, 2006:65-90).

İdari yargılama usulünde geçerli olan temel ilkelerin başında gelen re’sen araştırma ilkesinin amacı kamu yararı ve düzenidir. Re’sen araştırma ilkesi ile idari yargı yerleri idareler üzerindeki hukuki denetleme yetkisini kullanırken, idare ile birey arasındaki güç dengesizliği giderilebilmektedir. Gerçekten de idari davalarda uyuşmazlığın çözümüne yönelik bilgi ve belgelerin genellikle davalı konumunda bulunan idarenin elinde olması ve çoğu zaman bireyin, bu bilgi ve belgelere ulaşamama sakıncası bu ilke ile bertaraf edilebilmektedir. Re’sen araştırma ilkesi, mahkemeye, olayın çözümlenebilmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin mahkemeye sunmadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve ilgili kişi ve kurumlardan, tarafların talebi olmasa bile tek taraflı olarak isteyebilme görev ve yetkisini vermektedir (Yüce, 2010:51).

3.3.1.1. Hukuki Dayanağı

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi hukuki dayanağını İYUK m.20/1'de yer alan *“Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.”* hükmünden almaktadır. Bu hüküm, açıkça idari hâkimi davayı sevk ve idare etmekle ve her türlü incelemeyi ve araştırmayı kendiliğinden yapmakla yükümlü kılmaktadır.

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmasının bir diğer hukuki dayanağı VUK m.3'tür. Söz konusu maddenin, “İspat” başlıklı “B” bölümünde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ile vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin saptanmasının gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla, vergi yargılama hukukunun amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. Her ne kadar VUK'nun m.3 esas itibarıyla vergilendirme işlemine ilişkin olarak görünüyorsa de, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi mahkemesinin, uyuşmazlıktaki maddi olayı tüm yönleriyle saptayabilmek için re'sen araştırma yapması gerekmektedir (Ergün, 2006:65-90).

3.3.1.2. Kapsamı

İdari yargı yerleri re'sen araştırma yetkisini davanın açılmasından sonuçlanmasına kadar yargılamanın tüm aşamalarında kullanabilmektedir. Hatta, dava dilekçesi henüz karşı tarafa tebliğ dahi edilmeden, İYUK m.14/3 uyarınca idari yargı hâkimi dilekçeler üzerinde ilk incelemeyi yapmakla görevlidir. Buna göre; görev ve yetki, idarî merci tecavüzü, ehliyet, ortada idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunup bulunmadığı, süre aşımı, husumet ve dava dilekçelerinin 3. ve 5. maddelere uygunluğu gibi usule, bir başka ifadeyle kamu düzenine ilişkin hususların incelenmesi re'sen araştırma ilkesinin kapsamı içine girmektedir (Ergün, 2006:65-90).

Re'sen araştırma yetkisi ve kapsamı konusunda Danıştay inceleme elemanınca dayanağı tam olarak ortaya konulmadan tesis edilen işlemin vergi mahkemelerince re'sen araştırma ilkesi kapsamında araştırılarak hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir¹.

Öte yandan idari yargı yerleri, İYUK m.31'de HMK'na yapılan atıf vasıtasıyla, dosya kapsamı dışındaki inceleme yöntemlerini kullanarak da re'sen araştırma yapabilme imkânına sahiptir. Bu usuller arasında en çok kullanılanlar bilirkişi ve keşif usulleridir (Ergün, 2006:65-90).

3.3.1.3. Sınırları

İdari yargı mercilerine tanınan re'sen araştırma yetkisi mutlak olmayıp, bir takım sınırlamalara tabidir. Anayasa'nın 125'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile İYUK m.2/2'de idari yargı yerlerinin yerindelik denetimi yapamayacağı hükme bağlanmış olup, buna göre idari yargı yerleri, dava konusu işlem yönünden sadece hukukilik denetimi yapabildiklerinden re'sen araştırma ilkesi öncelikle hukukilik denetimi ile sınırlıdır. İkinci olarak, davanın çözümüne ilişkin hususlar ile üçüncü olarak da İYUK m.20/3'te ifade edilen, devletin güvenliği veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere ilişkin, gizlilik unsuru taşıyan bilgi ve belgeler yönünden sınırlı bulunmaktadır (Parlak, 2006:40-41; Görkem, 2008:60).

3.3.1.4. Kullanımı

İdari yargı yerleri dava konusu maddi gerçeğe ulaşabilmek amacıyla bir takım bilgi, belge veya delillere gereksinim duyabilirler. Bazen bu yönde tarafların talebi olabileceği gibi, tarafların talebi bulunmamasına rağmen mahkeme kendiliğinden de böyle bir araştırmaya gereksinim duyabilir. İşte idari yargı yerleri re'sen araştırma ilkesi gereği, gerekli gördüğü her türlü bilgi, belge ve delili ara kararı ile taraflardan veya diğer ilgili yerlerden isteyebilirler. Bundan dolayı mahkemelerin re'sen

¹ Danıştay 3. D., E. 2009/3180, K. 2012/486, 16.02.2012

araştırma yetkisini kullanabileceği en önemli araç ara kararı ile gerekli bilgi ve belgeleri getirtmektir (Parlak, 2006:42).

Ayrıca idari yargı yerleri ara kararı ile bilirkişi incelemesi ve/veya keşif yapılmasına, naip üye tayin edilmesine, hakem hastaneye sevke, delil tespitine, tarafların duruşma istemediği durumlarda gerek görüldüğünde duruşma yapılmasına, istinabe yoluyla keşif yaptırılmasına karar verebilmektedirler.

İdari yargı yerlerinin ara kararı gereklerinin süresi içerisinde yerine getirilmesinin mecburi olduğu hususu İYUK m.20/1'de düzenlenmiştir. Haklı sebeplerin bulunması halinde verilen süre, bir defaya mahsus olarak uzatılabilir. İdari yargı yerleri re'sen araştırma yetkisini davanın her safhasında kullanabilir. Mahkeme kararının temyiz incelemesinde Danıştay tarafından eksik inceleme nedeniyle bozulması üzerine Mahkemesine yeniden bir karar verilmek üzere gelen davada Mahkeme tarafından Danıştay kararında belirtilen eksiklikler bu aşamada ara kararı ile giderilebilir. Ancak Bölge İdare Mahkemesince (BİM) itirazın yapılan başvuru sonucu yapılan incelemede İYUK m.20/1 ve m.45/4 gereği, BİM evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görmezse gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak işin esası hakkında yeniden karar verir. Yani, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay gibi eksik inceleme nedeniyle kararı bozarak dosyayı geri gönderemez. Hükme esas alınan delillerin maddi olayı yeterince aydınlatmadığının düşünülmesi halinde hüküm verebilmek için gerekli bilgi ve belgeleri ilgili yerlerden kendisi toplar ve elde ettiği deliller ışığında yeniden bir karar verir.

Vergi yargılamasında bu yetkinin kullanımına ilişkin olarak Danıştay vergilendirmeye karşı açılan davalarda ilgililer adına yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğu konusunda bir yargıya ulaşabilmek için idari yargı yerlerince, kendilerine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin sınırlarının Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenmesi gerektiğini söylemiştir².

² Danıştay VDDK., E. 2008/582, K. 2009/74, 06.03.2009

Mahkeme veya hâkim ara kararı yapmadan önce dosyadaki bilgi ve belgeleri çok iyi incelemeli, ara kararında hangi bilgi, belge veya delili isteyeceğini açık ve net bir şekilde belirlemeli ve yaptığı ara karar uyumsuzluğu çözümlenmeye yönelik olmalıdır. Aksi takdirde eksik yapılan veya uyumsuzlukla ilgili olmayan ara kararlar davayı uzatacak, tekrar ara karar yapma durumunu ortaya çıkaracak, adaletin tecellisini geciktirecektir. Bu da usul ekonomisi ilkesinin ihlali sonucunu doğurabilecek ve dolayısıyla yargıya olan güveni zedeleyebilecektir (Parlak, 2006:42).

3.3.1.5. Vergi Yargılamasına Özgü Yönleri

Re'sen araştırma ilkesi dayanağını İYUK'ndan aldığından, kural olarak idari yargılamada ve vergi yargılamasında aynı olmakla birlikte, vergi yargılamasında söz konusu ilke VUK'nda yer alan bazı hükümler nedeniyle, bir takım farklılıklar göstermektedir. Bunlardan birincisi hâkimin bilgi ve belge talebini yönelttiği taraf açısından farklılık, diğeri ve daha önemlisi tanık meselesindeki farklılıktır (Ergün, 2006:65-90).

İdare mahkemelerinde görülmekte olan davalarda, davacının elinde davaya ait çok fazla belge bulunmamakta ve dolayısıyla hâkim bilgi belge talebini çok büyük oranda bunları elinde bulunduran ve davalı konumundaki idareye yöneltmek zorunda kalmaktadır. Oysa vergi mahkemelerinde, yine idare davalı konumunda bulunmakta ise de, davacı tarafın elinde de yargılama konusuna ilişkin olayı aydınlatabilecek çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Davacının, vergi kanunları ve Ticaret Kanunu kapsamında tutmakla ve muhafaza etmekle yükümlü olduğu defterler ve üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşmeler bu kapsamda davacıdan istenebilecek belgelere örnek olarak gösterilebilir (Ergün, 2006:65-90).

İdari yargılama usulünde yazılılık ilkesinin geçerli olması nedeniyle, İYUK'nda tanık delili konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş iken bu konuda vergi yargılamasının VUK m.3'ten kaynaklanan kendine özgü bir durumu bulunmaktadır. Buna göre söz konusu maddede geçen “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille

ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükmü gereği vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin, vergi yargılamasında delil olarak kullanımı mümkün olup, bu yönüyle idare mahkemelerinde görülen davalardan farklılık arz etmektedir (Ergün, 2006:65-90).

3.3.2. Yazılılık İlkesi

Bu ilkenin amacı, uyuşmazlıkların mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır (Yüce, 2010:51; Şenyüz vd., 2013:268). İYUK m.1/2’de “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.” hükmüne yer verilmek suretiyle idari yargıda yazılılık ilkesinin geçerli olduğu açıkça belirtilmiştir.

Bu ilkeye göre, taraflar iddia ve savunmalarını yazılı olarak mahkemeye sunarlar. İncelemeler de yazılı belgeler ve dosya üzerinden yapılır. Yazılı olma esası, idarenin işleyişinde ve işlemlerin oluşturulmasında geçerli olan bir ilke olarak Fransa ve Türkiye’de idari yargı alanına intikal etmiştir (Onar, 1966:1936).

Adli yargıda dava dilekçeleri ile savunmaların yazılı olarak mahkemeye sunuluyor olması yargılamanın yazılı yapıldığı anlamını taşımaz. Zira bu yargılama usulünde taraflar iddialarını mahkeme huzurunda ifade etmektedirler. Öyle ki, Sulh Ceza Mahkemeleri’nde sözlü olarak dahi dava açabilme imkânı bulunmaktadır. Buna göre, yazılı yargılama ile sözlü yargılama arasındaki ayırım, tarafların iddia ve savunmalarını mahkeme huzurunda ifade edip etmemelerinden kaynaklanmaktadır. İddia ve savunmaların mahkeme huzurunda açıklanması ise duruşma ile sağlanmaktadır (Kabasakal, 2007:39).

Diğer taraftan idari yargılama usulünde duruşmaya yer verilmiş olması idari yargıda sözlü yargılama yapıldığı anlamına gelmemektedir. İdari yargılama usulünde kural yazılı yargılama olmakla birlikte İYUK m.17 ile duruşma müessesesine yer verilmekle yazılı yargılama ilkesinin istisnası öngörülmüştür (Onar, 1966:1982-1985).

İdari yargı yerlerinde duruşma yapılabilmesi için İYUK’nda öngörülen şartların gerçekleşmesi gerekir. Duruşmalarda dava dilekçesinde ve savunmalarda ileri sürülen iddialar açıklanır ve sunulan delillerle birlikte konu tartışılır. Gözübüyük’e göre kamu düzenini ilgilendiren durumlar haricinde dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular duruşmada ileri sürülemez. Ancak, bu görüşe katılmak mümkün değildir. Şöyle ki, dava karara bağlanmadan önceki her zaman diliminde, uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlayabilecek her türlü iddia, bilgi ve belgenin mahkemeye sunulması gerçeği bulma arayışındaki mahkemeye yardımcı olabilecektir. Asıl amacın adaletin tecellisi olduğu düşünüldüğünde, yargılamanın her aşamasında her türlü iddia ve delilin incelenmesi ve irdelenmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

İdari yargı yerlerinde duruşma, dava süresince yalnızca bir kez yapılır. Duruşmada tanık dinlenilmez. Sadece tarafların sözlü açıklamaları ile yetinilir (Candan, 2009:50).

3.3.3. Delil Serbestîsi İlkesi

Delil serbestîsi ilkesi, tarafların iddialarını her türlü delille ispatlayabilmelerini, mahkemenin de tarafların getirdikleri delillerle bağlı olmamasını başka bir ifade ile belirli bir konunun ispatı için kullanılacak delil türleri konusunda herhangi bir sınırlandırma yapılmamasını ifade eder (Parlak, 2006:45).

Bu ilkeye göre, belirli bir uyuşmazlığın kanunda önceden belirlenmiş delillerle ispat edilmesi söz konusu değildir. Uyuşmazlıkta ispat edilmesi gereken hususlar her türlü delille ispat edilebilir. Belirli konuların belirli delillerle ispatı söz konusu olmadığı için, bu ilkenin doğal sonucu olarak, delillerin sayısı ve sınırı da bulunmamaktadır. Sayılı ve belirli şeylerin değil, delil olabilecek her şeyin ispat vasıtası olarak kabulü mümkündür. Bu itibarla, delil serbestîsi ilkesi, delillerin sayısı ve sıralandırılması ile doğrudan ilgilidir (Ağdur, 2010:48).

