



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

İSPAT KAVRAMI VE BİR İSPAT ARACI OLARAK TİCARİ DEFTERLER

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ezel ALTUNAY

BURSA – 2019



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

İSPAT KAVRAMI VE BİR İSPAT ARACI OLARAK TİCARİ DEFTERLER

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

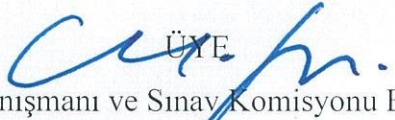
Ezel ALTUNAY

**Danışman:
Prof. Dr. Mehmet YÜCE**


BURSA – 2019

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim/Anasanat Dalı, Maliye Bilim Dalı'nda 700812007 numaralı Ezel ALTUNAY'ın hazırladığı "İspat Kavramı ve Bir İspat Aracı Olarak Ticari Defterler" konulu Yüksek Lisans çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, 22./08/2019 günü 15:00 - 16:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı/başarısız olduğuna oybirliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.


ÜYE
(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Uludağ Üniversitesi
İ.İ.B.F. / Maliye


ÜYE
Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Uludağ Üniversitesi
İ.İ.B.F. / Maliye


Doç. Dr. Harun YENİÇERİ
Bandırma Onyeddi Eylül Üniversitesi
İ.İ.B.F. / Maliye

22/08./2019.



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 20/08/2019

Tez Başlığı / Konusu: İspat Kavramı ve Bir İspat Aracı Olarak Ticari Defterler

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 130 sayfalık kısmına ilişkin, 20/08/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 16 'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimededen daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

20.08.2019
Tarih ve İmza

Adı Soyadı: EZEL ALTUNAY
Öğrenci No: 700812007
Anabilim Dalı: MALİYE
Programı: MALİYE
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)
Prof. Dr. Mehmet YÜCE

Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**İspat Kavramı ve Bir İspat Aracı Olarak Ticari Defterler**” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

21/08/2019

İmza



Adı Soyadı : Ezel ALTUNAY

Öğrenci No : 700812007

Anabilim Dalı : Maliye

Programı : Maliye

Statüsü : Yüksek Lisans Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ezel ALTUNAY
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tein Niteliği : Yüksek Lisans
Sayfa Sayısı : XIII+117
Mezuniyet Tarihi : 22/08/2019
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

İSPAT KAVRAMI VE BİR İSPAT ARACI OLARAK TİCAR DEFTERLER

İspat kelime anlamı olarak, delil sunarak bir gerçeği ortaya çıkarmak, doğrulamak ve belirli duruma getirmektir. Delil ise taraflar arasındaki çekişmeli hususların ispatında ortaya konulan araçlardır.

Geçmişten günümüze ticari hayatın idamesi için ticari işlemlerin kayıt altına alınması gerekliliği doğmuştur. Bu da beraberinde ticari defter tutma ihtiyacı getirmiştir. Ticari işlemlerin kaydedildiği bu defterlerin neler olduğu ve nasıl tutulması gerektiği zaman içinde farklılıklar göstererek gelişmiştir.

Ülkemizde ticari defterlere ilişkin hükümler 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu başta olmak üzere çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Ancak ticari hayatta yaşanan uyuşmazlıklarda ticari defterlerin ispat aracı olarak kullanılması 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kapsamda ticari defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için şartlar belirlenmiş olup, sahibi lehine ve aleyhine delil olma durumları yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İspat, Delil, Ticari Defter, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

ABSTRACT

Name and Surname : Ezel ALTUNAY
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Public Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : XIII+117
Degree Date : 22/08/2019
Supervisor : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

CONCEPT OF PROOF AND COMMERCIAL BOOKS AS A MEANS OF PROOF

Proof is the meaning of the word, by providing evidence to reveal a truth, to verify and to bring to a certain situation. Evidence is the means of proof of contentious issues between the parties.

From the past to the present, the necessity of recording commercial transactions for the maintenance of commercial life has arisen. This led to the need for commercial bookkeeping. These books in which commercial transactions are recorded and how they should be kept and developed over time vary.

The provisions regarding the commercial books in our country are included in various laws, especially the Turkish Commercial Code No. 6102. However, the use of commercial books as a means of proof in disputes in the commercial life is regulated in the Civil Procedure Code No. 6100. In this context, conditions for using commercial books as evidence have been determined. The fact that there is evidence in favor of and against the owner has been evaluated within the framework of judicial decisions.

Keywords: Proof, Evidence, Commercial Book, The Civil Procedure Code.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TEZ ONAY SAYFASI.....	
YEMİN METNİ.....	
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLİN KAVRAMSAL OLARAK İNCELENMESİ

I. İSPAT KAVRAMI VE MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. İSPATIN KONUSU VE HUKUK KURALLARININ İSPATI.....	3
1. İspatın Konusu	6
2. Hukuk Kurallarının İspatı	6
B. İSPATIN ANAYASAL DAYANAĞI VE ÖLÇÜSÜ	7
1. İspatın Anayasal Dayanağı	7
2. İspatın Ölçüsü	8
a. Tam ispat.....	8
b. Yaklaşık ispat.....	9
C. İSPAT TÜRLERİ	10
1. Asıl İspat - Karşı İspat - Aksini İspat	10
2. Doğrudan İspat - Dolaylı İspat.....	11
D. İSPAT HAKKI VE İSPAT YÜKÜ İLE İSPAT YÜKÜNÜN HANGİ TARAFTA OLACAĞININ BELİRLENMESİ	13
1. İspat Hakkı.....	14
2. İspat Yükü ve İspat Yükünün Hangi Tarafda Olacağının Belirlenmesi ...	15
E. İSPAT YASAKLARI VE İSPATI GEREKLİ OLMAYAN DURUMLAR	16
1. İspat Yasakları	16
a. Öngörülmiş süreden sonra getirilmiş delillerin kabul edilmemesi.....	17
b. Kanuna aykırı delil elde etme yasağı.....	17
2. İspatı Gereklili Olmayan Durumlar	18
II. DELİL KAVRAMI VE MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	18
A. DELİLİN KONUSU, ÖZELLİKLERİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	20
1. Delilin Konusu	20

2.	Delilin Özellikleri	21
a.	<i>Gerçek ve güvenilir olma</i>	21
b.	<i>Mantıklı ve makul olma</i>	22
c.	<i>Olayı temsil etme</i>	22
d.	<i>Müşterek olma</i>	23
e.	<i>Hukuka uygun olma</i>	23
f.	<i>İspat ehliyeti olması</i>	24
B.	DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI VE DELİL SİSTEMLERİ	24
1.	Delillerin Sınıflandırılması.....	24
a.	<i>Kesin deliller - Takdiri deliller</i>	24
b.	<i>Kanuni deliller - Akdi deliller</i>	25
c.	<i>Bağlı deliller – Serbest deliller</i>	25
d.	<i>Doğrudan deliller – Dolaylı deliller</i>	26
e.	<i>Kişisel deliller – Nesnel deliller</i>	26
f.	<i>Sınırlı deliller – Sınırsız deliller</i>	26
g.	<i>Yasak deliller – Yasak olmayan deliller</i>	27
h.	<i>Re’sen müracaat edilebilen deliller – Re’sen müracaat edilemeyen deliller</i> 28	
2.	Delil Sistemleri	28
a.	<i>Kanuni delil sistemi</i>	38
b.	<i>Takdiri delil sistemi</i>	29
c.	<i>Dini delil sistemi</i>	31
d.	<i>İlmi delil sistemi</i>	31
C.	DELİLLERİN TESPİTİ, TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	31
1.	Delillerin Tespiti	31
2.	Delillerin Toplanması.....	32
a.	<i>Tarafların mahkemeye sundukları deliller</i>	33
b.	<i>Re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde hakimın topladığı deliller</i>	33
3.	Delillerin Değerlendirilmesi	33
III.	VERGİ YARGILAMASINDA KULLANILAN DELİL TÜRLERİ.....	36
A.	VERGİ YÜKÜMLÜSÜNCE SUNULABİLEN DELİLLER.....	36
1.	Ticari defterler.....	36
2.	Beyanname ve Bildirimler	38
3.	Belgeler	39
4.	Uzman Görüşü.....	40
B.	VERGİ İDARESİNCE SUNULABİLEN DELİLLER	41
1.	Bilgi Toplama Araçlarıyla Elde Edilen Deliller	41
2.	Vergi İstihbarat Arşivlerinden Elde Edilen Deliller	43
3.	Vergi İnceleme ve İncelemeye Başlama Tutanakları.....	44
4.	Vergi İnceleme Raporları	44
5.	Vergi Tekniği Raporları	45

6. Takdir Komisyonu Kararları.....	45
7. Vergi Yoklama Tutanakları	46
8. Vergisel Arama ve Arama Tutanakları	47
9. İdarenin Düzenleyici İşlemleri Olarak İdari Yorumlar	48
C. MAHKEMECE RESEN ELDE EDİLEBİLEN DELİLLER.....	48
1. Keşif	48
2. Bilirkişi Raporları	49
3. Tanık Beyanı	51
4. Hakimin Kendi Bilgisini Kullanması.....	53
IV. İKRAR VE DELİL YASAKLARI	53
A. İKRAR	53
B. DELİL YASAKLARI.....	55
1. Yemin.....	57
2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Doğal ve Açık Bulunmayan Tanığın İfadesi .	58

İKİNCİ BÖLÜM

YARGILAMADA TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT ARACI OLARAK KULLANILMASI

I. TİCARİ DEFTER KAVRAMI	59
II. TİCARİ DEFTER TUTMANIN AMACI VE ÖNEMİ İLE DEFTER TUTULMASINA İLİŞKİN SİSTEMLER.....	61
A. TİCARİ DEFTER TUTMANIN AMACI	61
B. TİCARİ DEFTER TUTMANIN ÖNEMİ	63
C. TİCARİ DEFTER TUTULMASINA İLİŞKİN SİSTEMLER	64
1. Defterlerin Serbestliği Sistemi.....	64
2. Belirli Zorunlu Defterleri Tutma Sistemi	65
3. Belirsiz Zorunlu Defterleri Tutma Sistemi	65
4. Zorunlu Defter Tutma Sistemi	65
D. TÜRKİYE'DE UYGULNAN TİCARİ DEFTER TUTMA SİSTEMİ.....	65
III. TİCARİ DEFTER TUTMA USULÜ VE TUTULMASI ZORUNLU OLAN DEFTERLER.....	66
A. TİCARİ DEFTER TUTMA USULÜ.....	66
1. Ticari Defterlerde Açılış ve Kapanış Tasdiki.....	67
2. Defter Kayıtlarının Türkçe Tutulması ve Kısaltma, Rakam, Harf ve Sembollerin Açık Olması	68
3. Defter Kayıtlarının Eksiksiz, Doğru, Zamanında ve Düzenli Olması	68
4. Ticari Defter Kayıtlarının Değiştirilme Usulü.....	68

5. Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması	68
B. TTK VE VUK'A GÖRE TUTULAN TİCARİ DEFTERLER	69
1. Yevmiye Defteri	70
2. Defteri Kebir	71
3. Envanter Defteri	73
4. İşletme Defteri.....	74
5. Pay Defteri	75
6. Ambar Vergisi Defteri.....	76
7. Damga Vergisi Defteri.....	76
8. Serbest Meslek Defteri	76
9. Demirbaş Defteri	77
10. Yönetim Kurulu Karar Defteri.....	77
11. Çiftçi İşletme Defteri.....	77
IV. TİCARİ DEFTERİN TASDİKİ, SAKLANMASI VE İBRAZİ	79
A. FİZİKİ ORTAMDA TUTULAN TİCARİ DEFTERLERİN TASDİKİ	79
1. Açılış Onayı.....	79
2. Kapanış Onayı.....	80
B. ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULAN TİCARİ DEFTERLERİN TASDİKİ	82
1. Açılış Onayı.....	82
2. Kapanış Onayı.....	83
C. TİCARİ DEFTERLERİ SAKLAMA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	84
1. Ticari Defterleri Saklanması Yükümlülüğü.....	84
2. Ticari Defterleri İbraz Yükümlülüğü	86
3. Elektronik Ortamda Tutulan Ticari Defterlerin Saklanması ve İbrazi	88
V. TİCARİ DEFTERLERİN ZAYİ VE ZAYİ BELGESİNİN ALINMASI	89
A. TİCARİ DEFTERLERİN ZAYİ	89
1. Fiziki Ortamda Tutulan Defterlerin Zayı.....	89
2. Elektronik Ortamda Tutulan Ticari Defterlerin Zayı.....	90
B. ZAYİ BELGESİNİN ALINMASI VE HUKUKİ DURUMU	90
VI. HUKUK YARGILAMASI VE VERGİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ.....	93
A. HUKUKİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ	93
B. VERGİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ	95
VII. TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMASI İÇİN GEREKEN ŞARTLAR.....	96
A. TİCARİ DEFTERİN SAHİBİ LEHİNE DELİL OLMASI	97
1. Tarafların Defter Tutma Yükümlülüğüne Tabi Olması	97
2. Ticari Defterlerin Eksiksiz ve Usulüne Uygun Olarak Tutulması	98
3. Uyuşmazlık Konusunun Tarafların Ticari İşletmesiyle İlgili Olması	99
4. Ticari Defterlerdeki Kayıtların Birbirini Doğrular Nitelikte Olması.....	100
5. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Yapıtırılmış Olması... ..	101

6. Ticari Defterlerle İleri Sürülen İddiaları Karşı Tarafın Ticari Defter Kayıtları veya Diğer Kesin Delillerle Çürütememiş Olması.....	102
B. TİCERİ DEFTERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI	103
1. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Bulunmaması	103
2. Başka Delillerle Birlikte Karşı Tarafın Ticari Defterlerine Dayandırılması .	105
3. Delilin Karşı Tarafın Ticari Defterlerine Hasredilmesi	106
SONUÇ	108
KAYNAKÇA	111

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.tz.	adı geçen tez
D.	Danıştay
E.	Esas
EDGT	Elektronik Defter Genel Tebliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMK	6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K.	Karar
m.	madde
s.	sayfa
ss.	sayfa sayısı
T.	Tarih
TDİT	Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ
TTK	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
VUK	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y.	Yargıtay
Y.H.D	Yargıtay Hukuk Dairesi

GİRİŞ

“Hafıza-i beşer nisyanla malüldür” deyiimiyle ifade edildiği gibi, olayların yazıya geçirilmeden muhafaza edilmesi uzun dönemde mümkün değildir. Bu nedenle, hüküm ifade eden, kişi ve toplumu ilgilendiren hususların yazıya geçirilerek kayıt altına alınması zaruriyet teşkil etmektedir. Konunun, ticari hayatla ilişkili olması halinde bu durum daha da önem kazanmaktadır.