İYUK m.20/1’de de yer alan “...her türlü incelemeleri...” ifadesi ile “...lüzum gördükleri evrak...ve her türlü bilgi...” ifadeleri idari yargılama usulünde delil serbestîsi ilkesini ifade etmektedir (Kabasakal, 2007:46).

Bunun yanında, VUK m.3/B’de geçen, “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.” ifadesi de vergi hukukunda delil serbestisi ilkesini ifade etmektedir (Parlak, 2006:46).

Vergi yargılama hukukunda da delil serbestisi ilkesi benimsenmekle beraber, bunun bazı istisnaları vardır. Bunlardan ilki delillerin yazılı olması ilkesinden kaynaklanmaktadır. İdari yargıda ve dolayısıyla vergi yargılamasında yazıllık ilkesinin geçerli olması nedeniyle delillerin yazılı bir belgeye dayanması gerekmektedir.

Hukuk davalarında kesin deliller arasında kabul edilen yemin, vergi yargılama hukukunda delil niteliğine sahip değildir. Zira vergi yargılamasında davanın taraflarından birisi daima idaredir ve bu nedenle herhangi bir gerçek kişiliğe sahip değildir. Bu nedenle idarenin yemin etmesi gibi bir durum söz konusu olamaz. Ayrıca, yemin sözlü olarak yapılması gereken bir şey iken, vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü geçerli olduğundan bu yönüyle de yeminin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Vergi yargılamasına özgü olarak VUK m.3/3 hükmüyle yemin yasaklanarak delil olamayacağı öngörülmüştür (Kabasakal, 2007:47).

Vergilendirme işlemlerinde delil olarak kullanılacak tanık beyanı vergi yargılama hukukunda delil niteliğine sahip değildir. VUK m.3/3’te yer alan vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı hükmünden anlaşılması gereken, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı tarafından, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan kişilerin alınan ifadelerinin vergilendirme işlemine dayanak olarak alınabileceği, ancak inceleme elemanı tarafından böyle bir yola gidilmeksizin yapılan vergilendirme işlemine karşı açılan davada, mahkeme tarafından tanık ifadesi alınarak hükme esas alınamayacağıdır.

Vergi yargılama hukukundaki delil serbestisi ilkesinin bir diğer istisnası olarak süre konusu gösterilmektedir. İYUK m.21’de dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin kabulü, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan

bulunmadığına mahkemece kanaat getirmesine bağlanmıştır. Doktrinde bu maddeye göre, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmesi mümkün olan belgelerin sonradan kabul edilmeyeceği ve bu hüküm ile delil serbestisi ilkesine süre bakımından bir sınırlama getirildiği ileri sürülmekte ise de, re'sen araştırma ilkesinin benimsendiği vergi yargılama hukukunda böyle bir kısıtlamanın kabulü mümkün değildir. Nitekim mahkemeler süresinden sonra verilen savunma ve eklerini re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde incelemektedirler (Parlak, 2006:47). Hatta ilk derece mahkemesine ibraz edilmeyen belgelerin itiraz-temyiz aşamasında üst yargı yerlerine ibraz edilmesi halinde dahi üst yargı yerlerince elde edilen yeni belgelere göre bir değerlendirme yapılmak üzere mahkeme kararının bozulduğu görülmektedir³.

3.3.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Bu ilke, delillerin sayısı ve nitelikleri ile ilgili olmayıp, Mahkemenin herhangi bir sınırlamaya maruz kalmadan delilleri dilediği gibi değerlendirebilmesi ile ilgilidir. Bu yönüyle bu ilke, delilden çok ispat konusuyla bağlantılıdır. Bir delilin uyuşmazlık konusu olayı ispat edip edemediği delillerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi, kesin delil kavramının olmadığı durumlarda geçerlidir. Vergi yargılama hukukunda takdiri delil sistemi ve re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, bunun doğal sonucu delillerin de serbestçe değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Hâkim delillerin değerlendirilmesi çerçevesinde mantık kurallarını, genel hayat tecrübesini ve aynı zamanda özel uzmanlık bilgisini dikkate alarak uyuşmazlığı çözümler (Karakoç, 1997:84-85).

3.3.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerle sınırlı kalmaksızın, olayın ekonomik niteliğinin ve içeriğinin esas alınması anlamına gelmektedir (Karakoç, 1997:86).

³ Danıştay 3. D., E. 2009/1273, K. 2011/7833, 28.12.2011

VUK m.3'te yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile Türk vergi yargılama hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir (Yüce, 2010:54; Görkem, 2008:61). Ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili olarak ekonomik yorum amaçsal yorumun doğal bir sonucudur. Zira vergi zaten ekonomik bir olaydır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve olaya vergi kanunlarının tatbik edilmesinde konuya ekonomik açıdan yaklaşmak bir zorunluluktur (Mutluer, 2011:45).

Maliye Bakanlığı tarafından vergi toplanırken esas olan ekonomik gerçeğin vergilendirilmesi olduğundan, önce ekonomik gerçeğin kavranması önem kazanmaktadır. Esasen vergi hukukunda anlam bulduğu düşünülen ekonomik yaklaşım, vergi normları ve vergiyi doğuran olayların nitelendirilmesinde iktisadi öze inilmesini ifade etmektedir. Ekonomik yaklaşımının vergi hukukuna asıl ve en önemli getirisi, mali güce göre vergilendirme yapılabilmesinin özel hukuk işlemleri ile bertaraf edilmesini önleyebilme imkânına sahip olmasıdır (Akkaya, 2002:34-35).

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukundaki asıl işlevi, Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan "mali güce göre vergilendirme" ilkesinin özel hukuk sözleşmeleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanların aynı biçimde vergilendirilmesini sağlamak noktasındadır (Akkaya, 2002:64). Bu ilke ile amaçlanan, aynı iktisadi güce sahip olmasına rağmen yasal ve/veya yasal olmayan yollarla vergisel ödevlerini yerine getirmekten kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkartılması ve böylelikle vergilendirmede yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasıdır. Zira vergi hukuku, somut maddi olayın olduğundan farklı biçimde gösterilmesi yönündeki çabaların en yoğun olduğu hukuk alanlarından birisidir. Kanun koyucu, söz konusu girişimlerin sebep olacağı vergi eşitsizliğini engellemek amacıyla, "gerçek mahiyet" kavramına yasal mevzuatta yer vermek suretiyle "ekonomik yaklaşım" ilkesini vergi usul hukukuna dahil etmiştir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, mali güç göstergelerinin dış dünyaya özel hukuk formlarında yansması nedeniyle geliştirilmiş bir yöntemdir. Hem vergi normunun anlamlandırılması hem de vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi sürecinde "iktisadi

boyutun” esas alınması ekonomik yaklaşım ile mümkün olabilmektedir. Bu ilkeye göre, vergiye tabi işlemlerde olayın görünürdeki biçimi değil gerçek biçimi, bir başka ifadeyle muvazaalı işlemlerde tarafların gerçek maksatları dikkate alınacaktır. Düzenlemenin temel amacı, vergilendirmede hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, olayın gerçek mahiyetinin ve iktisadi içeriklerin esas alınmasıdır (Akkaya, 2002:64-81).

Vergi normlarının uygulanmasında vergilendirme ilişkisinin niteliğinden kaynaklanan bir yöntem olmasının ötesinde bir anlam taşımayan ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgülemek ve sadece vergi hukukunda geçerli olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Zira ekonomik yaklaşım diğer hukuk alanlarında da yaygın bir uygulama alanı bulmaktadır. Şirketler, borçlar ve iş hukuku gibi özel hukuk dallarında da aynı terimle ifade edilmese bile ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanmakta, biçim değil öz esas alınmaktadır. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda özellikle ön plana çıkmasının nedeni, vergilendirme ilişkisinin kamusal karakterinden ve kamu hizmetlerinin finansmanı için yasayla belirlenen vergiyi tahsil eden vergi idaresinin her ilişkide biçimle özün aynı olup olmadığını kontrol etmesi gereği ve zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Diğer alanlarda ise tarafların özel hukuk kişileri olması, ancak uyumsuzluk halinde yargısal süreçte ekonomik yaklaşım ve benzer nitelikteki uygulamaların söz konusu olabilmesi nedeniyle, bu alanlarda ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olmadığı gibi bir izlenim oluşturmaktadır (Akkaya, 2004:48).

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, hem maddi olayın saptanmasını hem de hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine “ekonomik irdeleme” denir. Ekonomik gerçekler göz önüne alınarak vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi ise “ekonomik yorum” olarak ifade edilmektedir. Bu durumda, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum kavramları, ekonomik yaklaşım kavramının unsurlarını oluşturmaktadır (Öncel vd., 2012:25; Şenyüz vd., 2013:269-270).

Vergilendirme işlemlerinde ilke olarak özel hukuk işleminin iktisadi boyutu esas alınır. Fakat vergi normunda bu iktisadi boyutun çoğu kez özel hukuk kavramlarıyla ifade edilmesi, yorumda ne zaman iktisadi içeriğin esas alınacağı ne zaman alınmayacağı konusunda bir ön saptama yapılmasını gerektirir. Dolayısıyla, ekonomik yaklaşım, her vergi normunun yorumu ve her somut olayın saptanmasında kullanılamaz. Soyut vergiyi doğuran olayın iktisat ya da vergi hukukuna özgü kavramlarla ifade edildiği ya da özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlam ve içerikleriyle kullanıldığı durumlarda ekonomik yaklaşıma başvurulması mümkün değildir. Özel hukuk kavramlarının, iktisadi içeriklerinden bağımsız vergileme konusu yapıldığı durumlarda, iktisadi boyutun vergilemede esas alınmaya çalışılması, amacını aşan uygulamaları sebep olur. Örneğin “evlenme veya boşanma” terimlerine yer verilerek, bunlara vergisel sonuçlar bağlamış bir vergi normunun uygulamasında, kavramların medeni hukuktaki anlamlarıyla kullanıldığı konusunda bir tereddüt yoksa, iltica saikiyle yapılmış medeni hukuk anlamında muvazaalı bir evliliği vergi hukuku açısından geçersiz saymak; evlenme akdi olmaksızın evli gibi yaşayan çiftleri vergisel anlamda evli gibi değerlendirmek ya da geçerli evlilik birliği tesis etmiş olmasına rağmen fiilen ayrı yaşayan çiftleri boşanmış saymak mümkün değildir (Akkaya, 2004:48).

Vergilendirme işlemlerinde özel hukuk ve vergi hukuku ilişkileri söz konusu olduğunda vergi hukukuna ilişkin kural esas alınır. Ancak bu konuda Danıştay, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle, idarenin veya yargı organlarının herhangi bir delile dayanmadan, mükellefin özel hukuk düzenlemelerine uygun işlemlerinin yok sayılmayacağını kabul etmektedir. Nitekim Danıştay kararında özel hukuka uygun ve hüküm ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanakları yaratılması amaçlanmış olsa dahi vergi hukuku açısından muteber olmayan bu sözleşmelerin vergiden kaçınma amacına yönelik olduklarının delillendirilmesi veya hiç değilse bu yönde kesin belirtiler aranması gerektiğini belirtmiştir.⁴ (Görkem, 2008:180).

⁴ Danıştay 4. D., E. 1982/3668, K. 1982/4803, 24.12.1982

3.3.5.1. Ekonomik Yaklaşım Açısından Muvazaalı İşlemlerin Vergisel Durumu

Muvazaa kavramı, esas olarak TBK’nda düzenlenmiştir. Muvazaalı sözleşme, özel hukukta geçerli kabul edilmez ve taraflar arasında borç ilişkisi doğurmaz. Muvazaa, “mutlak” ve “nispi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mutlak muvazaada, hukuki işlem sadece görünürde vardır, ancak gerçekte yoktur. Mutlak muvazaa halinde işlem tektir ve o işlem de hâlihazırdaki sözleşmedir. Nispi muvazaada ise taraflar gerçekte bir sözleşme yaparlar, fakat bunu gizleyerek dışarıya yaptıklarından farklı bir sözleşme yapmış görünürler. Dolayısıyla, nispi muvazaada biri görünürde, diğeri gizli olmak üzere iki sözleşme bulunur. Bunlardan gizli sözleşme tarafların gerçek iradelerine uygun olan sözleşme, görünürdeki sözleşme ise bu sözleşmeyi gizlemek amacıyla yapılan sözleşmedir. Bu şekilde, görünürdeki sözleşmeyle gerçek sözleşme gizlenmiş olur. Tarafların gerçek iradelerine uygun olmayan görünürdeki sözleşme muvazaalı işlem olarak nitelendirilir (Şenyüz, 2008:48). Muvazaalı işlemlerde ispat yükü, vergi idaresine aittir.

Genel çerçevesi bu şekilde belirlenen muvazaalı işlemlerle vergi hukukunda sık karşılaşılır. Bu tür işlemlerle yanıltılmak istenen çoğu zaman vergi idaresidir. Görünüşteki işlemin geçersizliği ve yapılmak istenen gerçek işlemin öngörülen koşullara uygun olması halinde geçerli olacağı yönündeki özel hukuk belirlemeleri kural olarak vergi hukukunda da geçerlidir. Yanıltılmak istenen ister vergi idaresi olsun, ister diğerk özel hukuk kişileri olsun, öngörülen edimleri ifa edilen gerçek işlem vergilendirmeye esas alınır (Akkaya, 2004:48).

Türk vergi sisteminde, muvazaalı işlem ve eylemlerin vergi hukuku karşısındaki konumlarına yönelik yasal düzenleme mevcut değildir. Ancak ekonomik yaklaşımın dayanağı olan VUK m.3/B’de, bu tür işlemlerin vergi hukukunca kavranmasına olanak verdiği genel olarak kabul edilmektedir. Danıştay kararlarında da, muvazaalı işlemlerin vergilendirilmesinde görünüşteki işlemin değil, gerçek işlemin esas alınması gerektiğinin yerleştiği gözlenebilmektedir.

Danıştay’da olayla ilgisi tabi ve açık olan tanık beyanlarına göre mükellef tarafından yapılan kiralama işlemlerinin araç satış fiyatlarının düşürülmesi amacıyla

muvazaalı yapıldığının tespit edilmesi nedeniyle tarhiyatı kaldıran mahkeme kararının bozulmasına karar vermiştir⁵.

Diğer taraftan Danıştay aynı zamanda muvazaanın varlığının kabulünü, kesin delillerle ispat edilmesine bağlamaktadır. Nitekim limited şirket ortağından tahsil edilemeyen amme alacağının şirketteki hisselerini muvazaalı bir şekilde akrabasına devir ettiğinden bahisle eski ortakta tahsili amacıyla eski ortak adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada Danıştay, ticari hayatta, aynı soyadı taşıyan kişilerin birbirlerine ortaklık payını devri, ticari teamüllere uygun olduğu gibi, sorumluluktan kurtulmak maksadıyla, böyle bir devrin muvazaalı olarak yapıldığının kabulüne de muvazaa kesin delillerle ortaya konulmadıkça mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir.

3.3.5.2. Ekonomik Yaklaşım Açısından Peçeleme Sözleşmelerinin Vergisel Durumu

Peçeleme, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini olağan kullanımları dışında vergi kaçırma amacı ile kötüye kullanmaları, vergi kanunlarının iktisadi içeriğiyle vergileme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine vergileme konusu yapılmayan bir özel hukuk işleminin olağan ve doğal kullanımı dışında kullanılması olarak tanımlanmaktadır.

Peçeleme işlemlerinde vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşte mevcut olan farktan yararlanılarak ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda değiştirilmeye çalışılması söz konusudur. Peçelemede, temsil ettiği iktisadi içerik nedeniyle verginin bağlandığı soyut olay tanımında kullanılan özel hukuk kurum veya kavramı kapsamındaki somut maddi olayın, aynı iktisadi içerikte fakat başka bir özel hukuk formu biçiminde dış dünyaya yansıtılarak vergi normunun dolanılması söz konusudur.

Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması veya özel bir türü olarak kabul edilen peçeleme işlemleri mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine

⁵ Danıştay VDDK., E. 2000/232, K. 2000/446, 15.02.2000

aykırılık oluşturur. Peçeleme işlemlerinin vergi hukuku bakımından geçerli sayılması, bu işlemleri sergileyenlerin gerçekte mali güçleri olmasına rağmen vergilendirilmemeleri ve dolayısıyla aynı mali güce sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle, peçeleme işlemleriyle vergi yasalarının dolanılmasının önlenmesi, vergi hukukunun öncelikli görevleri arasındadır (Karakoç, 2012:175-183).

Türk vergi sisteminde açıkça düzenlemeyen peçeleme işlemlerinin kapsamı ve unsurlarının belirlenmesinde Alman yazını ve Alman Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler yol gösterici ve aydınlatıcı olmuştur (Akkaya, 2004:48). Bir peçeleme işleminden söz edilebilmesi için, öncelikle ulaşılmak istenen bir iktisadi sonuç olmalı, bu iktisadi sonuç vergiyi doğuran olay kapsamında bulunmalı ve gerçek iktisadi sonuç gizlenmelidir. Ardından muvazaalı işlemlerde olduğu şekilde gerçek iktisadi sonucu doğrudan kavrayacak sözleşme yapılması yerine, sözleşme, hukuksal kılıklandırma kullanılarak görünürde yapılmalıdır. Yapılan sözleşmede özel hukuk düzenleme olanakları kullanılmalı ve sözleşme özel hukuk bakımından geçerli olmalıdır. Peçeleme sözleşmesi ile vergiyi doğuran olay gizlenmiş olmalı veya istisna ve muafıklar kullanılarak vergi kaybına neden olunmalıdır. Bir diğer ifadeyle vergiyi dolanma kastı bulunmalıdır. Son olarak, başvuru özel hukuk biçimlerinin olağan ve doğal sayılmayan bir biçim ve kalıp içinde hayatın akışına ters düşen bir şekilde kötüye kullanılmış olması gerekmektedir (Şenyüz, 2002:51).

Özel hukuk yönüyle geçerlilik taşıyan peçeleme sözleşmeleri, ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergi hukuku açısından geçerli kabul edilmemektedir. İdare ve yargı organlarınca peçelemenin varlığı, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle tespit edilebilmektedir. Burada önem taşıyan husus, görünürdeki sözleşmenin arkasındaki gerçek ilişkiyi ortaya çıkarmaktır. Bu durumda belgelerin şeklen biçimsel kurallara uygun olmasının hiçbir önemi yoktur. Önemli olan vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin idarece araştırılması ve buna göre işlem yapılmasıdır. Mükellefler, belgelerin doğruluğu karinesinden yararlandığından, bu tür belgelerin gerçeğe aykırı sözleşmenin ürünü olduğunu, bunların içerik yönünden gerçeği yansıtmadığı ve yanıltıcı olduğunu ispat yükü vergi idaresine düşmektedir (Şenyüz, 2002:51).

Peçelemenin varlığı saptandığında, taraf veya taraflarca seçilen işlem yerine gerçek işlem vergilemede esas tutulur. Bir başka ifadeyle, vergiye konu işlem olağan koşullarında yapılsaydı, ne şekilde vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirme yapılır. Vergi hukuku açısından bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilmesi, işlemin özel hukuktaki sıhhatine hanel getirmez. Peçeleme olduğu saptanan özel hukuk işlemi, sadece dolanılmak istenen vergi kanunları bakımından dikkate alınmaz. Bir başka ifade ile, “değer artışı kazancının” oluşumunu engellemek için gayrimenkulün gayrimenkul satış vaadiyle elden çıkarılması ve tapuya şerh edilmesinde, dolanılmak istenen Gelir Vergisi Kanunu olduğundan işlem satış addedilerek gelir vergisi tarhiyatı yapılır; ancak işlemin gelir vergisi bakımından peçeleme olarak değerlendirilmesi, satış vaaadinin tapuya şerh edilmesi esnasında ödenen tapu harçları bakımından herhangi bir etki doğurmaz (Akkaya, 2004:48).

3.3.6. Kamuya Yararlılık İlkesi

Kamuya yararlılık ilkesi, idari yargının ve dolayısıyla vergi yargısının temel ve yönlendirici ilkesidir. Diğer tüm yargılama ilkeleri kamuya yararlılık ilkesi ekseninde değerlendirilir. Bu ilke ile toplumsal barış ve hukuki güvenlik sağlanmakla birlikte, idare edilenler idare karşısında korunur (Yüce, 2010:54).

3.3.7. İdarenin Takdir Yetkisinin Kaldırılması Şeklinde Karar Verilmemesi İlkesi

Anayasanın 125. maddesinde, yargı yetkisinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğu, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği hüküm altına alınarak yargının idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar vermemesi amaçlanmıştır. Anayasaya ek olarak İYUK m.2/2’de yer alan “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.” hükmü birlikte değerlendirildiğinde yargı erkinin yürütme erkinin görev alanına girmesine engel olunması amaçlanmıştır.

Ancak idarenin takdir yetkisinin kullanımı mutlak ve sınırsız olmayıp kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleriyle sınırlı olduğu kamu hukuku ilkelerindedir. İdarenin takdir yetkisine dayanarak tesis ettiği işlemlerde yargısal denetim, bu yetkinin kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı yönünde değerlendirilmektedir (Yüce, 2010:56).

Danıştay idarenin yetkisinin vergi mahkemesince kullanılarak tahakkuk ettirilen verginin kaldırılmasına ve ödenen vergilerin iadesine karar verilmesini yargılama usulüne aykırı bulmuştur⁶.

3.3.8. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi yargılama hukukunda kural, davaların heyet halinde karara bağlanması olup, bunun istisnaları tahdidi olarak sayma yoluyla belirlenmiştir. Toplu yargılama usulü, adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetim sağlayacağı, hâkimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği yönleriyle savunulmaktadır (Yüce, 2010:59; Şenyüz vd., 2013:269).

Doktrinde toplu yargılamanın sakıncalarına ilişkin görüşler de ileri sürülmüştür. Bu usulün gereksizliğini savunanların görüşleri; sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması sonucunda incelemenin yüzeysel kalması, daha çok idari kurullar için gerekli olan mahkeme başkanlarının varlığının adalet kavramı ile bağdaşmaması ve toplu yargılama usulünün yargılama sürecini yavaşlatması gibi sebeplere dayanmaktadır (Batun, 2010:48).

3.3.9. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi

Yerindelik denetimi, bir işlem veya eylemin değerlendiren merci tarafından uygulanması gereken bir işlem veya eylem olup olmadığına, kısaca “yerinde” olup

⁶ Danıştay 3D., E. 2011/2981, K. 2012/1124, 05.04.2012

olmadığına karar verilmesidir. Yerindelik, kamu düzenine ilişkin yapılması gerekenlerden o an için yapılması, en uygun davranış biçimi, zaman ve mekân ile somut duruma uygun çözüm anlamına gelmektedir (Yüce, 2010:54-55).

İYUK m.2/2 ile idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları hüküm altına alınmıştır.

İdarenin yargı yolu ile denetimi yapılırken idarenin tutum ve davranışının hukuka uygun olup olmadığı sorunu üzerinde durulmakta olup, yöneticinin tutum ve davranışının yerindeliği hususu, yargı denetimi dışında bırakılmaktadır. Yargı yerlerinin hukuki denetiminin yanında, yerindelik denetiminde bulunması, yargı erkinin yönetime karışması, politikasını saptaması, yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan hâkimin yönetimin yerini alması anlamına gelmektedir. Oysa yargı yerlerinin, yönetim yerine geçerek iptal edilen kararın yerini almak üzere, yeni bir karar almaları, yargı yetkisinin dışında kalmaktadır. Mahkemenin görevi, hukuka aykırı olan idari işlemi iptal etmek ya da şartları oluşmuşsa idareyi tazminata mahkûm etmektir. Aksine bir uygulama yargının idarenin yerini alması anlamına gelmektedir (Yüce, 2010:54-55).

3.3.10. Kıyas Yasağı ilkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Öncel vd., 2012:29). Kıyas kanun koyucu tarafından somut soruna ilişkin olarak düzenlenmemiş bir alandaki boşluğu somut sorunla benzerlik gösteren hukuki sorunlara ilişkin olarak yapılmış düzenlemelerle doldurmak demektir. Kıyas, yorumdan farklıdır. Yorumla hukuk kuralına yeni bir kavram eklenmez, sadece mevcut mevzuat hakkında yorum yapılarak bir sonuca varmaya çalışılır. Oysa kıyasta, kanun kapsamında yer almayan bir husus, yasada yer alan bir kavrama benzetilerek ya da yasanın ruhundan hareketle kanun normunun kapsamına dahil edilir. Böylece kıyasta, yasada bulunan ancak kanun koyucu tarafından bilinçli

bırakılmamış olan boşluk doldurulmak istenmekte, önceden var olmayan bir kural oluşturulmaktadır (Yüce, 2010:53).

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan kanunîlik ilkesi gereği vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır. Anayasada Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik bir sosyal hukuk devleti olması itibariyle Türk Milleti adına milletin temsilcilerinden oluşan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması mümkün olduğundan temsilsiz vergi olmaz ilkesi önem kazanmaktadır (Güneş, 2011:112). Yine Anayasaya göre yasama görevi, devredilmesi mümkün olmayan bir yetkidir. Bireyin maddî ve manevî varlığı üzerinde derin etkiler doğuran ve verginin içinde yer aldığı temel hak ve özgürlüklerin, ancak ulusal iradeyi temsil eden organ tarafından yapılacak kanunla düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal garantilerden birini oluşturmaktadır (Yüce, 2010:53).

Yasa boşluklarını doldurmak amacıyla vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması, yetkisiz yürütme ve yargı organlarına yeni vergisel yükümlülükler getirme ve mevcut vergisel yükümlülükleri değiştirme ve kaldırma olanağı sağlar ki bu durum, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla Anayasada yer alan emredici kurallar gereği, vergi yargılamasında hâkim, bakmakta olduğu davada sadece kanun hükümlerini uygulamak ve kanunları yorumlamak suretiyle karar verebilir. Hâkimin kıyasa yol açacak şekilde yorum yapması mümkün değildir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturmaktadır (Öncel vd., 2012:29-30).

3.3.11. Hâkimin Hukuk Yaratma Yetkisinin Bulunmaması İlkesi

Kanunda, örf ve âdet hukukunda, hâkimin önüne gelen somut olaya uygulayabileceği herhangi bir hukuk kuralının bulunmaması halinde hukuki boşluktan söz edilir. Bu durumda hâkim, söz konusu hukuk boşluğunu doldurmak üzere bizzat hukuk kuralı koymak ve koyduğu kurala göre de anlaşmazlığı karara

bağlamak zorundadır. İşte hukuk edebiyatında bu husus, hâkimin hukuk yaratması şeklinde ifade edilmektedir (Akıntürk, 1999:71-72).

Özel hukukta durum bu şekilde olmasına karşın kamu hukukunda, özellikle de vergi hukukunda, durum tamamen farklıdır. Vergiye ilişkin uyuşmazlığa dair kanunda hüküm bulunmayan hallerde hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. Vergi hukuku alanında “vergilerin kanunîliği ilkesi” ve buna bağlı olarak “kıyas yasağı” geçerli olduğundan hâkimin uyuşmazlığın çözümünde kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Vergi hukuku alanında görülen boşlukların ve eksik düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir (Yüce, 2010:57-59).

Diğer taraftan, vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ve şekle ilişkin hususlarda, hâkimin hukukun genel ilkelerinden faydalanarak boşluk doldurulabileceği kabul edilmelidir (Yüce, 2010:57-59).