Bilindiği üzere, ticari hayatta taraflar arasındaki ilişkinin hızlı ve karmaşık olması, işlemlerin kayıt altına alınmasını ve muhasebe usulü olarak adlandırılan bir sistemle yürütülmesini zorunlu hale getirmiştir. Kanun koyucu ticari hayatın uyum ve güven ekseninde yürütülmesi ve ticarete adil bir ortam sağlanması için bazı kurallar koymuştur. Türk Ticaret Kanunu da, ticaret yapan tacirin tanımını 18/1. Maddesinde “*Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür.*” şeklinde tanımlamıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere defter tutmak tacirin yerine getirmesi gereken önemli görevlerden biridir. Ticari hayatta ve kanunda belirtilen diğer ödevlerde muhasebe sistemi ve kanunun belirttiği usul ve esaslar çerçevesinde tutulan defterler ticari defterlerdir.

Ticari davalarda olduğu kadar vergi davalarında da kullanılan en önemli ispat, tutulması yasal olarak zorunlu kılınan yasal defterler ve belgelerdir (Yüce, 2013, s.589).

Bu çalışmada ispat ve delil kavramları irdelenerek, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türk vergi mevzuatı çerçevesinde ticari defterlerin delil olarak kullanılabilmesi açıklanacaktır. Ayrıca ticari defterlerin sahibi lehine ya da aleyhine delil olabilmesi için gerekli şartlar incelenerek yargı kararları çerçevesinde bu hususların değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu çerçevede ele alınan çalışma iki bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, ispat ve delil kavramları incelenmiş, ispatın yasal dayanağı ortaya konularak, ispat hakkı ve ispat yükünün tanımı yapılmıştır. Delilin türleri, sınıflandırılması açıklanarak, tespiti ve toplanmasına ilişkin usullere değinilmiştir.

Vergi yargılamasında sunulan deliller, yükümlülerin sundukları, idarece sunulan ve mahkemece resen elde edilen deliller olarak ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise, ticari defter kavramı irdelenerek defter tutmanın amacı ve önemi üzerinde durulmuştur. TTK ve VUK çerçevesinde tutulan ticari defterler açıklanmış, ticari defter tutma usulü ve defterlerin tasdiki konuları ele alınmıştır. Ayrıca, ticari defterlerin saklanması ve ibrazı ile zayi olmaları hususunda da açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca, ticari defterlerin delil niteliği hukuk yargılaması ve vergi yargılaması olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. Ticari defterlerin delil niteliğine haiz olabilmesi için taşınması gereken şartlar belirlenmiş, sahibi lehine ve aleyhine delil olma durumları yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLİN KAVRAMSAL OLARAK İNCELENMESİ

I. İSPAT KAVRAMI VE MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İspat kelime anlamı olarak, delil sunarak bir gerçeği ortaya çıkarmak, doğrulamak ve belirli duruma getirmektir¹. İspat eyleminde, ispatlanması istenen olayın gerçekliğine ikna edilecek bir de taraf söz konusu olup, kişinin başka bir kişiyi bir olayın gerçekliğine inandırmasıdır².

Hukuki olarak ispat, bir olayın varlığı veya yokluğuna dair tarafların, hakimde kanaat sağlama ve kanuni gerekleri yerine getirme uğraşısıdır³. Hakimin bir olayın gerçekliğine inandırılması faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, ispat yargılama faaliyetinin sürecini tanımlamaktadır. Bu bağlamda ispat, yargılama sırasında tarafların ileri sürdükleri delillerle hakimin ikna edilmesidir⁴.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre ispat; "hukukî dinlenme hakkının bir parçası olan ispat, bir önermenin doğruluğu hakkında kanaat verilebilmesi için bir nedenselliğin ortaya konulması, dolayısıyla bir iddianın doğru olup olmadığı hakkında hâkimde kanaat uyandırmak üzere yapılan bir inandırma faaliyetidir (HMK m:27/2,b)". Yine aynı Kanun'un 187/1. maddesinde ise ispatın konusu; "tarafların üzerinde anlaşamadıkları, uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Maddenin 2. bendinde; "Herkes tarafından bilinen vakıalar ve çekişmeli olmayan vakıalar ispatın konusunu oluşturmaz" denilerek ispatın konusuna girmeyen durumlar da açıkça belirlenmiştir. "Anayasa'nın 36. maddesinde temel hak olarak güvence altına alınan ispat hakkı, HMK m. 189 vd. hükümlerinde öngörüldüğü üzere kullanılır. Buna göre taraflar, kanunda öngörülen süre ve usule uygun olarak ispat hakkını kullanırlar (HMK m. 189/1)".

¹ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5abf8e1c695392. (Erişim: 30.06.2017).

² Mustafa Reşit Belgesay, *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi I, Teoriler, İsbat Teorisi, Hukuk ve Ceza Usulünde Deliller*, 3. Cilt, 3.Bs. İstanbul Şaka Matbaası, 1959, s.5.

³ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 21, 1983, s. 52.

⁴ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006, s. 74.

İspat kavramı, geniş ve dar anlamda ispat kavramı olmak üzere iki anlamda ele alınmaktadır. Geniş anlamda ispat kavramı; bilim felsefesi alanında kullanılmakta olup, önermenin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerine bir kanı oluşturulmasıdır. Dar anlamda ispat kavramı ise; hukuk alanında kullanılmakta ve olayın varlığı ya da yokluğu üzerine bir kanı sağlayabilme ve bunun için yasal yükümlülükleri yerine getirebilme olarak tanımlanmaktadır⁵.

İspat kavramı için literatürde yapılan tanımlamaları şu şekilde özetlemek mümkündür; “dava konusu hakkın ve buna karşın yapılan savunmanın dayandığı vakıaların var olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemi”, “davada tarafların ileri sürdükleri sav ve savunmaların doğruluğuna yargııcı inandırmaları”, “bir vakıanın doğruluğuna hakimi inandırmak”, “bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için girişilen inandırma eylemi”, “bir davada ileri sürülen sav ve savunmaların doğruluğuna hakimi inandırmak..” “çekişmeli vakıalar hakkında hakimi ikna edecek bilgiyi vermektir”...⁶

Yargılama hukukunda ispat; davanın konusuna bağlı olarak, hukuki bir sonuca neden olan olayların gerçekleşmesi ile alakalı, yargıcın tatmin edilmesi için yapılan inandırma hareketidir⁷. Genel hukukta ise; maddi/manevi olguların doğruluğu hakkında hakimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin gösterilmesi olup, bir vergi ilişkisine dayanan maddi olayın, delillerden bir araç olarak yararlanılarak, ortaya çıkarılmasıdır⁸. İspat, yargı organlarının; zarara uğratılmış bir hakkın ya da anlaşmazlık mevzu bahis olan bir olayın taraflarınca, hukuki açıdan haksızlık yapılmadığına ya da haklı olduğuna ikna edilmesidir⁹. Bu bağlamda ispat, anlaşmazlık konusu olan olayların meydana çıkartılması ile hâkimin ikna edilmesine yönelik gösterilen çabalardır¹⁰.

⁵ Şanver, a.g.m., s.52.

⁶ Baki Kuru, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, C.II, 6. Baskı, İstanbul, 2001, s.1966; Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara, 1998 s.420; İl Han Özay, *Yargısal Korunma*, Alfa Yayınları, İstanbul 1999, s.212; Ergun Önen, *Medeni Yargılama Hukuku*, AÜHF Yayınları, Ankara 1979, s.201; Saim Üstündağ, *Medeni Yargılama Hukuku, C.I-II, Yerel Mahkemelerde Yargılama Kanun Yolları ve Tahkim*, İstanbul 2000, s.613; Yavuz Alangoya, *Medeni Usul Hukuku Esasları I, İlk Derece Mahkemelerinde Yargılama*, İstanbul 2000, s.258.

⁷ Nurettin Eroğlu, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, 1995, 2. Baskı, s.6.

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.6.

⁹ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, *İspat Yükü*, Kazancı Matbaacılık, 2.Basım, Büyükçekmece, 1980, s.2.

¹⁰ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2.Basım, Ankara, 2003, s.411.

Vergi hukukunda ispat, vergi ile ilişkili olan olguların farklı şekillerde ortaya çıkartılmasıdır¹¹. Kanıtlamak yani ispat etmek, bir davanın doğru olduğunu delillerden yararlanarak kabul ettirmektir. Davaya konu olan bir hakkın hakikaten mevcut olup olmadığının belirlenmesi, maddi hukukun söz konusu hakkın ortaya çıkmasını veya ortadan kalkmasını, kendisine bağladığı olayların gerçekliğini belirlemesiyle mümkün olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, davaya konu olan bir hakkın ve bu hak için yapılan savunmanın altında yatan olayların doğruluğu ile ilgili mahkemenin ikna edilmesine ispat denilmektedir¹². Başka bir ifade ile ispat, uyumsuzluğa neden olan maddi veya hukuki bir olayın gerçekte mevcut olup olmadığı hususunda hâkimi ikna edebilecek delillerin sunulması için harcanan çaba olarak ifade edilmektedir¹³.

Dolayısıyla, vergi hukukunda ispat, vergisel bir işlemin esasını oluşturan maddi olayın deliller aracılığı ile ortaya çıkarılması ve bu doğrultuda hakimde kanaat oluşturulması şeklinde tanımlanabilir¹⁴.

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın deliller aracılığıyla ortaya konulması faaliyetidir. Kural olarak iddiada bulunan kişi iddiasını ispatlamak zorundadır. Taraflar iddialarını ispat etmek için her türlü delile başvurabilirler. Kanun, “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini hükme bağlamıştır.”

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin birinci fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır denmiştir. İkinci fıkra ise vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmek suretiyle, ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceğini öngörmüştür. Bu hükme göre “vergiye tabi olay ve işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir” ki, buna delil serbestisi ilkesi de denir¹⁵ İşlemlerin gerçek mahiyetini ortaya

¹¹ Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 2005, s.84.

¹² Metin Taş, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları*, Bursa, 1997, s.81.

¹³ Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, Ar Basım Yayın Dağıtım, 4. Baskı, 1983, s.26.

¹⁴ Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”*, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Özel S., 2010, s.29.

¹⁵ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa Şubat 2014, s.587.

koymak delilleriyle ispatla mümkündür. Mevcut hüküm bizi ekonomik yoruma götürmekle birlikte delillerle ispatı ortadan kaldırmamaktadır.

Vergi hukukunda da ilke olarak vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla yükümlüdür, ancak “*hayatın olağan akışı*” karinesi, bu genel kural içerisinde getirilmiş bir karinedir. Bu düzenleme serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır¹⁶.

A. İSPATIN KONUSU VE HUKUK KURALLARININ İSPATI

1. İspatın Konusu

İspatın konusu vakılardır. Ancak davada vukuu bulan her durumun ispatına gerek de yoktur. “İspatın konusunu tarafların üzerinde anlayamadıkları ve uyumsuzluğun çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur. Bu nedenle uyumsuzluk konusu olmayan vakıaların ispatı gerekmez. Ayrıca, herkesçe bilinen (malum ve maruf vakıalar), doğruluğundan şüphe edilmeyen, özel bir uzmanlık ve araştırma gerektirmeyen, ünlü olan vakıaların da ispatı gerekli değildir (HMK, m.187)”¹⁷.

Diğer taraftan, “sıat-ı asliye”nin değil “sıfat-arıza”nın varlığında ispat gereklidir. Yani, asli niteliğin varlığı durumunda ispata gerek yoktur. Çünkü onun varlığı zaten kabul edilir. Arızı niteliğin varlığını ise iddia eden ispatlamalıdır. Benzer şekilde, kaide olan şeyin varlığı kabul edilir; istisna olanın ise varlığının ispatlanması gerekir. Dolayısıyla, bir istisnanın varlığı ispatlanmadıkça, yok olduğu kabul edilir ve yok hükmünde kaideye tabi olur¹⁸.

2. Hukuk Kurallarının İspatı

Kural olarak, hukuk kurallarının ispatlanması gerekmez¹⁹. Çünkü hukuk kuralları, herkesin bildiği varsayılan kurallardır. Herkesin bildiği varsayılan kurallar olması nedeniyle de hukuk kurallarını, hâkim kendisi maddi olaya uygulayacaktır. Hukuk

¹⁶ Ulutam, a.g.e., s.84; Saban, a.g.e., s.77.

¹⁷ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, ss. 584-585.

¹⁸ Kemal Gözler, *Yorum İlkeleri*, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Kamu Hukukçular Platformu, Ankara: 29-30 Eylül 2012, Türkiye Barolar Birliği Yayını No: 236, 2013, s.37.

¹⁹ Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.459; Mehmet Ali Atkan, *İdari Yargılamanın Usulü Açısından İspat ve Deliller*, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Diyarbakır, 2010, s.47.

kuralları Anayasa, uluslararası antlaşmalar, kanunlar, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, yönetmelikler, hukukun genel ilkeleri, örf ve âdetler, tebliğler vb. gibi düzenlemeler de yer almaktadır. Bu kadar geniş kapsamlı mevzuatta yer alan hukuk kurallarının taraflarca bilinmesi mümkün olmamakla birlikte, taraflarca bilinmemesi onlar hakkında uygulanamayacağı anlamına da gelmemektedir.

Hukuk kuralları, Resmi Gazete’de yayınlanmaları nedeniyle taraflarca bilindiği veya bilinmesi gerektiği varsayımıyla ispatın konusunu oluşturmazlar. Ancak, olayların mahiyeti hakkında tarafların hukuki nitelendirmeler yaparak ve/veya olaya uygulanacak hukuk kurallarını göstererek hâkime yardımcı olunmasıdır. Ancak, hâkim tarafların gösterdiği hukuk kurallarıyla bağlı değildir. Taraflar hiç hukuki sebep göstermemiş olsalar veya gösterdikleri hukuki sebep geçerli olsa bile hâkim, maddi olaylara ilişkin hukuki sebepleri araştırarak, nitelendirmesini kendisi yapacaktır. Bu durum hukuk kurallarının değişme durumu göz önüne alındığında da uygulanmaktadır. Hâkim re’sen araştırma ilkesi gereği gerekli hukuki araştırmayı yapmaktadır.

B. İSPATIN ANAYASAL DAYANAĞI VE ÖLÇÜSÜ

1. İspatın Anayasal Dayanağı

Kaynağını Anayasa’dan alan ispat “1982 Anayasasının Hak Arama Hürriyeti başlıklı 36. maddesinin 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 Anayasal hükümle kişilere, hukukun cevaz verdiği vasıta ve yollar kullanılmak suretiyle, yargı organları nezdinde davalı ve davacı olarak hak arama özgürlüğü verilmiştir²⁰.

Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenmiş olup, bu bağlamda adalete erişim hakkını da kapsamaktadır. Bu haklar; ispat hakkının, özellikle iki temel hak ve ilke ile ilişkisi ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki hukuki dinlenilme hakkı, ikincisi ise, silahların eşitliği ilkesidir. Hukuki dinlenilme hakkı ile olan ilişkisi bakımından: ispat hakkı, yargılama hukukunun en temel haklarından biri olan hukuki dinlenilme hakkının bir sonucudur. Nitekim, Hukuk Muhakemeleri

²⁰ “Saban, a.g.e., s.48.

Kanunu hazırlanırken, “hukuki dinlenilme hakkını, adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak, yargılama ile ilgili bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini kapsayacak şekilde kaleme almıştır (HMK m. 27)”.

“Silahların eşitliği ilkesi”, pozitif temellerini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde bulmaktadır. Bu eşitlik, temelde, taraflardan birinin diğer tarafa göre zayıf yahut aşağı bir durumda bulunmaması, böyle bir durum içine sokulmaması gereğini ifade etmektedir. Ancak bundan ötesi, silahların eşitliği her iki tarafın da, aynı usuli imkanlara sahip olmasını teminat altına almaktadır.

Bu bağlamda, ispat hakkı, taraflara ileri sürdükleri iddialarını etkin bir biçimde ortaya koymalarına imkan sağlamış olsa da, bu mutlak surette eşitliğin sağlanması anlamına gelmemektedir. Ancak, silahların eşitliği ilkesi sağlandığında, ispat hakkının da sağlanmasına yardımcı olacaktır. Dolayısıyla, taraflardan birinin ispat hakkından yoksun bırakılması, silahların eşitliği ilkesinin de göz ardı edilmesine neden olacaktır²¹. Bu da Anayasa’nın 36. Maddesindeki adil yargılanma hakkının ihlal edilmesi anlamına gelmektedir.

2. İspatın Ölçüsü

Bir vakıanın kanıtlanmış olarak kabul edilmesi için, hâkimin o olayın doğruluğu hakkında bir kanıya sahip olması gerekmektedir. Bu olaya ilişkin hâkimin kanaat derecesini de ispat ölçüsü belirler. Buna göre, ispat ölçüsü, uyuşmazlık konusu olayı düzenleyen hukuk kuralının, o olayla ilgili kanıtlama faaliyetinin yeterlilik düzeyidir²².

a. Tam ispat

Tam ispat, hâkimin iddia edilen vakıanın doğru ve gerçek olduğuna, bu konuda makul ve kabul edilebilir bir şüphe olmaksızın tam olarak inandırılması faaliyetidir.

²¹ Barış Toraman, “Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 1483-1523 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan Pekcanite’ye Armağan, ss.1495-1497.

²² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.405.

Ancak, buradaki 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.

Türk hukukunda genellikle tam ispat ölçü alınmaktadır. Ancak doktrinde bunun ne olduğu hakkında görüş birliği yoktur. Kanaat getirme ve kuvvetle muhtemel görme gibi yaklaşımlar olmuşsa da bu tam ispat anlamında değildir. Mahkemenin gerçekliğine kanı olduğu iddia ispat edilmiş sayılmaktadır. Gerçeklik mutlak değil pratik hayatta kullanılabilir ölçüde bir gerçeklik olmalıdır²³.

Tam ispatta ölçünün ne olacağı, ispat ölçüsü kavramı ile ilgilidir. Bazı durumlarda ise tam ispat yerine “hakikate yakın gösterme” şeklinde bir ispattan bahsedilir. Örneğin, “ihtiyati tedbir kararlarında” tam ispattan değil, hakikate yakın göstermenin uygulanması gerekmektedir²⁴.

Bu ispat ölçüsünde, yargıcın inandırılmak istenen olayın ihtimal dâhilinde olmasını düşünmesini sağlamak bile yeterli olmaktadır. Hakikate yakın gösterimli ispat, genellikle yargıç tarafından acele bir kararın alınmasını gerektiren durumlarda, kesin ispatın beklenememesinden dolayı dikkate alınan bir ölçüdür.

b. Yaklaşık ispat

Yaklaşık ispat, ispat edilmek istenen olayla ilgili olarak hâkimde o olayın vuku bulmuş olma ihtimalinin vukuu bulmama ihtimalinden daha yüksek olduğu yönünde kanaat uyandırma faaliyetidir. Yaklaşık ispat, hâkim tarafından acil karar verilmesi gereken durumlarda delil ikamesinin zor olması nedeniyle, kesin ispatın 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*”. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat isteme, yurt dışına çıkış yasağı koyma gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan hukuki

²³ Özgür Biyan, Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2009, s.10.

²⁴ Yavuz Alangoaya, M. Kamil Yıldırım, Nevhis Deren-Yıldırım, Medeni Usul Hukuku Esasları, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2009, s. 323.

işlemlere karşı açılan davalar yaklaşık ispatın dikkate alınması gereken durumlara örnek olarak verilebilir²⁵.

Yaklaşık ispatın tanımlanması, genel olarak yaklaşık ispatın ölçüsüne göre yapılmaktadır. Yaklaşık ispat faaliyetinin ortaya çıktığı durumlarda hâkim maddi anlamada kesin hüküm doğuran kararlar verememektedir. Her türlü delilin incelenmesi mümkün olamayacağı için, oluşacak kanı “yaklaşık kanaat” olarak kalacaktır. Yaklaşık ispatın tam ispattan ayrıldığı en önemli nokta, yaklaşık ispatın maddi hak uyumsuzluğunun çözülmesi için kesinlikle kabul edilmez olmasıdır.

Dolayısıyla, yaklaşık ispat “dış görünüm olarak; maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeye elverişli olmayan usuli bir takım taleplerin kabulündeki ara kararlarda, içerik açısından ise; hızlı yargılamalarda, tehlikeli hal durumlarında ve geleceğe yönelik öngörülerin ispatında kullanılan, bütün delillerin incelenme fırsatının olmadığı, ispat ölçüsünün tam ispata göre düşük olan ağır basan ihtimal ölçüsünün kabul edildiği ancak geçici hukuki himaye tedbirlerinde menfaatler dengesine göre ispat ölçüsünün değişkenlik gösterebileceği, ispat yükünün de geçici hukuki himaye tedbirlerinde karşı tarafa savunma hakkının verilir verilmeyeceğine göre değişkenlik gösterebildiği esnek bir ispat rejiminin adıdır” şeklinde tanımlamak mümkündür²⁶.

C. İSPAT TÜRLERİ

1. Asıl İspat – Karşı İspat – Aksini İspat

Somut bir olay hakkında iddiada bulunan kişi tarafından yapılan ispat’a “asıl ispat” denilmektedir. Asıl ispatın amacı, yargıcın iddia edilen olayla ilgili olarak, olayın gerçekten olup olmadığı noktasında inanmasını sağlamaktır²⁷.

Yargıçta oluşturulan kanaatin sarsılması için karşı tarafın yaptığı ispat eylemine de “karşı ispat” denilmektedir. Karşı ispat iki şekilde olabilmektedir; ilki doğrudan karşı ispattır. Karşı tarafın, asıl ispata konu olan olaylar hakkında yapılan iddianın mevzu bahis

²⁵ Pekcantez, Atalay, Özkes, a.g.e., s.408.

²⁶ Hakan Albayrak, *Yaklaşık İspat*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 2012, ss.36-37.

²⁷ Pekcantez, Atalay, Özkes, a.g.e., s.259.

olmadığını doğrudan ispatlamaya çalışmasıdır²⁸. İkinci ise dolaylı karşı ispattır. Burada karşı tarafın, yargıcın kanaatini zayıflatmak amacı ile ispat konusu olan olaylar hakkında değil, fakat asıl ispat sonucuna etki edecek farklı olaylar hakkında yaptığı iddiaları ispatlamaya çalışmasıdır²⁹. Karşı ispattaki amaç, ispat yükü olan tarafça yargıçta oluşturulan kanaatin zayıflatılması ve karşı tarafın bulunduğu iddialarda güvensizlik oluşturulmasıdır³⁰. Yasal delillerin çürütülmesi amacıyla yapılan ispat eylemine ise “aksini ispat” denilmektedir³¹. Aksini ispat, asıl ispata konu olan olayın ispat edilmiş olduğu varsayılarak karşı tarafın, o olayın aksini, ispat etmeye çalışmasıdır³².

Karşı ispatta, taraflardan biri olay ile ilgili asıl ispat eyleminde bulunur; taraflardan diğeri ise asıl ispat eyleminin çürütülmesi ve olayın yanlış olduğunu ispat etmek için çalışır. Aksini ispatta ise tarafların asıl ispat faaliyetinde bulunmasına gerek yoktur. Çünkü asıl ispat eylemine konu olan olay, bir delil ile ispat edilmiş sayılmaktadır. Bu durumda da, varlığı kabullenilen olayın ispat edilmesi yerine; bu olayın hakikatte doğru olmadığını ispatı mevzu bahis olmaktadır³³.

Karşı ispat, ispat yükü olan kişi tarafından oluşturulan kanaatin zayıflatılması ya da karşı tarafın sunduğu iddialar ile ilgili kuşku yaratmaktır. Yargıçta tamamen bir kanaat oluşturmak değildir³⁴. Karşı ispat ile yapılan saptamalarda kesinlik aranmaz. Zira ispat yükü olan tarafın, olay ile ilgili yaptığı ispat çürütülmüş, iddiaya konu olan olayların hakikati hususunda kuşklar oluşturulmuş; yani asıl ispat eylemi yeterli olmamıştır.

Aksini ispat ise, bağımsız bir asıl ispat eylemidir. Karşı taraf, düşmanının sunduğu delilleri ve belirttiği dayanakları yok etmek yerine, ispat edilmiş bir olayın aksini ispat ederse, buna aksini ispat denilmektedir³⁵.

²⁸ Ahmet Başözen, *Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s.

²⁹ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.g.e., s.303.

³⁰ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.y.

³¹ Umar, Yılmaz, a.g.e., s. 2.

³² Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.g.e., s. 303.

³³ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.y.

³⁴ Pekcanitez, Atalay, Özkes, a.g.e., s.259.

³⁵ Saim Üstündağ, *Medeni Yargılama Hukuku*, C. I-II, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Baskı, İstanbul, 2000, s.8.

Tablo 1: İspatı Yapana Göre İspat Türleri

<i>İspatın Kim Tarafından Yapıldığına Göre İspat Türleri</i>	
<i>Asıl İspat</i>	<i>“Somut bir vakıa ileri sürülerek bundan kendi lehine sonuçlar çıkaran tarafın yerine getirdiği ispattır.”</i>
<i>Karşı İspat</i>	<i>“İspat yükü kendisinde olan tarafın henüz kesin delille ispatlayamamakla birlikte hâkimde bir ölçüde de olsa oluşturduğu kanaati sarsmak ya da henüz yapılmamış olan asıl ispatın yapılabilmesini mantıksal açıdan imkânsız kılacak nitelikteki başka bir vakıayı ispat yükü kendisinde olmayan tarafın ispatlamasıdır.”</i>
<i>Aksini İspat</i>	<i>İspatın konusunu oluşturan bir vakıanın âdi ya da kesin olmayan bir kanunî karineye dayanılarak ispat edilmiş sayıldığı hallerde, o vakıanın söz konusu karinenin öngördüğü karine sonucunun aksine gerçekleştiğinin ispat yükü kendisine düşmeyen tarafça ispatlanmasıdır.”</i>

2. Doğrudan İspat – Dolaylı İspat

İspat, uygulanacak hukuk normunun soyut unsur vakıasını kapsıyorsa buna doğrudan ispat denilmektedir³⁶. Eğer ispat somut vakıanın dışında, onu geçerli gösteren fakat esasa dâhil olmayan farklı bir vakıayı konu almışsa, dolaylı ispattan bahsedilmektedir. Bu durumda yargıç emareyi oluşturan vakıanın ispatı durumunda tecrübe kuralları aracılığıyla esasa dâhil vakıanın ispat edildiğine kanaat getirir³⁷. Dolaylı ispata izin verilmesi delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır³⁸.

İspat, faaliyet içeriğine göre ikiye ayrılmaktadır. İddia edilen olayın var ya da yok olduğunu gösteren deliller ile yapılan ispata doğrudan ispat denilmektedir. Örneğin sevk irsaliyesi malın alıcı tarafından teslim alındığını gösteren bir belge niteliğindedir. Dolayısıyla sevk irsaliyesinin delil olarak sunulması doğrudan ispata bir örnek teşkil etmektedir. Tanık tarafından sunulan beyanlar, doğrudan ispat gerektiren olay ile ilgili tatminkâr deliller arasında yer almaktadır³⁹.