Örf ve âdetler, vergi hukukunun doğrudan bir kaynağı değildir. Ancak, vergi kanunlarında açıkça örf ve âdete başvurulabileceğinin belirtilmesi halinde bu mümkün olabilmektedir. Örneğin, VUK m.228’e göre, “Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler için ispat edici kâğıt aranmaması”, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin (c) bendine göre, “Örf ve âdete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomaların (Gayrimenkuller hariç), vergiden müstesna tutulması” , Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesinin (a) bendine göre ise, “Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontoların matraha dahil edilmemesi” durumlarında doğrudan doğruya örf ve adetlere göre işlem yapılması gerekmektedir. Bunun yanında, vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkileri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın özel hukuk ilkelerine göre saptanması gerektiğinde, örf ve adet özel hukuk için kaynak oluşturduğu ölçüde, vergi hukukunun da dolaylı kaynağı olabilecektir. Örneğin, ortakçılık ve yarıcılık hakkında Gelir Vergisi Kanununda hiç hüküm bulunmaması halinde bu faaliyetlerin geçerli olduğu zirai kazanç konusunda örf ve adet dolaylı olarak geçerlilik kazanabilecektir. Benzer şekilde Ticaret Kanunu’nun 2’nci maddesi

uyarınca, ticari ilişkilerde geçerli olan örf ve adet ile ticari teamül de vergi hukukuna dolaylı olarak yansiyabilecektir (Saygılıoğlu, 1987:113-114; Öncel vd., 2012:16-17).

3.4. Vergi Yargılama Hukukunda İspatın Konusu

Vergi mahkemesi hâkimi, önüne gelen uyuşmazlıkta öncelikle maddi olayı araştırarak net bir şekilde ortaya koyduktan sonra olaya uyan kanun hükmüne göre karar vermek durumundadır. Burada hâkim tarafından maddi olaya uyan kanun hükmünün belirlenmesi bir yorum işlemidir. Uyuşmazlığın çözümünde öncelikle ortaya konulması gereken vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması aşamasında taraflar, maddi olay hakkında hâkimin kendi lehlerine karar vermesini sağlamak amacıyla olayın niteliğini açıklamaya çalışırlar. İşte maddi olayın ortaya konulması amacıyla tarafların gösterdikleri çaba, gayret ve çalışmalar, vergi yargılama hukukunda ispat sürecini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2012:200-201; Taylar, 2011:48).

Vergi yargılama hukukunda ispatın konusunu maddi olay, yani “vergiyi doğuran olay” oluşturmaktadır. VUK m.19’da, vergiyi doğuran olay, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde ifade edilmiş olup, söz konusu tanımlamadan, vergi hukukunda ispat konusu maddi olayın, “hukuki olay” ve “hukuki işlem” olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Saban, 2006:74).

Vergi yargılama hukukunda ispat süreci, İYUK’nun genel özellikleri ile VUK m.3 ve 134’e göre şekillenen ispat faaliyetlerinden oluşmaktadır. VUK m.3/B’de; *“İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delile ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükmün birinci fıkrası, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum konusuna ilişkin olup, bu hüküm gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemler, ekonomik niteliklerine göre irdelenmelidir. Bu yönüyle birinci fıkra hükmü, aslında ispata değil, yoruma ilişkindir (Öncel vd., 2012:201).

Maddenin ikinci fıkrasında, maddi olayın ispatında kullanılacak deliller sayılmaktadır. Buna göre, vergiyi doğuran maddi olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecek olup, bu fıkra hükmü ile vergi hukukunda delil serbestisi esası benimsenmiş ve bu şekilde kullanılacak her türlü delil ile olayın gerçek mahiyetinin açığa çıkarılması amaçlanmıştır (Öncel vd., 2012:201-202).

Hükmün üçüncü fıkrasında ise, ispat yükü düzenlenmiştir. Kendisine ispat yükü düşen tarafı belirlemek için konulmuş olan üçüncü fıkroda genel hukuk ilkelerine paralel bir düzenleme ile vergi yargılamasında da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmuş ve özellikle, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun ileri sürülmesi halinde iddia sahibi bu durumu ispat yükü altında bırakılmıştır (Öncel vd., 2012:202). Yukarıda yer verilen 3'üncü madde hükmü ile vergi güvenliği ve adaletin temini için, vergiyi doğuran olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik açıdan değerlendirilmesi imkânı sunulmuştur.

VUK m.134'te, *Vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu* hükme bağlanmak suretiyle; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ve mükellef beyanının doğruluk derecesinin tespiti için çalışan vergi inceleme elemanına, kanunda belirlenen usul kurallarına bağlı olmak kaydıyla, yasal defter ve belgeler haricindeki her türlü delili kullanarak ve iktisadi gerçekleri de dikkate alarak araştırma yapabilme yetki ve sorumluluğu yüklenmiştir.

3.5. Vergi Yargılama Hukukunda İspat Yüğü

3.5.1.Genel Kural

Hukuk ve ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılama hukukunda da ispat yüğü ile ilgili genel kural iddia sahibinin iddiasını ispat etmesidir. Dolayısıyla, vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğunu ispat etme yüğü altında iken; vergi mükellefi, vergi yükünü ortadan kaldıran veya azaltan olayların varlığını ispat etmek durumundadır. Genel kurala göre re'sen tarhiyatta ispat yüğü vergi idaresine düşmektedir (Taylar, 2011:48).

3.5.2. Aksini İddia Eden Tarafından İspatlanması Gereken Durumlar

VUK 3/B-3'te vergilendirmeye ilişkin olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere ve hayatın olağan akışına göre, normal ve mutad olan bir şekilde ortaya çıktıkları kabul edilmektedir. Kaneti ve Saban'a göre, ispat yükünün paylaşılması ile ilgili kural olarak, olayların olağan akışa uygun yönde meydana geldiği kabul edilmekte; olağan akış dışındaki durumların ispat külfeti, bu durumu ileri sürene ait olmaktadır. Vergi hukukunda da bu genel kural doğrultusunda, vergilendirmeye ilişkin olayların hayatın olağan akışının birlikte getirdiği, iktisadi, ticari ve teknik gerekler doğrultusunda gerçekleştiği kabul edilmektedir (Kaneti, 1989:55-56 ve Saban, 1992:5-11).

3.5.3. İktisadi İcaplar

İktisadi icaplar, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullardan oluşmaktadır (Öncel vd., 2012:202). İnsanların, topluma egemen olan ekonomik sistemin gerektirdiği şekilde ve kişisel menfaatleri doğrultusunda davranış göstermeleri beklenir. Hayatın olağan akışı bu şekilde cereyan ettiğinden, bu durum fiili bir karine oluşturur. Sonuç olarak, iktisadi icap olarak kabul edilen bir durumun aksinin iddia edilmesi halinde, söz konusu iddiayı ileri süren taraf ispat yüğü altına girmektedir (Taylar, 2011:48; Candan, 2009:838).

Danıştay yakın akrabalık bağı veya iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında önemli miktarlardaki paraların günün ekonomik koşullarında karşılıksız olarak alınır

verilemeyeceğini, bir yılda birden çok kişiye veya aynı kişiye birden çok yılda borç para verilmesi ikrazatçılık olarak kabul edileceğini, borç para verme işlemlerinde faizin peşin alındığını, alacağın senet veya ipotek tesisi suretiyle güvenceye bağlanmasının da faiz alındığına delil teşkil edeceğini belirterek önemli miktarlardaki paraların günün ekonomik koşullarında karşılıksız olarak alınıp verilemeyeceği ifadesi ile bu durumun iktisadi icaplara uygun olmadığını kabul etmiştir⁷.

3.5.4. Ticari İcamlar

Ticari icamlara uygun olmakla kastedilen, ticari örf âdet kurallarına uygunluktur. Ticari örf ve adetler ise, ticari hayatta tüccarlar arasında kabul görmüş ilkelerdir. Ancak her ticari örf ve adet kuralının her zaman tüm Türkiye’de geçerli olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Ticari örf ve adetler bölgeden bölgeye farklılıklar gösterebilmektedir. Ticari örf ve adetlerin belirlenmesinde, 5174 Sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu’nun odaların görevlerini düzenleyen 12/f maddesinde yer alan “Çalışma alanları içindeki ticari ve sınai örf, adet ve teamülleri tespit etmek, Bakanlığın onayına sunmak ve ilan etmek” hükmü gereği ilgili bölgelerdeki Sanayi ve Ticaret Odaları görevli bulunmaktadır.

Ticari hayatın kendine özgü bir işleyişi ve bu işleyişi yöneten kendine özgü kuralları vardır. Ticari hayatta genel amaç sahip olunan iktisadi değerleri en iyi şekilde kullanarak mümkün olan en yüksek karı elde etmektir. Mükelleflerin, bu amaca uygun düşmeyen ya da ticari hayatı yöneten kurallara aykırı bulunan faaliyetlerinin nedenlerini delillere dayandırarak inceleme elemanına açıklamaları gerekmektedir (Candan, 2009:820). İnceleme elemanı, mükelleflerin işlemlerini ticari icamlara göre değerlendirerek yapılan işlemlerin görünüşleri itibariyle gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını keşfetmeye çalışır. Bu inceleme ve araştırma sonucunda mükelleflerin muamelelerinin ticari icamlara uygunluğunun yada aykırılığının saptanmasına göre ispat yükü mükelleflere veya vergi idaresine düşer (Candan, 2009:840).

⁷ Danıştay VDDK., E. 2002/219, K. 2003/4, 31.01.2003

3.5.5. Teknik İcamlar

Teknik icaplar ile kastedilen, bir mamulün üretilmesi için gerekli olan unsurlar ile mamulün sahip olması gereken niteliklerdir (Öncel vd., 2012:202; Sancar, 1989:44-60).

Üretim, hammadde ve yarı madde gibi girdilerden bir takım araç veya teknikler kullanılarak ürün elde edilmesi faaliyetidir. Standart araç veya aynı tekniklerin kullanılması suretiyle yapılan her üretimin yaklaşık olarak aynı sonucu vermesi beklenir. Üretim esnasında kullanılan girdilerin tamamının elde edilen üründe var olması beklenilemez. Zira kullanılan girdilerin bir kısmının zayi olması muhtemeldir. Elde edilen ürünlerde kullanılan girdilerin ürünün içindeki oranları ile oluşabilecek fire oranları, ticaret ve sanayi odaları gibi mesleki kuruluşlar veya ilgili bakanlık ve belediyeler gibi yetkili makamlar tarafından önceden tespit edilip duyurulmaktadır (Candan, 2009:841; Kızılot ve Kızılot, 2010:710; Taylar, 2011:48).

Konuyla ilgili olarak Danıştay; randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntemin üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilbileceği gerçeğine dayandığı, bu gerçeğin vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icap olduğu, dolayısıyla randıman incelemesi sonucunda mükellefin beyanına göre fark bulunması halinde defter ve beyanların gerçeği yansıtmadığının kabulünün gerektiği ve bu durumun aksi davacı tarafından ispatlanmadıkça re'sen takdiri gerektiren bir neden olduğu kabul edilmiştir⁸

Kararlarda da görüldüğü üzere; mesleki kuruluş veya resmi makamlarca bildirilen teknik icaplar göz önüne alınarak yapılan bir randıman incelemesinde, inceleme elemanı tarafından ulaşılan sonuçlar ile mükellefin kaydi envanter sonuçlarının tutarlı olması gerekmektedir. Ancak, üretime sevk edilen hammaddenin kalitesi veya üretimde kullanılan tekniğin resmi mercilerce belirlenen standartlara uygun olmaması halinde inceleme sonuçları ile kaydi envanter rakamları arasında farklılıklar olabilir. Böyle bir durumda, teknik icaplara aykırılık oluşturan üretimin

⁸ Danıştay 7.D., E. 2000/7876, K. 2003/488, 24.02.2003

gerçeği yansıttığının mükellef tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. Mükellef bu iddiasını, işletmesinin teknik koşulları ile üretim araçlarının niteliğinin resmi mercilerce esas alınan standartlardan farklı olduğunu, ölçüt alınan kuruluş veya makamın bu konuda ortaya koyduğu verilerin hatalı olduğunu veya inceleme elemanınca teknik icap olarak gösterilen yöntemin gerçekte bu nitelikte olmadığını ortaya koymak suretiyle ispatlama imkânına sahiptir (Candan, 2009:841; Taylar, 2011:48).

3.5.6. Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Sayılması Gereken Durumlar

Normal ve mutad kelimeleri sözlük anlamı itibariyle kurala uygun, alışılmış, olağan anlamlarına gelmekte olup, vergi hukukunda kurala uygunluk, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin dış dünyada var olabilmesi için öngörülen hukuk kurallarına uygun davranılmasını; alışılmışa uygunluk ise, insanların bir muamelede bulunurken her zaman yaptıkları davranış biçimlerini, uyguladıkları yöntemi ifade etmektedir. Kurala ve alışılmışa uygun olmayan bir iddiada bulunan taraf, iddiasının doğruluğunu ispatlamak zorundadır (Candan, 2009:842-844; Taylar, 2011:48).

Vergi mükellefleri bakımından normal ve mutad olan durum, mükellefiyet ile ilgili olarak elde edilen hâsılat ve yapılan tüm giderlerin belge düzeni çerçevesinde belgelendirilmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2010:711).

Danıştay davacı mükellefin işçi ücretlerini düşük göstermesinin kendi lehine vergisel bir avantaj doğurmadığını ve bu durumun olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan durum olduğunu belirtmiştir⁹.

⁹ Danıştay 3.D., E. 1986/3293, K. 1986/2440, 03.12.1986

3.6. Vergisel İşlemlerde İspat Yükünün Paylaşımı

3.6.1. Vergilendirme İşlemlerinin Usule Uygunluğu

İdarelerin idari işlemler tesis ederken uyması gereken bir takım kurallar bulunmaktadır. İdari işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için bu kurallara uyulması zorunludur. İdari işlemlerin yargısal denetiminde, sırasıyla söz konusu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilir. İdari işlemin yetki ve şekil unsurlarındaki bir hukuka aykırılık usule aykırılık adlandırılır ve söz konusu idari işlemin iptalini gerektirir (Candan, 2009:120-140; Gözübüyük, 2005:202-239).