Söz konusu olayın var ya da yok olduğunu doğrudan göstermeyen ancak olaya ait bir belirti içeren ilişkili başka bir olayın ortaya atılması ile iddia edilen olayın ispat

³⁶ Biyan, a.g.t., s.10.

³⁷ Taşpınar, Sema; “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:45, Sayı:1-4, Yıl:1996, s.542.

³⁸ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.g.e., s. 323.

³⁹ Başözen, a.g.e., s.

edilmeye çalışılması, dolaylı ispat olarak ifade edilmektedir. Dolaylı ispatta, olayın ilişkisi olduğu ve delil olarak gösterilen bir başka olayın, yasal çerçevede gerçekleşmiş olduğunun gösterilmesi durumunda, yargıç bunu göz önünde bulundurarak hüküm vermektedir.

İlk görünüş ispatı, dolaylı ispatın bir çeşididir. Burada mahkemeye getirilen vakalar, yaşamın doğal koşullarına bağlı olarak ve yargıç tarafından yapılan değerlendirmeler neticesinde ispat edilmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla bir olay, yaşantıda meydana gelen olaylara dayanılarak ve muhtemel olmadığı savunulmadığı takdirde, gerçekten var olduğuna ve ya hiç meydana gelmediğine karar verilmektedir⁴⁰.

İlk görünüş ispatı, Vergi Hukukunda uygulama bulan bir ispat yöntemidir. Fakat vergi hukukunda ilk görünüş ispatına konu olan olaylar, olasılıkları yüksek olan deneyimlere dayanmaktadır⁴¹.

D. İSPAT HAKKI ve İSPAT YÜKÜ ile İSPAT YÜKÜNÜN HANGİ TARAFTA OLACAĞININ BELİRLENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde ispat hakkı ve ispat yükü ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

İspat, bir olayın gerçekliği konusunda hâkimin ikna edilmesidir. Ancak, yargısal bakımdan ispat faaliyeti tartışıldığında, akla ilk gelen, genellikle “ispat yükü” kavramı, yani, ispatın “yük” boyutudur. İspat yüküne dair kurallar, ispatsızlık durumuna kimin katlanacağı ya da ispat araçlarının kim tarafından ortaya konulacağı sorusunun cevabını vermektedir. Ancak, ispat faaliyetini sadece yük olarak değerlendirmek, konunun sadece bu yönünün çözümünü sağlayacaktır.

Buna göre, ispat hakkı, temelde maddi hukuktaki ispat yükü kuralına dayanmakla birlikte, buna ilişkin ispat hakkını da içermektedir. Dolayısıyla, ispat yükünü taşıyan taraf, iddia edilen olayı ispat hakkına da sahiptir⁴².

⁴⁰ Nihal Saban, a.g.e., s.74.

⁴¹ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s.238.

⁴² Barış Toraman, “Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 1483-1523 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan Pekcamtez’e Armağan, s.1484.

1. İspat Hakkı

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Hukuki dinlenilme hakkı başlıklı 27. madesi⁴³ ve aynı Kanununun 193. maddesinin 2'nci fıkrasında "Tarafların ispat hakkını kullanmasına engel olan ya da tarafların ispat hakkını kullanmasını zorlaştıran delil sözleşmeleri geçerli değildir" ifadeleri ile ispat hakkı güvence altına alınmıştır. Aynı zamanda kanununun 189. maddesinde yer alan "ispat hakkı" başlığı ile bu hak tanınmış ve çerçevesi belirlenmiştir. Buna göre; "(1) Taraflar, kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir. (2) Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakianın ispatında dikkate alınamaz. (3) Kanunun belirli delillerle ispatını emrettiği hususlar, başka delillerle ispat olunamaz. (4) Bir vakianın ispatı için gösterilen delilin caiz olup olmadığına mahkemece karar verilir". şeklindeki hükümle ispat hakkının sınırları belirlenmiştir⁴⁴.

Hukuk Muhakemeleri Kanunda açık bir düzenlemeye kavuşmakla birlikte, düzenleme yapılırken, kapsam ve içeriği açıklamamıştır. Burada, hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerin, ispat aracı olarak dikkate alınmayacağı ve belirlenen hususların, sadece belirli delillerle ispat edileceği vurgulanarak, hakkın sınırları çizilmiştir⁴⁵.

Bir davada tarafların ya da olayın durumuna göre üçüncü şahısların, kendisini savunma hakkını kullanabilmesi için, ispat hakkına sahip olması gerekmektedir. Anayasa'nın 36'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında ispat hakkı ile ilgili düzenlemelere yer verilmekte ve ilgili madde de "Yasal yollardan faydalanılması koşulu ile herkesin, yargı kurumları nezdinde hem davacı hem de davalı olarak iddia ve savunma noktasında adil bir biçimde yargılanma hakkı bulunmaktadır" ifadesi kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu hüküm savunma hakkı ile birlikte ispat hakkının da olduğunu göstermektedir⁴⁶.

İspat hakkı kapsamında mahkemeye sunulan tüm deliller, hâkim tarafından değerlendirilmekte ve değerlendirme neticesinde ortaya çıkan sonuçlar mahkeme kararında yer almaktadır. Bu kural, HMK' nın 297. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde:

⁴³ 6100 Sayılı HMK m.27 "Hukuki dinlenilme hakkı MADDE 27- (1) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler. (2) Bu hak; a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, b) Açıklama ve ispat hakkını, c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini, içerir.

⁴⁴ Kuru, Arslan, Yılmaz; a.g.e., s.367.

⁴⁵ Toraman, a.g.e., s.1484.

⁴⁶ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s.238.

“Tarafların mahkemeye sunduğu iddia ve savunma özetleri, anlaşma sağlanan ya da anlaşmazlık yaşanan konular, çekişmeli haklar ile ilgili toplanan kanıtlar ve bu kanıtlar ile ilgili yapılan değerlendirmeler, sabit tutulan haklar ve buradan çıkan sonuç ve hukuki nedenler hükümde yer almak zorundadır” ibaresi ile de açıkça hüküm altına alınmıştır⁴⁷.

Sunulan delillerin mahkeme kararında hiç değerlendirilmemiş olması, HMK’ nın 371-377. maddelerine bağlı olarak, kararın bozulmasını gerektiren sebepler arasında yer almıştır. Bundan dolayı hâkim, sunulan bütün delilleri ispat hakkı kapsamında değerlendirerek, değerlendirme sonuçlarını gerekçeli kararında belirtmelidir⁴⁸.

İspat hakkının varlığından söz edebilmek için, bu hakka dair HMK’nın 189. maddedeki sınırların yanı sıra; ispata ilişkin menfaatin söz konusu olması, olaya ilişkin iddiaların somutlaştırılması ve uyuşmazlığın çözümünde bu vakıaların etkili olması gibi bir takım koşulların yerine getirilmesine de bağlıdır.

2. İspat Yükü ve İspat Yükünün Hangi Tarafıta Olacağıın Belirlenmesi

Bir davada yargıç tarafından ispatın konusu belirlendikten sonra, olay ile ilgili ispatın kimin tarafından yapılması gerektiği, ispat yükü kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur⁴⁹.

Bir davanın kazanılması veya kaybedilmesindeki belirleyici etken, olayların gerçekleşip gerçekleşmediğine dair hakimin de ikna edilmesidir. Hakimin iddia ya da savunmaya ait bu olayların meydana gelip gelmediğini re’sen inceleyebilmesi de mümkün olmamaktadır. Aksi takdirde bu durum, dava araçlarının taraflarca getirilmesi ilkesi ile uyumlu olmayacaktır⁵⁰.

Herhangi bir olay karşısında ya da bir vergi konusunda ispat gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde, olayın kimin tarafından ispatlanacağı bilinmelidir. İspat yükü, bir olayın veya bir işlemin gerçekte olup olmadığını ileri süren tarafın üstlenmiş olduğu usule dayalı bir yük olarak ifade edilmektedir. İspat yükünü taşıyan kişi olay ile

⁴⁷ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.g.e., s. 297.

⁴⁸ Gözübüyük, a.g.e., s.1064.

⁴⁹ Alangoya, Yıldırım, Deren-Yıldırım, a.g.e., s. 297.

⁵⁰ Pekcantez, Atalay, Özkes, s.560.

ilgili herhangi bir ispatta bulunmazsa, hiçbir ceza almaz. Ancak olay ile ilgili hiçbir ispatta bulunmadığı için bu durumun sebep olduğu sonuçlara katlanmak zorunda kalır⁵¹.

Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde ispat yükü ile ilgili yer alan ifadede "Kanunda aksi bir hüküm verilmediği müddetçe tarafların, haklarını koruması için olayları ispat etmek ile yükümlü" olduğu belirtilmektedir. Başka bir ifade ile aksi bir hüküm verilmediği takdirde taraflar, iddia ettikleri olayları ispat etmekle mükelleftir. Vergi hukukunda ispat konusu ile alakalı, medeni Kanununun 6. Maddesindeki hükümler geçerli olmakla birlikte VUK'un 3. Maddesinde de bazı hükümlere yer verilmektedir. Bu hükümlere göre "Ekonomik, ticari ve teknik açıdan uygun olmadığı ya da olayların mahiyetine göre bir alışkanlık olduğunun iddia edilmediği durumlarda ispat yükümlülüğü iddiada bulunan tarafa ait olmaktadır." Bu hükümlere göre bir suçun ispat edilmesi değil, suçsuz olmanın ispat edilmesi ön görülmektedir⁵².

Olaylar kişiler açısından farklı değerlendirilebilmektedir. Yani bir kişiye normal gelen bir durum başka bir kişiye anormal gelebilmektedir. Dolayısıyla ispat yükü taraflardan birine ait olsa bile hâkim re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Fakat bu durum tarafların ispat yükümlülüğüne etki etmemektedir⁵³.

E. İSPAT YASAKLARI VE İSPATI GEREKLİ OLMAYAN DURUMLAR

1. İspat Yasakları

Taraflar, iddia etmiş oldukları olayları belge sunmak koşulu ile ispat etme hakkına sahiptir. Fakat söz konusu hak, bazı hallerde kısıtlanabilmektedir. Bu kısıtlamalar süreye bağlı ya da delillerin niteliğine göre getirilebilmektedir. Dolayısıyla ispat hakkının içeriği ve sınırları bu sayede belirlenmiş olmaktadır. Ancak yapılan bu sınırlamalar, ispat hakkının ihlal edilmiş olduğunu göstermemektedir⁵⁴. Çalışmada ispat yasakları iki başlık altında ele alınmaktadır. Bu başlıklar; öngörülmuş süreden sonra getirilen delillerin kabul edilmemesi ve kanuna aykırı delil elde etme yasağı şeklindedir.

⁵¹ Pekcanitez, Atalay, Özeker, s.259.

⁵² Gözübüyük, a.g.e., s.1064.

⁵³ Kuru, Arslan Yılmaz, s.367.

⁵⁴ Haluk Konuralp, *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.9.

a. Öngörölmüş süreden sonra getirilmiş delillerin kabul edilmemesi

İspat yasakları konusunda yapılan sınırlamaların birincisi süre ile ilgili yapılan sınırlamaları içermektedir. Buna göre; HMK, 119. Maddesinde, davacı sunduğu delilleri dava dilekçesi ile birlikte; aynı Kanunun 129. maddesinde ise, davalının cevap dilekçesinde delilleri vermesi gerektiği belirtilmektedir.

İYUK, 21. maddesinde; “Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez.” hükmüyle hâkime sonradan ibraz edilen belgeleri kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi tanınmıştır⁵⁵.

Süresinden sonra ibraz edilen belgeler konusundaki bir başka düzenlemeye ise yine İYUK, 53. maddesinde “Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, yargılamanın yenilenmesi istenebilir” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda, sonradan elde edilen bir belgenin ibraz edilmesiyle, davanın tekrar görülmesi sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla, yargılama yenilenerek gerçeğe ulaşılması ve hukuka uygun karar verilmesi sağlanacaktır.

b. Kanuna aykırı delil elde etme yasağı

Tarafların ibraz ettiği belge, kanuna aykırı şekilde elde edilmişse bu durum belgenin delil olarak kullanılmasına engel teşkil eder. Bu yasak Anayasanın 38. maddesinin 7. fıkrasında şu şekilde ifade edilmiştir: “Kanuna aykırı bir şekilde elde edilen bulgular, delil olarak kabul edilemez.” Konu ile ilgili HMK’nın 189. maddesinin 2. fıkrasında, “Hukuka uygun olmayan bir biçimde ele geçirilmiş olan deliller, birolayın ispatında mahkeme tarafından dikkate alınamaz.” denilmektedir. Dolayısıyla hâkim

⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.106.

kararı olmadan yapılan mesken aramalarında tesadüfi olarak elde edilen deliller, bir davada daha sonra delil olarak kullanılamamaktadır⁵⁶.

2. İspatı Gerekli Olmayan Durumlar

Türk vergi mevzuatında, ispatına gerek duyulmayan durumlar açık bir şekilde belirtilmemiştir. Bir olayın ispatına gereksinim olup olmadığı, vergiyi doğuran olay ve bununla ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin belirlenmesi için açıklık getirilmesi gereken bir olayın olup olmadığı ile alakalıdır. Burada gerçeğin açıklığa kavuşturulması bakımından ispatı gerekli olmayan olaylarda yargılamanın gereksiz yere uzaması, adil yargılamada esas olan “*yargılamanın makul süre içinde yapılması*” ilkesine aykırı olacaktır. Örneğin, bir şirketin kanuni temsilcisi olan kişinin vergisel sorumluluğunun olup olmadığını konu alan davada, uyuşmazlığın ilgili olduğu dönemde söz konusu kişinin kanuni temsilci olup olmadığı açık bir şekilde görülüyorsa burada ayrıca bir ispatın yapılmasına gerek kalmamalıdır. Ancak, taraflara ispat yükünün yüklenmemiş olması, ispat hakkının kısıtlanması anlamı taşımamalıdır.