İdari işlemler, yargı kararı ile iptal edilmedikçe hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar ve hukuka uygun oldukları kabul edilir ve idare tarafından irade açıklaması olarak ortaya konulduklarında icrai özellik taşımalarından dolayı sonuçlarını doğurmaya başlarlar. Ancak, idari işlemler, yargı kararı gibi kesin hüküm gücüne sahip bulunmadığından bunların her zaman hukuka aykırılıkları ileri sürülerek idari davaya konu edilebilir (Günday, 2003:114). Aynı şekilde, vergi idaresince tesis edilen işlemler de, mahkeme kararıyla iptaline karar verilinceye kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanacaktır. Bu nedenle, vergi idaresi tarafından tesis edilen işlemde usul kurallarına aykırılık olduğu yönünde bir iddiada bulunulması halinde, karine temelinin, yani işlemin usule uygun bir şekilde tesis edildiğinin ispat yükü vergi idaresinde olacaktır.

Yetki yönünden hukuka aykırılığa ilişkin olarak Danıştay özel tüketim vergisinin, gümrük idarelerince tarh, tahakkuk ve tahsil edilebileceği konusunda Bakanlar Kurulunca çıkarılmış gümrük idarelerine yetki veren bir kararın bulunmadığını, dolayısıyla bu konuda gümrük idarelerinin yetkili olmadığını belirtmiş ve işlemi yetki yönünden hukuka aykırılık nedeniyle iptal etmiştir¹⁰.

Şekil yönünden hukuka aykırılığa ilişkin olarak Danıştay davaya konu edilen yazının ödeme emri sayılabilmesi için gerekli asli unsurları taşımaması nedeniyle bu

¹⁰ Danıştay 7.D., E. 2007/3245, K. 2008/1256, 27.02.2008

yazıya dayanılarak cebren tahsil yoluna gidilmesi de olanaklı bulunmadığından, hukuki sonuç doğurucu nitelikte de bulunmadığını ve davanın incelenmeksizin reddi gerektiğini söylemiştir¹¹.

3.6.2. Defter ve Belgelerin Doğruluğu

Mükellefin beyanına dayalı olan Türk Vergi Sistemi'nin zorunlu bir gereği olarak VUK'nda, mükelleflerin vergilendirmeye ilgili iş ve işlemlerini belgelere bağlamaları ve bu belgelere göre vazifelerini yerine getirmeleri öngörülmüştür. Vergi mükellefin beyanına göre tarh ve tahakkuk ettirildiğinden, mükellefin beyanı ile defter kayıtları uyumlu olmalı, defter kayıtları da kanunî şartlara uygun olarak düzenlenen belgelere uyumlu olmalıdır (Arslan, 2005:139).

Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerlidir. Bu nedenle, mükelleflerin beyanlarının ve defter, belge ve kayıtlarının aksi ispat edilinceye kadar doğru olduğu kabul edilir ve vergi idaresince mükellef beyanlarının kabul edilmesi zorunludur. Mükellefin yasal defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığının iddia edilmesi halinde, ispat yükü bunu iddia eden tarafa yani idareye düşer (Karakoç, 1997:105). Böyle bir iddiada bulunan vergi idaresinin, mükellefin defter, belge ve kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını, yapacağı inceleme sonucunda ortaya koyacağı delillerle ispatlaması gerekir.

Vergi idaresince yapılan denetim sonucunda yasal defter ve belgeler ile beyanların gerçeği yansıtmadığı hususunun ispatlanması halinde ispat yükü yer değiştirir. Artık, idarece takdir edilen matrahın hukuka uygun olmadığı mükellef tarafından ispatlanmalıdır. Diğer bir deyişle, mükellefin vergi idaresince tespit edilen bu durumun aksini ispat edebilme hakkı ve imkânı bulunmaktadır (Karakoç, 1997:105).

Danıştay mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığının ne şekilde ispat edileceği hususunun, vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesinin biçimselliklerinin ötesine

¹¹ Danıştay 7.D., E. 2000/5633, K. 2002/3351, 22.10.2002

geçilerek, belgeyi düzenleyen işiğal konusu, satmış görüdüğü emtia veya yapmış olduğı hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işiğ gerektirdiğı sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliğı, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğıal sonucu olan diğeri işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüdüğü işiğ hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağılı olduğunu belirtmiştir¹².

Bir mükellefin, yasal defter ve belgelerinin elinde olmayan sebeplerle zayı olması halinde mükellef sadece mücbir sebep nedeniyle defter belge ibraz etme zorunluluğunda değildir. Yasal defter ve belgelerin incelenmesine imkân bulunmamasına rağmen, vergi idaresince herhangi bir şekilde yeterli bir delile veya karineye dayanılmak suretiyle mükellef beyanın aksi iddia edilmesi halinde, mükellef beyanlarının doğıruluğunu ispat yükü ile karşı karşıya kalacaktır. Aksi halde, idarece tespit edilen hususlara istinaden mükellef adına cezalı tarhiyat yapılabilmek imkânı doğacaktır. Örneğini, defter ve belgeleri sel baskını sonucunda zayı olan ve bu durumu mahkemeden aldığı bir belge ile ispat eden bir mükellefin defter ve belgelerinin vergi idaresince incelenmesi mümkün değilse de; muhtelif mükellefler nezdinde yapılan rutin vergi incelemeleri sırasında sahte fatura ticareti yapmak maksadıyla kurulduğı sonucuna varılan bir mükellefin defter ve belgeleri zayı olan mükellef adına fatura düzenlemesi, bu durumun sahte fatura düzenlediğı sonucuna varılan mükellefin belgeleri ile ispat edilmesi halinde ispat yükü yer değıştirecek ve artık defter ve belgeleri zayı olan mükellef, söz konusu faturaların sahte olmadığını ispat etmek zorunda kalacaktır.

3.6.3. Takdir Komisyonu

Takdir komisyonları, VUK m.72'ye göre yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır. Takdir komisyonları tarafından matrah saptama işlemleri genel-objektif nitelikte matrah saptama ve

¹² Danıştay 7.D., E. 2003/1347, K. 2005/372, 15.03.2005

bireysel-sübjektif nitelikte matrah saptama olmak üzere ikiye ayrılır. Emlak vergisinde arsalar için kabul edilen arsa birim değerlerinin saptanması genel-objektif nitelikteki matrah saptamalarına ikmalen, re'sen yada idarece vergi tarhına yönelik olarak yapılan saptama işlemi bireysel-sübjektif matrah saptamalara örnek olarak gösterilebilir (Öncel vd., 2012:102).

VUK m.75'te takdir komisyonlarına inceleme yetkisi verilmiştir. Takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken, matrahın en doğru şekilde takdir edilebilmesi için ilgili yerlerden her türlü bilgi ve belge temin edilerek mükellefin durumu, faaliyet gösterdiği iş kolundaki karlılık oranları incelenerek ya da gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle matrah takdirinde bulunulmalıdır. Komisyon matrahı gerçeğe en yakın şekilde tespit etmek için gereken bütün araştırmaları yapmak zorundadır. Yine de yapılan takdir gerçeğe yaklaşıklığı ifade ettiğinden mükellefin gerçek durumunu tam anlamıyla yansıtmayabilir (Karakoç, 1995:112).

Takdir komisyonu kararları, net olarak ortaya koyulabilen hususların yanı sıra bir takım varsayımlardan hareketle sübjektif ölçülere de dayandığından dolayı matrahın dayanağı vergi idaresi tarafından ortaya konulduktan sonra bu dayanağın gerçeği yansıtmadığının ispatı mükellefe düşmektedir. Örneğin, işe başlama bildiriminde bulunmayan ve herhangi bir defter belgesi de bulunmayan bir mükellef hakkında matrah takdir edilirken takdir komisyonu tarafından %100 gerçeğe uygun matrah takdir edilebilmesi mümkün değildir. Zira böyle bir durumda mükellef tarafından elde edilen hasılatın ve yapılan giderlerin belgelerle ortaya konulabilme imkânı bulunmamaktadır. İşte bu gibi hallerde takdir komisyonunun matrah takdir ederken aynı iş kolunda benzer iş hacmine sahip mükelleflerin beyanlarını dikkate alarak matrah takdir etmek dışında başka bir yolu da bulunmamaktadır. Bu şekilde takdir edilen matrahın gerçeği yansıtmadığının ispatı da mükellefe aittir. Mükellefin defter ve belgelerinin mevcut olması halinde defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının ispatı ise takdir komisyonuna düşmektedir. Ancak, takdir komisyonu kararın yer alan dayanakların ve açıklamaların matrahın oluşumunu ortaya koyacak nitelikte ve inandırıcı olması da şarttır.

Danıştay bir kararında tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararında böyle bir müstenidat ve açıklamaya yer verilmemesi durumunda, takdir edilen matrahın yerinde olup olmadığının vergi mahkemesince ilgili kuruluşlardan sektördeki gerçek karlılık oranı araştırılarak, gerekirse bilirkişi incelemesi yoluyla, takdir edilen matrahın irdelenmesi gerektiğine karar vermiş¹³, başka bir kararında ise, takdir komisyonu kararında davacı şirketin uyuşmazlık konusu dönemde faaliyetinin bulunduğu hususunun inceleme raporu veya tutanak gibi somut belgelere dayandırılmamasını takdir komisyonunun inceleme yetkisini kullanmadığı ve hiç bir inceleme ve araştırma yapmadan matrah takdirinde bulunduğu şeklinde yorumlayarak tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir¹⁴.

3.6.4. Re'sen Takdir Nedeni

Matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları veya vergi inceleme elemanları marifetiyle matrah takdiri yoluna gidilebilmesi için öncelikle ortada VUK m.30'da sayılan re'sen takdir nedenlerinin var olması gerekir (Öncel vd., 2012:98).

1. Vergi beyannamesi kanunî veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,
3. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
4. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

¹³ Danıştay 4.D., E. 2004/874, K. 2004/1969, 13.10.2004

¹⁴ Danıştay 3.D., E. 1998/2824, K. 1998/3314, 01.10.1998

5. Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem (...) matrahının takdirinde dikkate alınır.
6. Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmıyorsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse, re'sen takdir nedenlerinin var olduğu kabul edilir. Re'sen takdir nedeninin mevcudiyetini ispat yükü vergi idaresine aittir.

3.6.5. Resmi Siciller

TMK m.7'de resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturdukları, bunların içeriğinin doğru olmadığını ispatının, kanunlarda başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekilde bağlı olmadığı öngörülmüştür. Bu nedenle, resmi sicil ve senetlerin aksi ispat edilinceye kadar doğru olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Örneğin, gerçek alım satım bedelinin tapu kayıtlarında yer alan bedelden daha yüksek veya düşük olduğunun iddia edilmesi halinde, söz konusu iddianın ispat yükü iddiada bulunan tarafa düşmektedir.

Danıştay Türk Medeni Kanunu'nun 7'nci maddesinde resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağını, bunların doğru olmadığını kanunlarında başka bir hüküm bulunmadıkça herhangi bir şekilde bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği düzenlendiğinden kesin kanıt değeri taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını kanıtlama koşullarının vergilendirme alanında bağlı olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendinde düzenlendiği ve bu hükme göre kanıt yükünün, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad

olmayan bir durumun iddia olunması halinde iddia eden tarafa ait olduğunu söylemiştir¹⁵.

3.6.6. Vergi Hataları

Bazen, vergi idarelerince vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumlarıyla karşılaşılabilir. Bu tür hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlamasından, hatalı uygulamalarından, vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabilir. Bu hatalar vergi idaresince fark edilmesi halinde re'sen düzeltilebileceği gibi mükellef aleyhine sonuç doğuran ve vergi idaresinde düzeltilmeyen vergilendirme işlemlerinin mükellefler tarafından vergi mahkemelerinde dava konusu edilerek düzeltilmesinin sağlanması da mümkündür. (Candan, 2006:222).

İşte, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi veya alınması halinde ispat yükünün genel olarak davacı/mükelleflere düştüğünü söyleyebiliriz. Şöyle ki, mükelleften verginin fazla alınması ve bu durumun idarece re'sen düzeltilmesi durumunda mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılmadığından mükellef tarafından böyle bir durumun dava konusu edilebilmesi mümkün olmadığı gibi, vergi idaresinin kendisinin tesis ettiği işlemi dava konusu etmesi de düşünülemez. Bu nedenle, mükelleflerden fazla vergi alınması ve bu durumun vergi idaresince kabul edilmeyerek düzeltilmemesi halinde açılan davada fazla vergi alındığının ispat yükü mükelleflere düşmektedir.

Verginin hesaplanmasında veya vergilendirmede hata yapılması nedeniyle verginin fazla hesaplanmış olduğundan bahisle idareye düzeltme istemi ile başvuran mükellefin söz konusu isteminin reddolunduktan sonra şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde yapılan başvurunun da ret ile sonuçlanması halinde, mükellef tarafından düzeltme-şikayet başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı dava açma

¹⁵ Danıştay 3.D., E. 2008/663, K. 2011/742, 02.03.2011

süresi içinde dava açılabilir. Böyle bir durumda, davacı konumundaki mükellef iddiasını ispatla yükümlüdür.

3.6.7. Peçeleme

Özel hukuk hükümlerine göre geçerli olarak yapılmakla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemeye yönelik durum, vergi hukukunda "vergi peçeleme" olarak ifade edilmektedir (Şenyüz, 2002:21). Vergi hukukunda peçeleme "vergiden kaçınmak amacıyla, normal koşullarda vergiye tabi olan bir özel hukuk işlemi vergiye tabi olmayan başka bir işlem görüntüsü altında yapmak" şeklinde tanımlanmaktadır (Sekdur ve Altun, 2001:555).