II. DELİL KAVRAMI VE MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Delil, geçmiş bir zaman dilimine ya da geleceğe ait bir olayı, gerçeğe en yakın şekliyle anlayabilmemize yardımcı olan veyahut bir olgunun varlığına veya yokluğuna inandırmak için başvuru olan bir ispat aracıdır⁵⁷

Başka bir ifadeyle delil; bir olayın doğruluğunun belirlenmesi için gereken araç ya da araçlardır. Taraflara göre “ispat”, hâkime göre “sabit görme”, maddi olaya göre “sübut” diye adlandırılan faaliyetler için kullanılan araçlara “ispat vasıtası” veya “delil” denilmektedir⁵⁸.

Hukuk teorisinde delil; davanın çözümünde etki olabilecek çekişmeli konuların ispatı için başvuru olan araç şeklinde tanımlanmakta, usul hukukunda ise, davanın

⁵⁶ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.36.

⁵⁷ Mehmet Tank, *Türk ve Amerika Bileşik Devletleri Vergi Yargılama Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, Haziran, 2016, s.11.

⁵⁸ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, s.9.

taraflarının iddialarını dayandırdıkları maddi olay ve olguların ispatı ve bu maddi olay ve olgulara dair iddiaların doğruluğu hakkında yargıcı inandırmak için başvuru olan araç şeklinde tanımlanmaktadır⁵⁹.

Delil, taraflar arasındaki çekişmeli hususların ispatında ortaya konulan araçlardır. Bu bağlamda, çekişmeli olmayan ve herkesçe bilinen olayların ispatına ihtiyaç yoktur. Dolayısıyla, bu hususlar hakkında delil göstermeye de gerek bulunmamaktadır⁶⁰.

Yargılama hukukunun tüm dallarının ortak konusu ve kavramı olan delil, “1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 238. maddesinde davanın haline tesir edebilecek münazaalı hususları ispat için ikame olunan, olarak tanımlanmıştır”. Bir davada delillerin önemi büyüktür. Çünkü taraflar davalarında iddialarını destekleyen ve doğrulayan delillerle haklı çıkabilirler⁶¹.

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 tanımlanmaktadır⁶².

Vergi yargılama mevzuatındaki yasak deliller de dikkate alındığında delil, vergi uyuşmazlıklarında öne sürülmesi yasalarca kısıtlanmak ve hukuka uygun şekilde elde edilmek kaydıyla vergiyi doğuran olayı ya da bu olaya ilişkin taraf iddialarını ispata yönelik davanın taraflarca öne sürülen veya bizzat mahkeme tarafından re’sen araştırmayla elde edilen, yazılı, görsel her türlü bilgi, belge vb. araçlar olarak tanımlanmaktadır.

Bu bağlamda yasal defterler, belgeler, takdir komisyonunca yapılan kıymet takdirleri, işe başlama bildirimleri, beyannameler, yoklama tutanakları, el defterleri, inceleme tutanakları, banka kayıtları, vergi istihbarat arşivleri, mahkeme kararları, faturalar, tapu kayıtları, vergi yargılamasında kullanılan başlıca delillerdir. Bahsi geçen bu araçların delil olarak kullanılabilmesi için yasal ölçütlere uygun olması ya da doktrin ve yargı içtihatlarıyla kabul edilen karinelere dayanması gerekmektedir. Vergi yargılama hukukunda yükümlüler gelir, gider, satış ve vergi matrahının hesaplanması gibi

⁵⁹ Tank, a.g.e., ss.11-12.

⁶⁰ Süheyla Selen Sunay, *İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karsısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Kitap Ticaret A.S., İstanbul, 1997, s.32.

⁶¹ Saban, a.g.e., s.74.

⁶² Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.26.

vergilendirme ile ilgili olayları ancak yasalarda belirlenen belgeler aracılığıyla ispatlayabilirler. Ayrıca, yazılı bir metne dönüştürülüp sahibi tarafında imzalanan sözlü açıklamalar da tanık ifadesi olarak kullanılmaktadır⁶³. Ancak hemen belirtilmelidir ki, buradaki “tanık” vergilendirmeye ilişkin işlemlerle ilgili kişi olmalıdır.

A. DELİLİN KONUSU, ÖZELLİKLERİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Delilin Konusu

Kural olarak uyuşmazlığa neden olan olay delillin konusunu oluşturur. Bu bağlamda hukuk kuralları delillerin konusu olamaz. Hukuk kuralları hâkim tarafından kendiliğinden araştırılır ve uygulanır. Uyuşmazlık, 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 koymaktadır. Buna göre delil, kanuni kalıplar içerisinde elde edilerek yine kanuni yöntemlere göre ileri sürüldüğü takdirde uyuşmazlık çözümünde kullanılan bir ispat aracı olabilmektedir⁶⁴.

Geçmişte yaşanan olayı temsil eden araçlara delil denilmektedir. Hakim, deliller aracılığıyla geçmişte gerçekleştiği iddia edilen olayın gerçekten yaşanıp yaşanmadığı hakkında bir kanaate ulaşmaktadır. Davanın çözümüne etki edecek çekişmeli hususların ispatı için gösterilen delillerin nitelik kazanabilmesi için, kendisinin ispatında kullanılacağı olay hakkında bilgi taşımaya “bilimsel açıdan” elverişli olması gerekir.

Vergi hukukunda maddi olayın araştırılıp ortaya çıkarılması esastır. Yani, delilin konusu, maddi olaylardır. Bu nedenle her şey delil olabilir ki, buna delil serbestîsi ilkesi denir. Bilindiği üzere, maddi hukuk, bir hakkın doğumunu veya son bulmasını belli olayların varlığına tabi tutulmuştur. İşte delilin konusu da bu maddi olaylardır. Örneğin, davacı dayandığı maddi olayı ispat ederse (belgelerin ihticaca salih olduğunu ispatlayarak belgelerin ihticaca salih olmadığı iddiasına yapılan re’sen tarhiyatın mesnetsiz olduğunu

⁶³ Tank, a.g.e., s.14.

⁶⁴ Mehmet Akif Tutumlu, *Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.19.

gösterirse), bu durumda mahkeme o olayın hukuki niteliğini belirleyerek davacı lehine hüküm verecektir⁶⁵.

2. Delilin Özellikleri

Maddi gerçeğe ulaşmak için kanaatin serbestçe oluşması gerekmektedir. Bu bağlamda, kural olarak yargıca gerçeğe uygun olanı gösterebilecek her şey delil olabilir. Ancak, buradaki önemli husus bir şeyin delil vasıtası olması ile bu vasıtanın hükme esas alınmasının farklı şeyler olduğudur. Çünkü delil vasıtası olan şeylerin hepsi, hükme temel teşkil etmemektedir. Bu nedenle her şeyin delil olması sınırsız bir keyfiyet olmamakla birlikte delil olabilecek şeylerde bazı özellikler aranmaktadır.

a. Gerçek ve güvenilir olma

Bir delilin geçerli olabilmesi için öncelikle gerçekçi olması gerekir. Diğer bir deyişle, delil olacak unsurun dış dünyanın bir parçası olması, yani somut olması gerekir. Maddi gerçeğin bir parçasını oluşturması ve beş duyu organı tarafından algılanabilir olması delilin gerçekçiliğini göstermektedir. Yani, delillerin somut bir şekilde tanımlanabilir ve algılanabilir olması, insani duygularla öğrenilebilir olması gerekmektedir.

Delillerin güvenilirliği ise, elde edildiği kaynağın ve mevcut halinin olayın gerçekleştiği zamandaki durumu gösterdiği konusunda şüpheye mahal bırakmamasıdır. Bir delilin sahte olarak oluşturulabilme ihtimali varsa ve bu delilin sahte olup olmadığının tespiti de mümkün değilse, güvenilir olmadığına kanaat getirilir. Bu konuda; “*davacı tarafında dosyaya sunulan ve uygulamanın başlatıldığı tarihten üç yıl önceki 2003 yılında bilgisayarla tutulduğu iddia edilen ancak, hangi veri ortamında üretildiği koşullar, dayanaklar ve güvenilirliğinin ne şekilde sağlandığı belirsiz kayıtların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kanıt değeri taşımadığı sonucuna ulaşıldığı yönündeki Gaziantep Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararındaki hüküm fıkrası onanmıştır (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 09.04.2014 tarih ve E.2013/274, K.2014/227)*”⁶⁶.

⁶⁵ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, s.585.

⁶⁶ Tank, a.g.e., s.23.

b. Mantıklı ve makul olma

Delil akla yatkın ve rasyonel olmalıdır. Bu bakımdan ele alındığında, doğrulanması mümkün olmayan yeminle doğruluğu teyit edilen bir husus ne kadar makul olursa olsun, başkaca bir delil olmaksızın ispatı mümkün olmadığından mantıklı olarak kabul edilemez. Delillerin akılcı olmaları gerektiği kuralı ele alındığında; vergi hukukunda delil sayılmayan yemin konusu aslında diğer hukuk dallarında da delil olamayacağı sonucuna varmak da mümkündür⁶⁷.

Bu hususta farklı bir bakış açısı olarak; farklı hukuk kollarında yeminin delil olarak kabul edildiği belirtilerek, vergi yargısında da delil serbestisi ilkesinin varlığı dikkate alındığında yemin delilinin yasaklanmasının çok doğru olmadığı ifade edilmektedir⁶⁸.

c. Olayı temsil etme

Delillerin kabul edilebilmesi için, uyuşmazlık konusu maddi olaya ilişkin olması ve bu olayı temsil etme gücünün bulunması gereklidir. Bu gücün sağlanabilmesi için gerekli olan husus ise delilin elde edilmesinin imkansız olmamasıdır⁶⁹. Aksi durumda delil değerinden söz etmek mümkün değildir.

Vergi yargılama mevzuatında özellikle tanık delili için aranan bu özellik, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B bendinde "...vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz" şeklinde açıkça hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, her türlü tanık beyanı değil olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin beyanlarının delil olarak kabul edileceği tartışmaya mahal vermeyecek şekilde düzenlenmiştir.

⁶⁷ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15.B, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006, s.324.

⁶⁸ Neslihan Alkan Görkem, *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil*, *Ankara Barosu Dergisi*, S.1, Yıl:2013, s.385.

⁶⁹ Biyan, a.g.t., s.18; Tank, a.g.e., ss.28-29.

d. Müşterek olma

Bir davada ileri sürülen deliller müşterek olmak durumundadır. Diğer bir ifadeyle bir delilin muhtevasını sadece yargıcın bilmesi yetmez. Uyuşmazlık ile ilgili olan tarafların da bunu öğrenmeleri gerekmektedir.

Delillerin tartışılabilir ve sınanabilir olması gerekmektedir⁷⁰. Hakimin olay hakkındaki kişisel bilgisine ya da tecrübesine dayanarak karar vermesi, dosyadaki delilin serbestçe tartışılmasına imkan vermeyecek dolayısıyla müşterek olma prensibine aykırılık teşkil edecektir. Vergi davalarında ise yazılı yargılama usulünün geçerli olması nedeniyle, duruşmaların istisnai olarak yapıldığı, tarafların birlikte deliller üzerinde konuşmadığı, itirazların sözlü olarak sunulmadığı, bu nedenle de müşterek olma özelliğinin zedelenmediği bir durum ortaya çıkarmaktadır⁷¹. Ancak, vergi yargılaması, teknik yönü ağır basan bir uyuşmazlık olduğu için, tarafların çoğunlukla yeminli mali müşavirlerden yararlanabilmeleri ve mahkemece re'sen yaptırılan bilirkişi incelemeleri neticesinde hazırlanan raporların tarafların itirazlarına sunulması nedeniyle müştereklik ilkesinin zedelenmediği de ifade edilmektedir⁷².

e. Hukuka uygun olma

Delillerin taşınması gereken önemli özelliklerinden biri de kanuna aykırı elde edilmemiş olmaları yani hukuka uygun olmalarıdır. Hukuka aykırı olarak elde edilen bulgular, olayı ispat etme gücü bulunsa dahi delil olarak kabul edilmemektedir.

“*Hukuka aykırı olma*” dan kasıt ise; modern hukuk sisteminde maddi gerçeğin sınırsız bir şekilde araştırılmasının, kişisel ve toplumsal bir çok değeri zedeleyeceği kabul edilmektedir. Bu nedenle maddi gerçeğe ulaşma mutlak bir zorunluluk olarak görülmemektedir. Bu husus Anayasa ile de hüküm altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde de “*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*” şeklinde düzenlenerek bazı sınırlamalar getirilmek suretiyle kişisel ve toplumsal değerler korunmaya çalışılmıştır.

⁷⁰ Kunter, Yenisey ve Nuhoglu, a.g.e., s.324.

⁷¹ Karakoç, a.g.e., s.15.

⁷² Tank, a.g.e., s.26.

f. İspat ehliyeti olması

Delillerin ispat yeteneği açısından en önemli özelliği uyumsuzluk konusu ile mantıken bir bütünlük oluşturması, yani olayın esas ile çelişmemesi gerekmektedir.

Maddi olaya ilişkin deliller, delilin olayın sübut bulmasına etkisi nispetinde nitelik kazanacaktır. Maddi olayın aydınlatılmasında herhangi bir etkisi olmayan husulara gerekçeli kararda yer vermek gereksizdir.

Yargılamada ispatın konusunu öncelikle vakıalar oluşturmakta, bunula birlikte mahkemenin uygulayacağı hukuk normuna ait maddi unsur ortaya koyan veya onun belirlenmesine imkan tanıyan iddialar oluşturmaktadır⁷³.

İspatı gereken olaylar, hukuki sonuç bakımından önemli, çekişmeli konuyu aydınlatıcı nitelikte ve yargıcın vereceği kararı etkileme özelliği bulunan olaylardır. Ancak, yargılama hukukunda ispattan kastedilen, davaya esas olan maddi olayların ve bu olayların gerçekleşmesine ilişkin durumları ve şartları açıklıkla göstermek ve buna dair yargıçta tam ve kesin bir kanaat oluşturmak değil, nu olayların gerçekleşmesine ilişkin çok kuvvetli bir olasılığın mevcut olduğuna inandırmaktır⁷⁴.

B. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI VE DELİL SİSTEMLERİ

1. Delillerin Sınıflandırılması

a. Kesin deliller - Takdiri deliller

Usul hukukunda delil, *kesin delil* ve *takdiri delil* olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür. Koşulların ve hükümlerin kanunla belirlenen ve bu koşulların mevcut olması halinde hakimin bağlı olduğu ve takdir yetkisine sahip olmadığı delillere kesin delil denir. “*İkrar, senet, kesin hüküm, yemin kesin delil iken; tanık, bilirkişi, keşif, özel hüküm sebepleri takdiri delil grubunda yer alır.*” Bir konuda kesin delil varsa, hakim o olayın doğruluğunu kabul etmek zorundadır. Hakimin kesin delillerle bağlı olmadığı davalar ise, re’sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalardır. “İYUK 20/1. maddesine göre, *Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara*

⁷³ Kamil Yıldırım, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, (Delillerin Değerlendirilmesi) Kazancı Hukuk Yayınları, No 84, İstanbul, 1999, s.114.

⁷⁴ Tank, a.g.e., s.28.

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”. Dolayısıyla İdari yargılamada delil serbestisi sistemi geçerlidir. Ancak, re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda hakim kesin delile bağlı kalmak zorunda değildir.

Şartlarını ve hükümlerini kanunun belirlemediği delillere takdiri delil denir. Bu tür deliller hakimi bağlamaz. Genel olarak hukuki işlemlerde takdiri delillerle ispat kabul edilmemiştir. Ancak hukuki fiiller hakkında takdiri delillerle ispat kabul edilmiştir. Tanık, bilirkişi, kesif ve özel hüküm sebepleri birer takdiri delildir.

İdari yargılama usulünde, davanın yapısına göre, “resmi senet”, “sicil”, “makbuz” gibi yazılı delillerden, “keşif”, “bilirkişi” gibi takdiri delillerden, “ikrar”, “beyan” gibi beyana dayanan delillerden yararlanılmaktadır. Buna karşın “yemin”, “şahit” gibi kimi delil türleri idari yargılama usulüne uygun olmadığından bu tür delillere başvurulmamaktadır⁷⁵.

b. Kanuni deliller - Akdi deliller

Uyuşmazlık konusu olay çözümlenirken hangi delillerin kullanılabileceğinin kanunda açıkça düzenlenmesi halinde kanunî delilden söz edilir, Akdî delil ise, taraflarca ortaya konulan delillerdir. Aralarındaki ayrımın esas noktası, yargılama sürecinde ortaya konulacak delillerin, kanunen mi yoksa taraflarca mı belirleneceğinden kaynaklanmaktadır⁷⁶. Vergi yargılama hukukunda akdi delillere yer verilmemiş olmakla birlikte uzlaşılan vergi ve ceza aleyhine dava açılması durumunda, uzlaşma tutanağı akdi delil olarak kabul edilmektedir. Medeni yargılama hukukundaki delil sözleşmeleri akdi deliller için örnek verilebilir.

c. Bağlı deliller – Serbest deliller

Bağlı delil, hâkimin takdir hakkının bulunmadığı, uyuşmazlığın önceden belirlenmiş delillerle çözümlenmesi esasına dayanmaktadır. Serbest delil ise,

⁷⁵ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, ss.586-587.

⁷⁶ Karakoç, *Delil Sistemi*, s.17.

uyuşmazlığın çözümünde hangi delillerin kullanılabilceğinin önceden belirlenmemiş olan ve hâkimin serbestçe takdir edeceği delillerdir. Serbest delillerin sayısı, şekli ve değerlendirilmesi bakımından bir sınırlama yoktur. Hâkim ileri sürülen delillerin ispat gücünü, olayın özelliğini göz önünde bulundurarak ve tecrübelerinden faydalanarak serbestçe takdir eder⁷⁷.

d. Doğrudan deliller – Dolaylı deliller

Delilin ispata konu olan vakıyla ilişkisi doğrudan ise doğrudan delil, başka bir delile ulaşılması durumunda ise, dolaylı delil olarak nitelendirilmektedir. Yani, duyu organları vasıtasıyla uyuşmazlık konusu olaya ilişkin olarak toplanan bilgiler doğrudan delildir. 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.

e. Kişisel deliller – Nesnel deliller

Kişisel deliller, uyuşmazlığa ilişkin kişisel bilgi sahipleri tarafından verilen, bilimsellikten uzak delillerdir. Nesnel deliller ise uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak ortaya çıkan veya çıkartılan işaret, iz gibi objektif delillerdir⁷⁸

f. Sınırlı deliller – Sınırsız deliller

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. 213 sayılı Vergi Usul

⁷⁷ Ahmet Bayrak, “Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, Maliye Enstitüsü Konferansar, CXVIII. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.32.

⁷⁸ Öztekin Tosun, Ceza ve Medeni Muhakeme Usulü Açısından Hukuka Aykırı Yollarla Elde Edilmiş Delillerin İspat Kuvveti, Yenilik Basımevi, İstanbul, 1976, s.610.

Kanunu'nun 3/2. maddesine göre tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii olması gerekmektedir.

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. Ceza ve medeni yargılama hukukunda tanıklık için herhangi bir şart ve sınırlama bulunmamaktadır⁷⁹.

g. Yasak deliller – Yasak olmayan deliller

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. Örneğin, “yemin”in vergi yargılamasında delil niteliği taşıması nedeniyle hiçbir şekilde delil olarak kullanılamamaktadır.

Yasak delillerin hukuka aykırı deliller olduğunu söylemek mümkündür. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işletmek yoluyla elde edilen deliller ile hukuka aykırı bir şekilde, örneğin telefonların dinlenmesi yoluyla elde edilen deliller yasak deliller olarak kabul edilebilir. Ancak, elde edilme yöntemi yasak olmasına rağmen yasak yollarla 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 düşünülemez⁸⁰.

⁷⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.21.

⁸⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.22.

h. Re'sen müracaat edilebilen deliller – Re'sen müracaat edilemeyen deliller

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 toplaması 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 ağırlıktadır⁸¹.

2. Delil Sistemleri

Uyuşmazlık konusu olayların hangi tür delillerle ispat edilebileceğinin belirlenmesi için, konunun hangi delil sisteminin alanına girdiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Delil sistemleri, kanunî, takdiri, dini ve ilmi delil sistemi olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

a. Kanuni delil sistemi

İspat edilecek konu sadece kanunun öngördüğü şartlara haiz olan delillerle ispat edilebilir. Bunlar dışındaki deliller kabul edilemez. Ayrıca bazı delillerin varlığı halinde başka herhangi bir değerlendirmeye, incelemeye ve derinlemesine araştırmaya gerek görülmeksizin uyuşmazlık konusu olay ispatlanmış sayılmaktadır⁸².

Kanuni delil sisteminde, kanunda belirtilen deliller dışında başka bir delili ikame edilmesi kabul edilemez. Eski dönemlerde ispatın ancak yasal delillerle yapılabileceği kabul edildiğinden, her şeyin delil olması mümkün değildi. Örneğin; Alman hukukunda da halen geçerli olan bu sisteme göre, bilirkişi, keşif, isticvap, senet ve tanık dışında başkaca bir delilin kabul edilmediği savunulmaktadır.

⁸¹ Neslihan Alkan Görkem, Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil, *Ankara Barosu Dergisi*, S.1, Yıl:2013, s.34.

⁸² Karakoç, Delil Sistemi, s.27.

Kanuni delil sisteminin şekle bağlı hukuki işlemlerin ağırlıklı olduğu uyuşmazlıkları inceleyen özel hukuk alanında daha fazla geliştiği söylenebilir. Tarihsel süreçte hukuk güvenliği ve sözleşmeye bağlılık esasları çerçevesinde şekle bağlı özel hukuk ilişkilerinin ve menfaatlerinin korunması düşüncesi kanuni delillerin belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte, haksız fiil gibi öngörülemeyen hukuki uyuşmazlıklarda, medeni yargılamadaki usul kurallarından uzaklaşarak olayın aydınlatılmasına etki edebilecek her türlü delilin serbestçe sunulması yöntemi kabul edilmiş ve serbest delil sistemi gelişmiştir.

Subjektif haklarda güvenin sağlanması düşüncesiyle kanunun, maddi olaya ilişkin bazı iddiaların yalnızca kesin delillerle ispatlanmasının kabul edilmesi, yalan tanıklığın önlenmesi, davanın kısa sürede sonuçlanabilmesi ve hakimin işini kolaylaştırılması gibi olumlu sonuçları bulunmaktadır. Bununla birlikte kesin delil sistemi, diğer delillerin kullanılmasını ve yeni delillerin araştırılmasını sınırladığından, bazı durumlarda mahkemenin gerçeğe aykırı şekilde karar vermesi sonucunu da ortaya çıkarabilmektedir.

Özellikle hukuki işlemlerin şekil kuralına tabi olmadığı maddi hukukta kesin delil sistemi, haklı tarafın aleyhine ve gerçeği yansıtmayan kararlar verilmesine yol açabilmektedir. Ayrıca, teknik yönü ağır basan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yeterli donanıma ve tecrübeye sahip olmayan yükümlülüklerin ispat araçlarının tümünü bilmeleri mümkün olmayabilir. Söz konusu ispat araçları, yükümlülerce yasaların öngördüğü şekli kurallara tam bir uygunluk içinde düzenlenmeyebilir. Bu durum onları iddialarını ispat edememe sonucuyla karşı karşıya bırakabilir. Örneğin; Katma Değer Vergisi iade taleplerinde yükümlü emtia ya da hizmet alımı karşılığında kendisine verilen ve kesin delil niteliğindeki faturayı sahte çıkması durumunda bu ticari işlemi gerçekliğini başkaca takdiri delillere müracaat ederek yargıcı iknaya çalışacak, aksi halde mükerrer vergilemeye muhatap olabilecektir.

b. Takdiri delil sistemi

Kıta Avrupası'nda delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesine ilk kez 1844 tarihli Prusya "Devlet Memurlarına Karşı İşlenen Disiplin Suçları Muhakemesi Kanunu'nda" yer verilmiştir. Bu yasaya göre, delil ikamesi anlamında özellikle tanığın ifadesi ve yemini ile ilgili yükümlerde önemli bir değişiklik yapılmaksızın, belirli bir

delile atfedilen ispat gücüne ilişkin hükümlerin uygulanmayacağına dair hükümler getirilmiştir. Buna göre, yargıç tüm delilleri dava ve savunma açısından serbestçe değerlendirebilecek ve muhakeme içeriğinden elde edeceği kanaate göre sanığın suçlu veya suçsuz olduğuna karar verebilecektir.

Takdiri delil sisteminde maddi olayı aydınlatıcı nitelikteki herşey delil olarak ileri sürülebilir. Takdiri delil sistemi delillerin kabulünde yargıca iki temel konuda serbestlik sunar. Birincisi; yargıcın dosyaya sunulan her delili irdelemek zorunda olmamasıdır. Yargıç bu sistemde tanık beyanlarını serbestçe değerlendirebilir, yeminsiz dinlediği tanık beyanına itibar edebilir. Bununla birlikte taraflarca dosyaya sunulan ancak maddi uyumsuzlukla ilgili olmayan delilleri yargıç takdiri niteliğini haiz hiçbir delili kabul etmek zorunda değildir. Yargıç aynı zamanda, bilirkişi raporunun da başka türdeki belgelerinde delil değerini serbestçe takdir eder.

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

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 uyumsuzluk konusu olayın ispatlanabilmesi için kanunda önceden belirlenmiş delillerin yerine, delil olma niteliğini haiz her şeyin delil olması kabul edilmiştir⁸³.

⁸³ Karakoç, Delil Sistemi, s.28.

c. Dini delil sistemi

Cezaların, işlenen günahlara karşılık olarak çektirildiği dönemlerde, Yaratıcı'nın iradesini ortaya koyduğuna inanılan bir takım yöntemlerle suçluların ortaya çıkarılacağı düşünülüyordu. Orta çağda uygulanan düello ile Yaratıcı'nın suçsuz olana yardım ettiği, dolayısıyla Yaratıcı'nın iradesiyle suçlunun düello sonucu öleceği inancı hâkimdi. Bu sistem günümüzdeki hukuk sistemlerinde hiçbir şekilde kabul görmemektedir⁸⁴

d. 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 sayılabilir⁸⁵.

C. DELİLLERİN TESPİTİ, TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Delillerin tespiti

Geçici hukuki himaye olarak nitelendirilen delil tespiti için doktrinde yapılan bazı tanımlar şu şekildedir:

Ejder Yılmaz “Davanın açılmasından veya dava görülmekte ise delillerin gösterilmesi aşamasının gelmesinden önce ileride kaybolma veya gösterilmesinde ve dinlenilmesinde (belirlenmesinde) zorluk çıkma tehlikesini ortadan kaldırmak üzere delillerin hemen incelenmesine ve kayda alınmasına delil tespiti denir.” şeklinde tanımlamıştır. Ansay, durumu beyyine tesbiti olarak nitelendirmiş ve “bir beyyinenin mahkeme veya hakem huzurunda dava açılmadan önce veya açıldıktan sonra sırası gelmemişken mahkemece tesbiti, emniyet altına alınmasıdır” şeklinde ifade etmiştir. Bu bağlamda; delil tespiti, “açılmış bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş olan ya da ileride açılması düşünülen bir davada kullanılacak ve tespit edilmediği takdirde kaybolması veya ikamesinde güçlük çıkması muhtemel olan ihtilaflı bir vakıa hakkındaki delilin, tahkikat aşamasında henüz delillerin incelenmesi aşamasına gelmeden önce

⁸⁴ Belgesay, a.g.e., s.76.