Vergiyi doğuran olayda peçeleme halinin var olduğunun iddia edilmesi halinde bu iddianın ispat yükü vergi idaresine düşer. Ancak, peçeleme halleri, yasalarda özel olarak düzenlenmiş ise, ortada aksi ispatlanabilir bir karine, yani bir adi kanunî karine söz konusu olduğundan ispat yükü yer değiştirir ve böyle bir durumda mükellef peçeleme yapmadığını ispat etmek zorundadır. Kurumlar vergisinde düzenlenen şekliyle örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bu duruma örnek olarak verilebilir. Böyle bir durumda, örtülü kazanç ve örtülü sermaye dağıtımını yapılmadığının ispatı mükellefe aittir (Öncel vd., 2012:203).

Danıştay örtülü kazanç dağıtımına ilişkin işlemleri peçeleme yönünden irdelemektedir¹⁶.

3.6.8. Mücbir Sebep

Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak ağır kaza, ağır hastalık, ağır tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve vesikaların elden çıkmış olması gibi haller VUK m.13'te mücbir sebep halleri arasında sayıldıktan sonra 15'inci maddesinde de 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin

¹⁶ Danıştay 3.D., E. 2007/3846, K. 2007/4127, 12.12.2007

işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanasını süresinin işlemeyen süreler kadar uzayacağı, bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yasa hükmüne göre yurt çapında bilinen, deprem ve sel gibi belli bir bölgenin tamamını veya bir kısım sakinlerini etkileyen genel nitelikli mücbir sebep halleri, herkesçe malum olduğundan dolayı, idare tarafından da biliniyor olduğu kabul edilerek mükellef tarafından bu durumun ispat edilmesi istenilmez (Öncel vd., 2012:118). Bu tür durumların dışında kişiye mücbir sebep ileri sürülmesi halinde bu durumu ispat yükü iddia sahibine, yani mükellefe aittir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak şekilde ağır hastalık halinde bulunduğu iddia eden bir mükellef bu durumunu doktor raporu ile ispatlaması gereklidir (Bilici, 2007:84). Benzer şekilde, yangın, deprem veya su baskını gibi bir sebeple sadece mükellefe ait ev veya işyerinin zarar görmesi halinde mükellef, mücbir sebebin varlığını belediye ve itfaiye gibi ilgili mercilerden alınacak belgelerle ispat etmek zorundadır (Özbalcı, 1988:153).

Danıştay bir vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesine zorlayıcı bir nedenin varlığı yol açması halinde bu durum kanıtlanmış olmak koşuluyla mükellef veya sorumlular adına ceza kesilemeyeceğini, zorlayıcı nedenle gereği gibi yerine getirilmeyen vergi ödevi arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça zorlayıcı nedeninin varlığının ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilmediğini, sulh hukuk mahkemelerinden alınan tespit kararının defter ve belgelerin zayı olduğunu ispatlamaya yeterli olmadığını söylemiştir¹⁷.

3.6.9. Muafiyet ve İstisnalar

Vergi kanunlarında bir kısım mükellef veya faaliyet alanlarına istisna ve muafiyetler öngörülmüştür. Vergi muafiyeti veya istisnasından yararlanması gerekirken bundan yararlandırılmadığını iddia eden mükellef tarafından açılan bir davada ispat yükü iddiada bulunan mükellefe düşmektedir.

¹⁷ Danıştay 3.D., E. 2006/3541, K. 2007/1377, 02.05.2007

3.6.10. Yanılma

Vergi mevzuatında konuların net olarak anlaşılmadığı, karışık düzenlemelerin var olması nedeniyle, ceza hukukunda uygulanan kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi vergi hukukunda çok katı bir şekilde uygulanmamaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarındaki bazı hususları tam kavrayamamaları nedeniyle vergi cezalarına muhatap kılınmasının önüne geçilebilmesi bakımından VUK m.369'da yetkili mercilerin mükellefe yazılı ile yanlış açıklama yapmalarını, bir hükmün uygulanma şekli konusunda yetkili mercilerin görüş ve düşüncelerini değiştirmelerini ya da bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olmasını yanılma olarak kabul etmiş ve bu haller ile yine anılan Kanun'un 413'üncü maddesine göre yetkili makamlardan alınan yazılı izahat çerçevesinde hareket edilmesi durumunda, mükelleflerin vergisel işlemleri cezayı gerektirse dahi adlarına vergi cezası kesilemeyeceği kurala bağlanmıştır (Öncel vd., 2012:217).

Yanılma hallerinde mükellefler lehine bir düzenleme getirildiğinden, yanılma halinin ispat yükü mükelleflere düşmektedir.

Danıştay vergilendirilen konu hakkında içtihat değişikliği olması halinde mükellefin yanıldığı kabul edilerek mükellefe ceza kesilemeyeceğini¹⁸, ancak Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve özgelgelerle yapılan değişikliklerin yanılma halini kapsamadığını söylemiştir¹⁹.

3.6.11. İşe Başlama Bildiriminde Bulunmama

VUK m.153 ile, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabına, serbest meslek erbabına, kurumlar vergisi mükelleflerine, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarına işe başlamaları halinde bu durumu vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiş olmasına rağmen, bazı mükelleflerin işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeyerek kayıt dışı faaliyette buldukları görülmektedir. Buna karşılık vergi idaresi, yaptığı yoklamalarla anılan Yasanın 154

¹⁸ Danıştay 11.D., E. 1998/881, K. 1998/3608, 03.11.1998

¹⁹ Danıştay 3.D., E. 2006/1519, K. 2007/448, 20.02.2007

ve 155'inci maddelerinde yer alan hükümlere göre kayıt dışı faaliyette bulunanları tespit etme yoluna gitmektedir. Buna göre ispat külfeti idareye düşmektedir.

3.6.12. İş Bırakma Bildiriminde Bulunmama

Bazı durumlarda mükellefler işi bırakmalarına rağmen bu durumu vergi idaresine bildirmeyebilmektedirler. Böyle bir durumda işi bıraktığını ispatlaması gereken iddia sahibi mükellef olması gerekirken, yasal mevzuat bu durumun vergi idaresince re'sen dikkate alınması gerektiğini söylemektedir.

3.6.13. Vergi Cezaları

Devletlerin iktisadi ve mali durumu ne kadar iyi olursa olsun mükellefler vergi kaçırmaya yönelik eylemlerde bulunurlar. Zira devlet gerçek ve tüzel kişilerin irat ve kazançlarının bir kısmını vergi olarak almak istediğinde mükellefler, ya alınmak istenen verginin devlete ait olmadığını ya da devlete ödenen vergilerin devlet tarafından kendilerine yansıtılmadığını düşündükleri için vergi kaçırma yoluna giderler. İşte vergi kanunlarının hükümlerini ihlal eden mükellefler vergi suçu işlemiş olurlar (Aksoy, 2010:71).

Vergi hukukunun vergi suç ve cezalarına ilişkin alt dalına vergi ceza hukuku denilmektedir. Kamu giderlerini karşılamak amacıyla toplanan vergilerde, mükelleflerin üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmemeleri veya vergi yasalarına aykırı işlemler yapmaları halinde bu davranışlarının karşılıksız kalması düşünülemez. Bu nedenle, vergi ceza sisteminde hangi davranışların ne ölçüde cezalandırılması gerektiğinin belirlenmesi çok önemli bir devlet politikası olmaktadır (Çiçek ve Herek, 2012:311-342).

Vergisel ihlal niteliğindeki eylemleri ihlalin ağırlığına göre suç ve kabahat olarak ikiye ayırmak mümkündür. Hukuka aykırı vergisel eylemlerden bazıları hukuksal düzende ağır ihlal niteliğinde iken bazıları da daha hafif ihlal niteliğine haiz olabilir. Hukuk düzenini ihlal eden eylemlerden daha ağır olarak nitelendirilen ihlaller suç, daha hafif olarak nitelendirilen ihlaller ise kabahat olarak adlandırılmaktadır (Şenyüz, 2012:3).

Vergi ceza hukukunda hapis cezası öngörülen kaçakçılık suçu ağır bir suç niteliğinde iken, para cezası şeklinde öngörülen vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları ise kabahat niteliğindedir. Ağır nitelikte suçlar ceza yargılamasına konu edilirken kabahat suçlarına karşı açılan davalar vergi mahkemelerince çözüme kavuşturulur.

Vergi cezalarının kesilebilmesi için mükelleflerin suça konu fiili işlediklerinin vergi idaresince ortaya konulması gerekmektedir. Bu nedenle, ceza kesilmesini gerektiren hallerin mevcudiyetinin ispatı vergi idaresine aittir.

3.6.14. Zamanaşımı

Zamanaşımı alacak hakkının yasayla belirlenen süreler içerisinde kullanılmaması nedeniyle dava yoluyla alınabilme imkanının ortadan kalktığını ifade eder (Saban, 2006:149; Akıntürk, 2009:251). Özel hukukta, borçlu tarafından alacağın zamanaşımına uğradığı, yani zamanaşımı def'inde bulunulmadığı sürece hâkim tarafından re'sen dikkate alınmaz (Akıntürk, 2001:184).

Vergi hukukunda da zamanaşımı kavramı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenirken aynı zamanda vergi hukukunun özellikleri de göz önüne alınarak bazı değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, VUK m.113 ile zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği öngörülerek vergi idaresi bakımından da zamanaşımı sürelerinin re'sen dikkate alınması sağlanmıştır (Kırbaş, 1988:118).

Görülmekte olan bir davada, vergi mükellefi olan davacı tarafından uyuşmazlık konusu vergi ve/veya cezaların tarh veya tahsil zamanaşımına uğradığını iddia etmesi halinde, yukarıda yer verilen VUK m.113 hükmü uyarınca alacağın zamanaşımına uğramadığının davalı vergi idaresince ispatlanması gerekmektedir. Zira vergi idaresince zamanaşımına uğrayan alacakların tarh veya tahsili mümkün bulunmadığından alacağın zamanaşımına uğramadığını belgeleriyle tespit etmekle yükümlüdür.

Diğer taraftan, tahakkuk zamanaşımına ilişkin olarak kanundan kaynaklanan bazı istisnai özel durumlarda vardır. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesine göre, Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında

zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır. Yine vergi kaçırmayı önlemek amacıyla Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi ile benzer bir düzenlemeye yer verilerek hiç beyanname verilmemesi veya verilen beyannameye bir kısım malların beyan dışı bırakılması hallerinde yükümlülüğün, intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte doğacağı öngörülerek, bu şekilde idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından zamanaşımı süresinin işlememesi sağlanmıştır. Görüldüğü üzere, emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisinde, idarenin beyanname verilmemesinden haberdar olmaması halinde, zamanaşımı sonsuza dek uzamaktadır (Bilici, 2007:115-116).

Bu gibi durumlarda mükellef tarafından zamanaşımı iddiasında bulunulması halinde, emlak vergisi bakımından beyan dışı bırakılan bina veya arsanın, veraset ve intikal vergisi bakımından da intikal eden malların idare tarafından bilindiğinin somut olarak ispat edilmesi gerekmektedir.

3.6.15. Hak Düşürücü Süreler

Bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandıran süreler hak düşürücü süreler denilmektedir. Vergi hukukunda hak düşürücü süreler yer verilmesinin sebebi, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının vergi idaresinin çeşitli taleplerinin belirli süreler içerisinde yapılmasının sağlanmasıdır. Bu süreler uyulmaması halinde artık söz konusu haktan yararlanma veya talepte bulunma olanağı kalmaz. Hak düşürücü süreler kamu düzenine ilişkin olduklarından, yargı organları tarafından re'sen dikkate alınır (Öncel vd., 2012:112).

Hak düşürücü sürelerin geçirilmediğinin ispatı, genel kuralda olduğu gibi bundan fayda sağlayacak olan tarafa, yani vergi yükümlülerine aittir. Diğer taraftan, hak düşürücü sürenin işlemeye başlaması için idare tarafından yükümlülere yazılı bildirimde bulunulması gereken durumlarda, hak düşürücü sürenin başlangıcının tespit edilebilmesi bakımından yazılı bildirim yapıldığını gösteren belgelerin idarece Mahkemeye bildirmesi gerekir. Böyle bir durumda ispat yükü yükümlüde olmasına rağmen delil gösterme yükümlülüğü idareye düşer.

Hak düşürücü süreler örnek olarak, İYUK m.7’de düzenlenen vergi mahkemesinde dava açma süresi, yine aynı Kanunun 45, 48 ve 54’üncü maddelerinde düzenlenen bölge idare mahkemesine itiraz, Danıştay’a temyiz ve karar düzeltme süreleri gösterilebilir.

3.6.16. İdare Tarafından Yapılan Tespitler

VUK’nun Birinci Kitap, Yedinci Kısım, Birinci Bölümünde yoklamaya, İkinci Bölümünde de vergi incelemelerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir (Candan, 2009:818). Her ne kadar Candan, yoklama fişi ve inceleme tutanağının kesin delil niteliğinde bulunmadığını, mükellef ve mükellefiyet ile ilgili olaylara ve ödenmesi gereken verginin doğruluğuna ilişkin bilgi, belge ve kayıtların tespitine yönelik belgeler olduğunu, yoklama fişi veya inceleme tutanağı delil niteliğine sahip değilken, bu fiş veya tutanakla tespit edilen bilgi, belge ve kayıtların delil olarak kullanılabilmesini söylemekte ise de (Candan, 2009:818); bu görüşe katılmak mümkün değildir. Şöyle ki, yoklama fişi ve tutanaklarından elde edilen bilgilere göre yapılan kayıtlar ve bu kayıtlara ilişkin belgeler vergi idaresinin tespit edilen hususları ne şekilde kayıtlarına intikal ettireceğine göre değişiklik gösterebilir. Yoklama fişi ile elde edilen bilgilere göre tutulan kayıtlar ve düzenlenen belgelerin delil olarak kullanılabilir ise de, açılacak bir davada mahkemece bu tür kayıtlar ancak dayanağı yoklama fişine göre bir anlam ifade edebilecektir. Örneğin, mükellefin eşi nezdinde yapılan yoklamaya istinaden tespit edilen hususlara itibar edilmesi mümkün değilken, vergi idareleri tarafından bu tür yoklama fişlerine itibar edilerek kayıt ve işlemler yapılabilmektedir. İşte böyle bir durumda, asıl delil yoklama fişinin kendisidir. Zira bu şekilde düzenlenen bir yoklama fişinin mükellefle ilgili işlem tesis edilmesine dayanak alınması mümkün olmadığından, bu yoklama fişine istinaden yapılan kayıt ve düzenlenen belgelere de itibar edilemeyecektir.