⁸⁵ Belgesay, a.g.e., s.77.

toplanması ve güvence altına alınmasını sağlayan bir usul hukuku kurumudur” şeklinde tanımlanmıştır⁸⁶.

Delillerin tespiti, açılmış veya ilerde açılacak olan bir dava ile ilgili delillerin, bazı koşullar altında, zamanından önce toplanıp güvence altına alınmasını sağlamak için kabul edilmiş bir kurum olup, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 400 ila 405. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili kanuna göre Delil tespitinin istenebileceği hâller; (1) Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir. (2) Delil tespiti istenebilmesi için hukuki yararın varlığı gerekir. Kanunda açıkça öngörülen hâller dışında, delilin hemen tespit edilmemesi hâlinde kaybolacağı yahut ileri sürülmesinin önemli ölçüde zorlaşacağı ihtimal dâhilinde bulunuyorsa hukuki yarar var sayılır. şeklinde hüküm altına alınmıştır”.

Delillerin tespitinin konusunu maddi olaylar oluşturmakta birlikte, sadece hukuki ilişkiler delil tespitinin konusunu oluşturmamaktadır. Delil tespitini, tespit davasından ayıran en önemli unsur da budur. Dolayısıyla dava olmaması zamanaşımının kesilmesi gibi dava açılmasıyla meydana gelen sonuçları da ortaya çıkarmamaktadır.

Delillerin tespiti kararı ara karar olup, buna karşı kanun yoluna başvuru yapılamaz. Ancak, delillerin tespiti için şartların oluşmadığı iddia edilerek verilen kararın değiştirilmesi ya da kaldırılması için itiraz edilebilir⁸⁷.

2. Delillerin Toplanması

Yargılama hukukunda, karar verme yetkisine haiz olan yetkililerin karar verebilmelerini temin için delillerin hazır bulundurulmasına delillerin toplanması denir⁸⁸. Hakimin, delillerle doğrudan doğruya temasa geçerek, kararını vermesine “vasıtasızlık ilkesi”, kararını duruşmaya getirilmiş, dava dosyasına konulmuş ve

⁸⁶ Ejder Yılmaz, *Geçici Hukukî Himaye Tedbirleri*, C. 2, Ankara 2001, s.1335; Sabri Şakir Ansay, *Hukuk Yargılama Usulleri*, 7. Baskı, Ankara 1960, ss.308-309; Cenk Akil, “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2009, Cilt:58, Sayı:1, s.13.

⁸⁷ Akil, a.g.e., s.56.

⁸⁸ Bahri Öztürk, *Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Hukuku*, 8.Baskı, Ankara, 2004, s. 433.

huzurunda tartışılmış delillere dayandırılmasına ise “*delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi*” denir⁸⁹. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda delillerin toplanması, tarafların mahkemeye delil sunmaları, re’sen araştırma ilkesi gereğince mahkemenin elde ettiği deliller ve delil tespiti yolu ile olmak üzere üç şekilde gerçekleşmektedir.

a. Tarafların mahkemeye sundukları delil

Dava sürecinde gerek davacı gerekse davalı tarafından mahkemeye bir takım deliller sunulmaktadır. Davacı dava dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaları ispat etmek ve davalının birinci savunmasına cevap üzere mahkemeye delil sunarken, davalı da savunma dilekçelerinde savunduğu hususları ispat etmek üzere delil sunmaktadır.

b. Re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde hakimin topladığı deliller

“Medeni Yargılama Hukukunda, yargılama esas itibariyle tarafların iddia, delil ve def’ileri çerçevesinde yürütüldüğünden re’sen araştırma ilkesi istisnai bir durumdur. Buna karşın idari yargılama hukukunda hakime verilen re’sen araştırma ve inceleme yapma yetkisi son derece kapsamlı olup, *burada hakim uyuşmazlığın çözümünde tarafların iddia savunma ve def’ileri ile sınırlı tutulmamıştır* (İYUK, m.20)”. Böylece, tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeden, gerekli her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmek zorunda olduğundan hâkim, her türlü evrak, bilgi ve belgeyi isteyebilir. Yapılan araştırma ve inceleme sonucu elde edilen deliller dava sürecine sokulur.

3. Delillerin Değerlendirilmesi

Yargıya intikal etmiş uyuşmazlığın konusunu oluşturan maddi olayın ya da hukuki durumun gerçekleşip gerçekleşmediğini ispat etmek için hukuka uygun şekilde

⁸⁹ Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin F. Saygılar Kırıt, Özdem Özaydın, Esra Alan Akcan, Efser Erden Tütüncü, *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Hukuku (Ders Kitabı)*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 264.

elde edilen deliller kullanılmaktadır⁹⁰. Ancak burada önem arz eden husus; ortaya konulan delillerin nasıl değerlendirileceğidir.

Mahkemenin yaptığı yargılama faaliyeti, olayları tespit ettikten sonra, bu olaylara uygun hukuk kurallarının uygulanmasıdır. Söz konusu olayların gerçekleşip gerçekleşmediğini tespiti ve uygulanan hukuk kurallarının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla, delillerin öncelikle mahkemeye sunulması, daha sonra değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada delillerin mahkeme tarafından kabul edilmesi hukuk ya da yargılama alanına dair bir faaliyetken, hukukun maddi olaya uygulanması sırasında mahkemece yapılan değerlendirme ise olay alanına dair yapılan bir faaliyettir. Delil konusu bu bağlamda hem yargılama hem de vakıa alanlarında yapılan faaliyettir.

Delil konusunu hem yargılama hem de vakıa alanında olmak üzere iki ayrı alanda incelemek gerekmektedir;

Delil değerlendirmesinin ilki, delil malzemesi olarak nitelendirilen ispat araçları yani maddi delillerdir. Diğer ise, karinelere. İspat aracı olarak karinelerin bir maddi olayda bulunup bulunmadığının ispatında yine delillere müracaat edildiği için, delillerin değerlendirilmesi, hem maddi olayın ispatında kullanılan delillerin, hem de karinelerin mevcudiyetine ilişkin kanaati sağlayacak olan delillerin değerlendirilmesini içermektedir.

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

Yargılama hukukunda delillerin değerlendirilmesi yoluyla hüküm tesis süreci, pozitif hukuk normlarının, kodifiye edilmemiş norm ve değerlerin, maddi olaya ilişkin

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.199.

gerçeklerin bir arada değerlendirildiği bir süreçtir. Bu yönüyle vergi, vergi iaresinin maddi gerçeği ortaya çıkarmak için re'sen araştırdığı hususları incelerken yaptığı faaliyet de delillerin değerlendirilmesi faaliyetidir⁹¹.

Delillerin değerlendirilmesi sürecinde dava dosyasına sunulan deliller ve öne sürülen karineler dışında, değerlendirme sürecini sınırlandırıcı etkileri olan bazı faktörler de bulunmaktadır. Bu faktörlerden ilki; delillerin değerlendirmeleri yapan hakime ilişkindir. Hakimin davranışlarını belirleyen insani özellikleri ile mesleki donanımı, gerçek bilgiye ulaşmanın sınırı oluşu, mantık ve tecrübe kurallarına bağlılık, maddi olayın saptanmasındaki zorluklar ve gerekçe gösterme zorunluluğu şeklinde ifade edilebilir.

Delillerin değerlendirilmesinde sınırlandırıcı mahiyetteki faktörlerden ikincisi ise; ispat hukuku kurallarını düzenleyen yargılama hukuku kurallarının belirlediği hukuki sınırlamadır. Bu bağlamda delillerin serbestçe değerlendirilmesinin benimsendiği vergi yargı sisteminde usul yasalarındaki kesin delil – takdiri delil ayrımı ile hakim bağlıdır. Deliller değerlendirilirken, her bir delil kesin ya da takdiri delil olma durumuna göre dikkate alınmalıdır.

Yargıcın kendi özel bilgisini kullanma yasağı da delillerin değerlendirilmesini sınırlandırmaktadır. Bu yasağın temel nedeni; yargılamada hakimin, taraflarca dosyaya sunulmayan bir delile, yine taraflarca doğruluğu hakkında bir tartışma yapılmadan elde edilen bir bilgiye dayanarak karar vermesini engellemektir. Ancak doktrinde hakimin maddi gerçeğe ulaşmak için sahip olduğu özel bilgiyi kullanabileceğini savunan görüş te bulunmaktadır. Yıldırım'a göre; hakimin delil türleri açısından serbest olduğunu, doğruluğu hakkında taraflara beyan ya da karşı açıklamada bulunma imkanı tanınması şartıyla delillerin değerlendirilmesinde sahip olduğu özel bilgisini kullanabileceğini belirtmiştir. Ayrıca, keşif ve bilirkişi inceleme sonuçlarını hakimin serbestçe takdir edebileceğini, karinelerin varlığına ilişkin değerlendirmeleri de yine bu özel bilginin kullanıldığını belirterek, maddi hakikatin arandığı yargılamada maddi gerçeğe ulaşmak için kullanılabilir⁹².

⁹¹ Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2015, s.263.

⁹² Yıldırım, a.g.e., s.254; Tank, a.g.e., ss. 62-63.

III. VERGİ YARGILAMASINDA KULLANILAN DELİL TÜRLERİ

Vergi yargılama sürecinde kullanılan delil türleri; yükümlü tarafından sunulan deliller, vergi idaresin tarafından sunulan deliller ve mahkemece re'sen elde edilen deliller başlıkları altında ele alınacaktır. Bu şekilde tarafların sundukları ve mahkemenin elde ettiği deliller ayrı ayrı değerlendirilecektir.

A. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNCE SUNULABİLEN DELİLLER

Vergi yükümlüsü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüze kişi*” olarak tanımlanmaktadır.

Vergi ödevleri her zaman bizzat vergi yükümlüsü tarafından yerine getirilmez. Bir başka kişinin vergi borcu için maddi ve şekli ödevleri yerine getiren kişilere de vergi sorumlusu denir.

Vergi yükümlülerini ve sorumlularının en önemli ödevi Vergi Usul Kanunu olmak üzere diğer vergi kanunlarıyla üzerine yüklenilen yükümlülükleri yine aynı kanunlarla öngörülen usullere göre yerine getirmesidir. Bu yükümlülüklerin bir kısmı tahakkuk eden verginin zamanında ödenmesi gibi maddi yükümlülüklerden, diğer kısmı da süresinde beyanname verme, yasal defter ve belgelerin düzenli bir şekilde tutulması, noterde onaylatılması, defter ve belgelerin saklanması, gerektiğinde ibraz edilmesi gibi biçimsel ve usule ilişkin yükümlülüklerden oluşmaktadır. Yasal defter ve belgelerin vergilendirmeye ilişkin olayların gerçek mahiyetine uygun bir şekilde tutulması ve saklanması ödevi anılan yükümlülüklerin içinde en önemlisidir. Bu yükümlülüğün yasalarda öngörülen usullere göre yerine getirilmesi öncelikle vergi yükümlüsü için hukuki güvence sağlar.

1. Ticari defterler

Ticari defterler davalarda önemli bir ispat aracı olarak yer almaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda da ayrıca düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, “mahkeme, ticarî davalarda tarafların ticarî defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir. Ticarî defterlerin, ticarî davalarda delil olarak kabul

edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usûlüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. Belirtilen bu şartlara uygun olarak tutulan ticarî defter kayıtlarının sahibinin lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticarî defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir”.

Hukuk Muhakemeleri Kanununa göre, “Kanun'a uygun olarak tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin sahibi lehine delil olarak kullanılması da mümkündür”. Ayrıca, ticari defterlerin kanıt teşkil etmesi için gereken genel şartlar düzenlenmiştir. Buna göre ticari defterlerin delil olması için gereken şartlar şunlardır;

- Uyuşmazlık, tarafların ticari işlerinden doğan bir uyuşmazlık olmalıdır.
- Uyuşmazlık, tacir sıfatına sahip kimseler arasında çıkmış olmalıdır.
- Tacirin tuttuğu bütün defterlerdeki kayıtlar birbirini teyit etmelidir.
- Tasdike tabi olmayan defterler (bildirime bağlı bulunan defterler) ancak tasdike tabi bulunan defterlerle birlikte kanıt olarak kabul olunur”.

Vergi Hukuku kamu yararı ile şahsi menfaatlerin çatışmalarından doğan ihtilafların düzenlendiği bir alan olduğundan, tutulması zorunlu olan defterlerin mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler lehine bir delil olarak kabul edilmesi, ya da bu yönde düzenlemeler getirilmesi söz konusu değildir. Vergi hukukunda defterler, esas itibariyle vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin belgelendirilmesi amacına yönelik olarak tutulmaktadır. Bu nedenle de vergi hukukunda, vergi idaresiyle mükellef ihtilaflarında sınırlı olarak defterlere müracaat gereği doğmaktadır.

Ancak “V.U.K.’nun 171/5. maddesinde mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek defter tutma amaçları arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, mükellefin tutmuş bulunduğu defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılabilir. Ancak, burada lehdar durumunda olan, yani, söz konusu defterlerin üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılmasından yararlanan taraf, başka bir mükellef değil, devlettir. Bu nedenle, vergi

hukukunda, defterlerin, mükelleflerin ticari alacaklarıyla ilgili olmak üzere, sahipleri lehine delil olarak kullanılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır”⁹³.

Vergi hukuku açısından tutulan defterler, sahipleri lehine ve aleyhine delil olma vasfına sahiptirler. Ancak, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendileri lehine delil olabilmeleri, yani beyan etmiş oldukları gelirlerinin doğru olduğunun kabul edilebilmesi için, defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir deyişle “ihticaca salih bulunması” gerekmektedir. Ancak defterler ihticaca salih bulunmasalar dahi sahipleri aleyhine delil olma niteliğine haizdirler⁹⁴.