Mükellef nezdinde düzenlenen ve mükellefin beyanlarının yer aldığı yoklama fişi ve inceleme tutanakları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasında en önemli delillerin başında gelmektedir. Bu tutanaklar, bazen mükellefin aleyhine delil olarak kullanılabilmesi gibi, bazı durumlarda mükellef lehine de delil niteliğine sahip olabilmektedir.

Danıştay usulüne uygun olarak düzenlenen ve ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan yoklama fişine dayalı olarak gerçekleştirilen işlemlerin hukuka uygun olduğunu kabul etmiştir²⁰.

Danıştay gerçeğe uygunluğu noktasında kuşkulu olan mükellef ifadeleri ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan tutanakla tespit edilse dahi doğrudan mükellefler aleyhine karar verilmeden önce ifadenin doğruluğunun yapılacak araştırma ile ortaya konulması gerektiğini belirtmiştir²¹

3.6.17. El Defterleri

Mükellefler, ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yasal defterlerinin dışında el defteri diye adlandırılan defterler de tutabilmektedir. Elbette ki, mükelleflerin yasal defterlerini tutmalarının yanı sıra aynı işlemlerini kendilerine ait özel defterlerde takip etmelerinde hukuki bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, yasal defterlerdeki kayıtlar ile el defteri arasındaki kayıtların birbirinden farklı olması halinde bu durum vergi matrahının bir bölümünün gizlendiği anlamına gelmektedir ki böyle bir durumda yasal defterlerdeki kayıtların ihticaca salih olmadığı kabulünü gerektirir. Böyle bir durumun tespiti halinde, el defterlerindeki kayıtlar esas alınarak matrah tespit edilebilecektir.

El defterlerinin yaygın olarak kullanıldığı bir diğer durumda yasa dışı faaliyetlerdir. Gerçekten de yasa dışı faaliyetlerde bulunarak gelir elde eden kişilerin bu faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirleri yasal defterlerinde takip edip beyan etmeleri beklenemez. Bu gibi durumlarda da el defterlerindeki bilgilerden hareketle matrah takdir edilmesinde hukuka aykırı bir durum yoktur. Ancak, yasa dışı faaliyetlerde bulunan kişilerin defter tutma, fatura düzenleme gibi mükellefiyete ilişkin hususlarda herhangi bir yükümlülükleri bulunmadığından bu kişilere fatura düzenlememe ve defter tutmama gibi nedenlerle özel usulsüzlük cezası da kesilemeyecektir.

²⁰ Danıştay 4.D., E. 2004/606, K. 2004/2039, 20.10.2004

²¹ Danıştay 4.D., E. 1984/2765, K. 1985/1657, 05.06.1985

Danıştay faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktığı saptanarak, adına bu nedenle sonraki yıllarda mükellefiyet tesis edilen vergi mükelleflerinin kayıt ve beyan dışı bırakılan kazançlarının defter ve belgelere dayanmadığı ve düzenleyebilecekleri fatura ve benzeri belge de bulunmadığından, bu gibi durumlarda eylem tarihinde özel usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın oluştuğundan söz edilemeyeceğini ve cezanın bir varsayıma dayandırılmış olacağını söylemiştir²².

²² Danıştay 3.D., E. 2007/3320, K. 2008/4469, 30.12.2008

SONUÇ

Devletlerin vergi toplayabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın vuku bulması gerekir. Bu nedenle diyebiliriz ki vergilendirme sürecinin başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlıdır. Vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olmasından daha önemli olan husus, vergiyi doğuran olayın açık ve anlaşılabilir olmasıdır. Zira mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin doğru ve yanlışlığı vergiyi doğuran olaya bağlıdır. İspat ve delillerin önemi de vergiyi doğuran olaydan kaynaklanmaktadır.

Sözlük anlamı itibariyle tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama anlamlarına gelen ispat, hukuki anlam olarak bir iddia veya olayın doğruluğu konusunda davaya bakan hâkimi ikna faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Türk hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kural iddia sahibinin iddiasını ispat etmesidir.

Rutin denetimler dışında, her soruşturmada olduğu gibi vergi inceleme ve soruşturması da şüphe üzerine başlar. İnceleme ve araştırmanın amacı var olan şüpheyi ortadan kaldırarak gerçeği ortaya çıkarmaktır. Bu amaca varmak için kullanılan araçlara da “delil” denir.

Her ispat faaliyeti gerçeğe biraz daha yaklaşmadır, bir kanaattir, ama gerçeğe varma değildir. Bu yönüyle ispatlama mutlak değil nispidir. Bundan dolayı en kuvvetli delil dahi şüpheyi mutlak olarak gideremez. Örnek vermek gerekirse, faaliyetleri ile ilgili yasal mevzuata uygun olarak tutulan defter ve belgelerin yanı sıra yasadışı veya vergi kaçakçılığına yönelik faaliyetlerini el defterleri üzerinden takip eden bir mükellefin adresinde yapılan arama sonucu ele geçirilen bu el defterleri ile ilgili olarak mükellef tarafından bu defterlerin asıl defterlere kayıt yapmadan önce alıştırma yapmak ve muhasebeyi öğrenmek amacıyla tutulduğu söylenebilir. Böyle bir durumda mükellefin söz konusu iddiasının gerçek olma ihtimali ve dolayısıyla söz konusu defterlerin varlığının tarhiyatı gerektirmesinde bir şüphe payı bulunabilir. Fakat buradaki şüphenin makul bir şüphe olmadığı da açıktır. Bu niteliğiyle en kuvvetli delilin bile şüpheyi mutlak olarak ortadan kaldıramayacağı

söylenbilir. İşte bundan dolayı vergi hukukunda mutlak gerçeklikten değil nispi gerçeklikten söz edilebilir. Diğer taraftan, mutlak gerçeklik ancak tarafların üzerinde hemfikir oldukları olaylarda mümkündür ki böyle durumlarda da olay mahkemeye intikal etmez.

İspat yükünün taraflardan birinin üzerinde olmasının önemi ve hukuki sonucu, olayın kesin olarak ispatlanamaması halinde ispat yükü üzerinde olan tarafın aleyhine sonuç doğurmasından ileri gelmektedir. Öz olarak ifade etmek gerekirse, ispatsızlığın sonucuna kim katlanacaksa ispat yükü ondadır.

Vergi incelemesinde idarenin (dolayısıyla vergi inceleme elemanının) ispatlaması gereken husus mükellefin kanuna aykırı fiilleridir. Bu fiillerin işleniş biçimlerinin kanunla düzenlenmesi söz konusu olamayacağına göre bu fiiller idarenin iradesi dışında işlenmektedir. Zira bu fiillerin ortaya çıkmamasında idarenin değil mükellefin yararı vardır. Bundan dolayı vergi hukukunda idarenin ispat araçlarının kanunî delil düzenine bağlanması mümkün değildir. Aksi halde idarenin kanuna aykırı fiilleri ispatlama imkanı kalmaz. İdare kanuna aykırı fiilleri serbest delil düzeni içerisinde her türlü ispatlama aracı ile ispatlayabilmelidir. Nitekim, VUK'nun 3/B maddesinde yer alan *“İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” hükmü ile vergi hukukunda ispat kavramı tanımlanarak gerçek durumun hangi delillerle ispatlanabileceğinin sınırları çizilmiştir.

VUK idari bir usul kanunudur ve vergi idaresinin görev ve yetkileriyle karar alma aşamasındaki usulleri belirler. Bu nedenle vergi idaresi iş ve işlemlerini VUK'nda yer alan hükümlere göre yürütmekle yükümlüdür.

Vergi idaresi işlem tesis etmeden önce o işleme dayanak oluşturacak maddi ve hukuki sebepleri bizzat kendisi araştırır. Maddi sebeplerin delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Olayla ilgisi tabi ve açık olan tanık ifadeleri, defter ve belge inceleme, ilgili kurumlardan olayla ilgili bilgi isteme maddi sebepleri ortaya koyacak deliller arasında sayılabilir.

Vergi idaresi işlemin sebebini bulduktan sonra bu sebebin hangi kanun maddesine aykırılık teşkil ettiğini belirlemesi gerekir. Maddi ve hukuki sebepler belirlendikten sonra da işlem tesis edilir. Örneğin, idare bir mükellefin sahte fatura ticareti yaptığını iddia ediyorsa, bu mükellef hakkında işlem tesis etmeden önce mükellefin sahte fatura ticareti yaptığını işyerinde yoklama yaparak, defter ve belgeleri inceleyerek, olayla ilgisi tabi ve açık olan kişilerin ifadelerine başvurarak ve buna benzer bir takım deliller ile ispatlaması gerekmektedir. Maddi durum delillerle ortaya konulduktan sonra da mükellefin bu hareketinin vergi kanunlarındaki karşılığı belirlenerek ona göre işlem tesis edilmesi gerekir.

Vergi idaresinin işlemlerinin yargıya taşınması halinde, uyuşmazlıkta hâkimin değerlendireceği husus, idarenin VUK'da yer alan hükümlere uygun bir şekilde işlem tesis edip etmediğidir.

İYUK'un 31'inci maddesinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde HMK'da ve bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Ancak buradan vergi hâkiminin VUK'daki yetkileri kullanarak karar alacağı ya da onun yerine geçerek işlem yapacağı sonucunu çıkarmak mümkün değildir. Burada kastedilen VUK'da yargılama usulüne ilişkin herhangi bir düzenleme varsa onun uygulanması gerektiğidir. Örneğin, uzlaşma ilgili olarak VUK'un Ek 7'nci maddesinde dava açmaya ilişkin özel hüküm bulunmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda İYUK ve HMK'da bu duruma ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından İYUK m.7'de yer alan dava açma süreleri değil, VUK m.Ek 7'de yer alan dava açma süresi uygulanacaktır.

Hâkim idari işlemin hukuka uygunluğunu İYUK'un 20/1'nci maddesinde yer alan “*Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her*

çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.” hükmü uyarınca tarafların iddialarıyla bağlı değildir. Bu nedenle vergi yargılama hukukunda hâkim, uyuşmazlık konusu olayı tüm yönleriyle aydınlığa kavuşturup maddi gerçeği ortaya çıkarmakla yükümlüdür. Ancak hâkimin re’sen araştırma olarak adlandırılan bu tür araştırmalarının da bir takım sınırları vardır. İYUK m.2/2 ve 20/3 dışındaki en önemli sınırlama ise İYUK m.1/2’de yer alan ve idari yargılama usulünde geçerli olan yazılılık ilkesi olduğunu düşünülmektedir.

Esasen re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu bir yargılama usulünde yazılılık ilkesinin de geçerli olması, hâkimi olayı tam anlamıyla açıklığa kavuşturamadan karar vermek durumunda bırakabilmektedir. Yazılılık ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılama hukukunda hâkimin, değil davacının gösterdiği tanığı, olayla ilgisi tabi ve açık olan tanığı dinlemesi dahi söz konusu değildir. Bu durum bazı sakıncalara neden olabilmektedir. Örneğin, bir kısım gayrimenkul satışları ile ilgili olarak eksik beyanda bulunduğu iddia edilen bir mükellef hakkında yapılan incelemede inceleme elemanınca gayrimenkul satın alan şahısların ifadelerinden hareketle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada davacı mükellef tarafından; ifadesi alınan şahıslardan bir tanesinin okuma yazma bilmeyen, yaşlı ve ifade vermeye ehil birisi olmadığı, zaten gerçekte evi alanın bu şahsın çocukları olduğu, annelerine hediye maksadıyla bu evi aldıkları, gerçek durumun çocukların ifadesinin alınması halinde ortaya çıkacağı, bir tanesinin inceleme elemanının tehdidi nedeniyle kendisini kusurlandırıcı mahiyette ifade verdiği, bir diğerinin de çektiği kredi nedeniyle evin kendisine olan maliyetinin satış bedeli olarak ifade edilmesi nedeniyle satış tutarının farklı ifade edildiğinin iddia edildiğini varsayalım. Böyle bir durumda, hâkimin re’sen araştırma ilkesi kapsamında inceleme elemanınca ifadesi alınan birinci şahsın söz konusu ifadeyi vermeye ehil olup olmadığını, çocuklarının kendisi için söz konusu daireyi alıp almadıklarını araştırması, ikinci şahsın baskı altında olmadan yeniden hâkim huzurunda ifadesinin alınmasını, kendisinin ne tür bir baskı altında olduğunu ortaya konulmasını, üçüncü şahsın da kredi fiyatı mı yoksa satın alma fiyatını mı inceleme

elemanına söylediğini ortaya koyması gerekmektedir. Her ne kadar üçüncü şahsa ara kararı ile bir yazı gönderilebilecek ise de, bunun cevabının bizzat ilgili kişi tarafından verildiğinin ne şekilde teyit edileceği tam bir muamma olacağından bütün iddiaların doğruluğu veya yanlışlığı ancak anılan şahısların mahkeme huzurunda dinlenilmesi ile mümkün olabilecektir. Ancak, yazılı yargılama hukukunda bu şahısların ifadelerinin alınabilmesi mümkün değildir. Hatta davacı tarafından duruşma talep edilse ve bu şahıslar duruşmaya getirilse dahi ifadelerinin mahkeme huzurunda dinlenilmesinin mümkün olabilmesi dahi doktrinde tartışmalıdır. Bir kısım hukukçular duruşmada tanık dinlenebileceğini ifade etmekteyse de çoğunluk bunun mümkün olamayacağını söylemektedir. Gerçekten de, İYUK'un 18'inci maddesinde duruşmada sadece taraflara söz verileceği hüküm altına alınmıştır. Tüm bu nedenlerden dolayı re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında yazılı yargılama usulünden vazgeçilerek İYUK'da yapılacak bir değişiklikle tanık dinlenilmesinin önünün açılması gerekmektedir.

Vergi yargılama hukukunda ispatla ilgili olarak karşılaşılan bir diğer sorun vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin birbirinden bağımsız karar vermeleri nedeniyle maddi olay hakkında iki farklı karar çıkabilmesidir. Gerçekten de, bazen vergi mahkemeleri sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle açılan bir davada davacının sahte fatura düzenlediği kanısına varıyorken, aynı mükellefin bu fiili nedeniyle ceza mahkemesinde beraat edebildiği görülebilmektedir. Bunun sebebi uygulamada ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin birbirinden bağımsız hareket etmeleridir. Bu çelişkinin kaynağı genelde adli yargı yerlerinde adli hâkim tarafından faturaların sahteliği konusunun muhteviyat itibariyle değil şekil itibariyle inceleme yapılmasından kaynaklanmakta ise de, sonuç olarak bu durum hukuki açıdan da son derece vahimdir. Bu sorunun çözümü iki şekilde mümkün olabilir. Birinci çözüm vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinin kararının kesinleşmesini bekledikten sonra ortaya çıkacak duruma göre karar vermesini sağlamaya yönelik yasal bir düzenlemenin yapılmasıdır. Ancak vergi mahkemesinin ceza mahkemesinin kararın kesinleşmesini beklemesi adli yargı yerlerindeki uzun yargılama süreleri göz önüne alındığında daha büyük sorunlara da yol açabilir. İkinci çözüm yolu ise bu tür davaların aynı mahkemede çözümlenmesidir. Bu mahkemenin de daha teknik bir

mahkeme olan vergi mahkemesi olması gerektiği düşünülmektedir. Bu ise çok daha köklü bir yasal değişikliği beraberinde getirecektir ki bu da vergi mahkemelerinin idari yargı alanından çıkarılıp adli yargı alanına dahil olması ile mümkündür. Bunun yapılması halinde ise yazılılık ilkesi geçerliliğini yitireceğinden ceza yargılamasında mümkün olan tanık dinleme gibi hususlar vergi mahkemelerinde de mümkün olabilecek ve bu sorunla birlikte başka bir sorun daha çözülmüş olacaktır.

Vergi yargılama hukukundaki ispat ve delillerle ilgili bir diğer sorun da hâkim tarafından yapılan re'sen araştırma sonucu elde edilen bilgi ve belgelerin davacıya gönderilmeyerek davacının savunma hakkının kısıtlanması suretiyle adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verilmesidir. Örneğin bir kısım alış faturaları sahte olduğundan bahisle KDV indirimleri reddedilen mükellef tarafından açılan davada hâkim, davacıya fatura düzenleyen ve sahte fatura ticareti yaptığı iddia edilen mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunu davalı idareden getirterek inceledikten sonra bir karar vermekte, ancak söz konusu vergi tekniği raporunu davacıya tebliğ ederek söz konusu raporla ilgili söylemek istediği bir husus olup olmadığı sormamaktadır. Her ne kadar bu durumun VUK'un 5'inci maddesinde yer alan vergi mahremiyetinden kaynaklandığı ileri sürülebilirse de, Anayasanın 90'ıncı maddesi ile iç hukukumuzdaki kanunların üstünde bir norm olarak kabul ettiğimiz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkına aykırı olduğunu söyleyebiliriz. Maalesef uygulamada mahkemelerce dikkate alınmayan bu durum davacılar tarafından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine gidilmesi halinde karşımıza yüklü tazminatlara mahkum olma şeklinde çıkabilir. Bu durumun yargılama safahatında hâkim tarafından VUK'ndaki vergi mahremiyetine ilişkin hükmün AİHS'ne aykırı olması nedeniyle uygulanmayarak davacıyla ilgili belgelerin tebliği suretiyle çözümlenebilmesi mümkün ise de; VUK'da vergi idaresinin mükelleflerin menfaatlerini ihlal eden bir işlem tesis ettiklerinde bu işlemin dayanağı bütün bilgi ve belgeleri de mükellefe tebliğ etmesi gerektiği yönünde yapılacak bir düzenleme ile düzeltilmesinin daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir. Çünkü böyle bir düzenleme ile mükellef hakkında işlem tesisine dayanak alınan bütün bilgi ve belgelerin tebliğ edilmesi sayesinde mükellef davayı açarken, elinde bütün bilgi ve belgeler bulunacağından iddialarını

daha ilk aşamada dile getirecek ve zaten dosyada bulunan bilgi ve belgelerin temini için hâkim tarafından herhangi bir ara karar da yapılmayacak ve bu şekilde aynı zamanda dava sürelerinin kısalması da sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağdur, Mustafa (2010); "Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 214, www.yaklasim.com, (Erişim Tarihi: 10.09.2012).
- Akıntürk, Turgut (2009); *Hukuka Giriş*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.
- Akıntürk, Turgut (2001); *Borçlar Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Akıntürk, Turgut (1999); *Medeni Hukuk*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Akkaya, Mustafa (2002); *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turan Kitabevi, Ankara.
- Akkaya, Mustafa (2004); "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım" http://www.danistay.gov.tr/8-DANISTAY%20KARARLARINDA%20EKONOMIK%20YAKLASIM.htm#_ftn16, (Erişim Tarihi: 05.10.2012).
- Aksoy, Şerafettin (2010); *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Arslan, Mehmet (2005); *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Aslan, Memduh ve Akın Gencer Şentürk (2008); "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği," *Mali Pusula*, Sayı 43, s. 20-25.
- Atalay, Oğuz (2001); *Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir
- Azrak, Ali Ülkü (1982); *Avrupa Topuluklarında İdari Yargının Genel Esasları*, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:8, İstanbul.
- Batun, Mehmet (2010); "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 206, www.yaklasim.com, (Erişim Tarihi: 07.10.2012).
- Belgesay, Mustafa Reşit (1940); *Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Bilici, Nurettin (2007); *Vergi Hukuku*, 15. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Biyar, Özgür (2009); *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.
- Candan, Turgut (2009); *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Candan, Turgut (2006); *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Hatice Herek (2012); “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği,” *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 32, Sayı 1, s. 311-342.
- Ergün, Çağdaş Evrim (2006); “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 55, Sayı 2, s. 65-90.
- Görkem, Neslihan Alkan (2008); *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Gözübüyük, Şeref (2005); *Yönetmelik Yargı*, 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Güneş, Gülsen (2011); *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul.
- Kabasakal, Yavuz (2007); *İdari Yargılama Usulü Hukukunda Kanıtlama Yöntemleri ve Araçları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kaneti, Selim (1989); *Vergi Hukuku*, 2.Bası, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf (2012); *Genel Vergi Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (1997); *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir.
- Karakoç, Yusuf (1995); “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları,” *Vergi Dünyası*, Sayı 161, s. 111-115.
- Kırbaş, Sadık (1988); *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, 2. Baskı, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot (2010); *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kunter, Nurullah ve Feridun YENİSEY (2000); *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kunter, Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu (2006); *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Konuralp, Haluk 1999; “Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 536, s. 3-21.
- Konuralp, Haluk (2009); *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Konuralp, Haluk (2010); *Medeni Usul Hukuku*, AÖF Yayını, Eskişehir.

- Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz (2011); *6100 sayılı HMK'ye Göre Yeniden Yazılmış Medeni Usul Hukuku*, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil (2011); *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Onar, Sıddık Sami (1966); *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt 3, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaacılık-Hak Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2012); *Vergi Hukuku*, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Yılmaz (1988); *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Özboyacı, Alper (2008); *Ceza Muhakemesi Hukukunda Delil Yasakları*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul.
- Özgen, Eralp (1988); *İşkence ve İnsanlık Dışı Davranışlara Karşı Birleşmiş Milletler Andlaşması*, http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/1988-19882-1073.pdf (Erişim Tarihi: 07.01.2013).
- Parlak, Bayram (2006); *İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes (2011); *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Saban, Nihal (1992); "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", *Danıştay Dergisi*, Yıl:22, Sayı 82-83, s. 5-11.
- Saban, Nihal (2006); *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Sancar, Mithat (1989); "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü", *Mali Hukuk*, Sayı 24, s. 44-60.
- Saygılıoğlu, Nevzat (1987); *Vergi Hukukunda Yorum*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Sekdur, Mahmut ve Muhsin Altun (2001); *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Selçuk, Sami (1977); "Kanıtların Toplanmasındaki Yasallık, Dürüstlük ve Total Ceza Adaleti", *Yargıtay Dergisi*, Sayı 3, s.15-23
- Soyaslan, Doğan (2003); "Hukuka Aykırı Deliller", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt VII, Sayı 3-4 Aralık, sf.16, http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2003_VII_2_2.pdf,(Erişim: 28.03.2010).

- Sözen, Elife Selma (1999); *Ceza Muhakemesi Hukukunda ve Adli Tıpta Delil Kavramı, Hukuka Aykırı Deliller ve Sonuçları*, İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Şanver, Salih (1981); *Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama Reşat Kaynar'a Armağan*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan (2012); *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, Doğan (2008); “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 185, www.yaklasim.com, (Erişim Tarihi: 21.11.2012).
- Şenyüz, Doğan (2002); *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2013); *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tanrıver, Süha (2009); “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilikle İlgili Temel Problemler ve Çözüm Arayışları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 11. Özel Sayı s. 575-594.
- Taşpınar, Sema (1996); *Fiili Karinelerin İspat Yükü Dağılımındaki Rolü* <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1152/1740.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.01. 2013).
- Taşpınar, Sema (2001); *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Taylar, Yıldırım (2011); *Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi*, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-2/taylar.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.02.2011).
- Tıgılı, Hüseyin (2012); “HMK Hükümleri Çerçevesinde İspat Yükü”, *Adalet Dergisi*, Sayı 43, s.230-256.
- Tosun, Öztekin (1984); *Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri*, Cilt 1, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Tutumlu, Mehmet Akif (2009); *Medeni Usul Hukuku Sorunları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Tutumlu, Mehmet Akif (2000); *Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Umar, Bilge ve Ejder Yılmaz (1980); *İspat Yükü*, 2. Baskı, Kazancı Matbaacılık Sanayi, İstanbul.

Yıldırım, Mehmet Kamil (1990); *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, Kazancı Yayınları, İstanbul.

Yıldız, Ali Kemal (2002); *Ceza Muhakemesinde Delillerin Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.

Yüce, Mehmet (2010); *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

Kanunlar

Ceza Muhakemesi Kanunu (5721); T.C. Resmi Gazete, 25673, 17.12.2004.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu Mülga (1412); T.C. Resmi Gazete, 1172, 20.04.1929.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (6100); T.C. Resmi Gazete, 27836, 04.02.2011.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Mülga (1086); T.C. Resmi Gazete, 634, 04.07.1927.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577); T.C. Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.

Türk Borçlar Kanunu (6098); T.C. Resmi Gazete, 27836, 04.02.2011.

Türk Medeni Kanunu (4721); T.C. Resmi Gazete, 24607, 18.12.2001.

Vergi Usul Kanunu (213); T.C. Resmi Gazete, 10705, 10.11.1961.

Yargıtay Kararları

Yargıtay 12. HD., E. 2009/18436, K. 2009/19628, 20.10.2009

Yargıtay CGK., E. 2007/7-147, K. 2007/159, 26.06.2007

Danıştay Kararları

Danıştay 3. D., E. 2009/3180, K. 2012/486, 16.02.2012

Danıştay VDDK., E. 2008/582, K. 2009/74, 06.03.2009

Danıştay 3. D., E. 2009/1273, K. 2011/7833, 28.12.2011

Danıştay VDDK., E. 2000/232, K. 2000/446, 15.02.2000

Danıştay 4. D., E. 1982/3668, K. 1982/4803, 24.12.1982

Danıştay 3D., E. 2011/2981, K. 2012/1124, 05.04.2012

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

Danıştay 7.D., E. 2000/7876, K. 2003/488, 24.02.2003
Danıştay 3.D., E. 1986/3293, K. 1986/2440, 03.12.1986
Danıştay 7.D., E. 2007/3245, K. 2008/1256, 27.02.2008
Danıştay 7.D., E. 2000/5633, K. 2002/3351, 22.10.2002
Danıştay 7.D., E. 2003/1347, K. 2005/372, 15.03.2005
Danıştay 4.D., E. 2004/874, K. 2004/1969, 13.10.2004
Danıştay 3.D., E. 1998/2824, K. 1998/3314, 01.10.1998
Danıştay 3.D., E. 2008/663, K. 2011/742, 02.03.2011
Danıştay 3.D., E. 2007/3846, K. 2007/4127, 12.12.2007
Danıştay 3.D., E. 2006/3541, K. 2007/1377, 02.05.2007
Danıştay 11.D., E. 1998/881, K. 1998/3608, 03.11.1998
Danıştay 3.D., E. 2006/1519, K. 2007/448, 20.02.2007
Danıştay 4.D., E. 2004/606, K. 2004/2039, 20.10.2004
Danıştay 4.D., E. 1984/2765, K. 1985/1657, 05.06.1985
Danıştay 3.D., E. 2007/3320, K. 2008/4469, 30.12.2008