2. Beyanname ve Bildirimler

Türk vergi sistemi beyan esasına dalı bir sistemdir. Tarh aşamasında vergi matrahı yükümlülere elde edilen kazançların beyannameler aracılığıyla vergi idaresine bildirilmesiyle hesaplanmaktadır. Bu beyannamelerin doğruluğu da zamanaşımı süresi içinde vergi idaresi tarafından denetlenmektedir⁹⁵.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 83. maddesi’nde farklı bir durum olmadığı müddetçe gelir vergisinin beyan üzerine tarh olunacağı düzenlenmiştir. Beyana dayalı vergilendirme ilişkisinde, yükümlü ile vergi idaresi arasında objektif iyi niyet kurallarına dayanan bu sistemin işleyişinde, yakın işbirliği sağlandığı müddetçe herhangi bir sorun yaşanmayacaktır. Vergi idaresince yapılan vergi incelemesi ile davacının beyanlarının yasal defter ve belgeleriyle uyumlu (ihticaca salih VUK md. 30/4) olmadığı delillerle birlikte tespit edilmesi durumunda söz konusu beyannamelerin delil niteliğini kaybettiği kanaatine varılarak, başka tespitler üzerinden yükümlünün ödemesi gereken gerçek vergi yükü hesaplanır⁹⁶.

Vergi Usul Kanunu’nun 378. maddesine göre; mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere vergi hataları dışında itiraz edemezler. Bu nedenle beyan usulünde uyuşmazlık genellikle idare tarafından çıkarılmaktadır. Ancak, Danıştay mükelleflerin tereddüt ettikleri konularda, ihtirazi

⁹³ Mahmut Vural, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:64 (Aralık, 1986), ss.62-64.

⁹⁴ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, s. 585.

⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.96.

⁹⁶ Tank, a.g.e., s.67.

kayıtla beyanda bulunabileceklerini ve bu şekilde beyan edilen matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz edebileceklerini kabul etmektedir. Burada ispat yükü yine mükellefe düşmektedir⁹⁷.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Yürütmenin Durdurulması başlıklı 27. maddesinin üçüncü fıkrasında; "*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur*". Ancak, aynı Kanun'un 26. maddenin üçüncü fıkrasına göre "*işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*", hükmü ile ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi hali yasal olarak kabul edilmiş ve bu durumda mükelleflerin ihtirazi kayıtla verdikleri beyannamelere karşı dava açabilecekleri düzenlenmiştir.

3. Belgeler

Hukuk Muhakemeleri Kanununda, "Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir" denilerek belgenin tanımı yapılmıştır. Bu tanım yapılırken, "4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunundaki belge tanımı⁹⁸ esas alınmış olup, hukuk sistemimiz içinde bütünlüğün korunması ve aynı terimin farklı şekillerde anlaşılmaması amaçlanmıştır"⁹⁹.

Yargıtay ise belgeyi, hukuki anlamda hüküm ifade eden, bir hakkın doğması için ve vakıayı kanıtlamaya elverişli olan yazı olarak tanımlamıştır¹⁰⁰.

⁹⁷ Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler", s. 294.

⁹⁸ 4982 sayılı Kanunun 3/d maddesinde belgenin tanımı, "Kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcıları" şeklinde yapılmıştır.

⁹⁹ Pekcanitez, Atalay, Özkes, a.g.e., s.478.

¹⁰⁰ Kızılot, Şükrü, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 20.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012, ss.705-725.

HMK’da, belgenin ne olduğu belirten bir çerçeve çizilmiş ve belge tanımında, iki unsura dikkat çekmiştir. İlki uyumsuzluk konusu vakıaları ispata elverişli olma unsuru, ikincisi ise, bilgi taşıyıcı olma unsurudur. Belge türlerinden kesin delil olarak kabul edilen senet dışındaki deliller takdiri delil olarak kabul edilmiştir¹⁰¹.

4. Uzman Görüşü

“Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 293. maddesinde; “(1) *Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez. (2) Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir. (3) Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Teknik anlamda delil olmamakla birlikte, tarafların uzmanından görüş alarak dilekçelerindeki maddi ve hukuki değerlendirmelerini güçlendirilmesi amacıyla konusunda uzman kişiden alınarak dava dosyasında sunduğu bilimsel görüştür. Hakim dosyadaki uzman görüşünü serbestçe takdir edebilmektedir.

Tarafın iddia veya savunmasını desteklemek için görüşüne başvurduğu uzman kişi, talep üzerine veya re’sen mahkemeye çağrılarak dinlenebilir, hakim veya taraflar gerekli gördükleri soruları da uzman kişiye sorabilirler. Uzman kişinin dinlenmesi imkanının getirilmesiyle uzmanlık gerektiren konuların aydınlatılabilmesi ile çelişkili, eksik veya yanlış bilgilerle yargılamanın olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır¹⁰².

Hukuki mütalaa veren kişi, var olan bütün hukuki savunmaları ve delilleri ortaya koymak ve taraf lehine birtakım sonuçlar ortaya çıkarmak yönünden avukata, mütalaa

¹⁰¹ Mücahit Gülşen, Vergi Hukukunda Belgelendirme ve İspat Yükü, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014, s.39.

¹⁰² Yüce, Vergi Dava Rehberi, s.621.

verdiği konuda yaptığı hukuki değerlendirmeler yönünden de bilirkişiye benzetilmektedir¹⁰³.

Anglo-Sakson kökenli hukuk kurumları olan “taraf bilirkişisi” veya “uzman tanık” kurumlarından esinlenilerek 6100 Sayılı HMK’da düzenlenen uzman görüşü, hakimın serbestçe değerlendirebileceği takdiri delillerdendir¹⁰⁴.

B. VERGİ İDARESİNCE SUNULAN DELİLLER

Vergi idaresi tarafından sunulan deliller; yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanak ve raporlar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevleri çerçevesinde verdikleri bilgiler şeklinde ifade edilebilir¹⁰⁵. Bu bağlamda, vergi idaresinde yapılan ve ön tarhiyat işlemleri de denilen hazırlayıcı işlemler, vergi inceleme raporları, denetim ya da denetim kapsamında tutulan “yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu tutanakları ile istihbarat arşivleri ve Gelir İdaresi Başkanlığına bilgi isteme çerçevesinde mükelleflerden elde ettiği bilgi formları, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları”, idarece sunulan delillerdendir¹⁰⁶.

Ayrıca kesinleşmiş mahkeme kararları da delil niteliğine haizdir. Mahkemece verilen nihai karar, uyuşmazlığı esastan çözen bir karar olması (yani hü-küm) ve aynı zamanda kesinleşmiş olması halinde ‘kesin hüküm’ ortaya çıkar. Kesin hüküm ise aynı zamanda kesin delil olarak sonuç ifade etmektedir (HMK m.303)¹⁰⁷.

1. Bilgi Toplama Araçlarıyla Elde Edilen Deliller

“Vergi Usul Kanunu’nun 148. Maddesi gereğince, vergi incelemesinde kullanılmak üzere kamu idare ve müesseselerine, yükümlüler veya yükümlülerle muamelelerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilere, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri verme zorunluluğu

¹⁰³ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:59, Yıl:2005, s.67.

¹⁰⁴ Yüce, Vergi Dava Rehberi, s.621.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.205.

¹⁰⁶ Tank, a.g.e., s.90; Yüce, Vergi Dava Rehberi, s.630.

¹⁰⁷ Yüce, Vergi Dava Rehberi, s.630.

getirmiştir. Söz konusu zorunluluk sadece vergi yükümlüsünü değil, onlarla işlem yapan üçüncü kişileri de kapsamaktadır¹⁰⁸. Bu bağlamda ticari kazancının gerçek miktarı araştırılan bir müteahhidin daire sattığı kişilerden, gerçek satış bedelleri sorularak bilgi isteneceği gibi, satın alanların kullandıkları konut kredisinin miktarı bankalardan sorularak da bilgi elde edilebilir¹⁰⁹”.

Yine aynı maddenin devamında ise; “bilgilerin yazılı veya sözlü istenebileceği, sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, bilgi istenmek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği de açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca, memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurlarının bilgi verme mecburiyetine tabi olamadıkları da belirtilmiştir”.

Sözlü ifadenin delil niteliğine haiz olabilmesi için, ifade edilen hususların söylendiği şekliyle tutanağa yazılması ve ifade veren kişinin, tutanağa yazılan ifadelerin kendisine ait olduğunun belirlenmesi için de altına imzasını atması gerekmektedir.

Üçüncü kişilerden bilgi istenmesi durumunda, bilgi istenen kişiler bir anlamda olayın tanığı olarak değerlendirilirler. Bilgisine başvuru tanığın vereceği ifadelerin delil olarak kabul edilebilmesi için de, vergiyi doğuran olayla bir bağı olması gerekir¹¹⁰.

Vergi Usul Kanunu bilgi vermekten imtina edememek başlıklı 151. maddesinde; Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.(1) 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi

¹⁰⁸ Öncel, Kumrului Çağan, a.g.e., s.205.

¹⁰⁹ Tank, a.g.e., s.90.

¹¹⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.203.

caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.” hükmüyle hangi durumlarda bilgi verme yükümlülüğünün ortadan kalktığı açıkça ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda yükümlülerin yanında bazı kurum ve kuruluşlara da sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye dair olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlıkları ile vergi dairelerince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar (VUK, m.149). Bununla birlikte, sulh hakimi, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslar, muhtarlar, banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler de ölüm olaylarını ve intikalleri de belli sürelerde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (VUK, m.150).

2. Vergi İstihbarat Arşivlerinden Elde Edilen Deliller

Vergi Usul Kanunu’nun 148, 149 ve 150. maddelerine göre elde edilen bilgi ve belgeler istihbarat arşivlerinde saklanmaktadır¹¹¹. Bu işlem 1951 yılından 2006 yılına kadar Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği’ne göre yapılmaktayken, bu tarihten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan birimlerde ve VEDOP adı verilen elektronik sistemler aracılığıyla yürütülmektedir. Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri olarak adlandırılan bu sistemde, bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması amaçlanmaktadır¹¹².

Vergi Usul Kanunu’nun vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinde “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar hükmüyle vergi mahremiyetinin çerçevesi*

¹¹¹ Ahmet Ozansoy, “Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi” Yaklaşım Dergisi, Yıl:17, Sayı:202, s.

¹¹² Tolga Demirbaş, Adnan Gerçek, Filiz Giray, Mehmet Yüce, Ayşe Oğuzlar, *Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (Uludağ Journal of economy and Society)*, Cilt/Vol. XXXI, Sayı /No. 1, 2012,s.63.

belirlenmiştir.” Bu bağlamda vergi istihbarat arşivlerinde tutulan her türlü veriler ve yükümlüler dışındaki üçüncü kişilerden bilgi toplama amacıyla elde edilen bilgilerin ve verilerin korunması da doğrudan vergi mahremiyetiyle ilgilidir.

3. Vergi İnceleme ve İncelemeye Başlama Tutanakları

Vergi Usul Kanunu'nun İnceleme tutanakları başlıklı 141. Maddesinde; İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.” hükmüne göre düzenlenen inceleme tutanaklarında yazılı hususlar vergi yükümlüleri için bağlayıcı niteliktedir.

Tutaklarla adına vergi inceleme raporu düzenlenip tarhiyat yapıldıktan sonra, burada yazılı olan ifadelerin gerçeği yansıtmadığına yönelik yükümlü itirazları yargı kararlarında kabul edilmemektedir. Danıştay, “...inceleme tutanağının ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalanmış bulunması dava konusu işlemi eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesi ile iptal eden mahkeme kararında isabet görülmediği... gerekçesiyle kararı bozmuştur (Dnş, 7. D. T.20.11.2002 ve E.2000/5690, K.2002/3649)”.

4. Vergi İnceleme Raporları

Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesine göre vergi incelemesinde amaç; vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili beyanlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin araştırılması ve denetlenmesidir. Vergi incelemeleri aramalı, ihbarlı, normal ve karşıt inceleme olarak yapılabilmektedir. Vergi inceleme raporları vergi inceleme türü ve dönemi olarak ayrı ayrı düzenlenmektedir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin

inceleme raporları matrah ve vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek ve bir takvim yılını aşmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir¹¹³.

Vergi idaresinin, vergilendirme işlemlerinin dayanağını oluşturan ve hazırlık işlemi niteliğindeki inceleme raporları kesin ve icrai bir nitelikte olmadığı için tarh işleminden bağımsız olarak idari davaya konu edilmesi mümkün olmamaktadır. Yükümlüler bazen vergi tarhiyatı yanında inceleme raporlarının da iptalini istemektedirler. Bu durumda, tarhiyata ilişkin esastan hüküm verilirken kesin ve icrai işlem olmadığı için mahkemelerce inceleme raporlarına ilişkin kısma davanın incelenmeksizin reddi yönünde kararlar verilebilmektedir. Vergi inceleme raporları, mükellefe vergi ihbarnamelerinin tebliğiyle hüküm ifade eder¹¹⁴.

5. Vergi Tekniği Raporları

Vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporlarından farklı olarak, birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve daha teknik bir incelemeyi gerektiren raporlardır. “31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nin 57. Maddesinin 3. Bendine göre; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla yükümlüyü veya birden fazla vergi türünü yahut aynı yükümlünün birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu hususların tespiti halinde kanunun tek bir raporda ifade edilmesi vergi tekniği raporu ile mümkündür. Bu rapor daha sonra düzenlenecek olan vergi inceleme raporlarının da ekini oluşturmaktadır. Vergi tekniği raporlarının tek başına dava konusu yapılması mümkün değildir.

6. Takdir Komisyonu Kararları

Kamu hukuku çalışma alanı açısından komisyonlar, kuruluş yetkilerini, yetki ve görev tanımlamalarını ve bunların kapsam ve sınırlarını Anayasa veya yasadan alan, daimi veya geçici niteliğe sahip çalışma birimleridir¹¹⁵.

¹¹³ Tank, a.g.e., s.101.

¹¹⁴ Tank, a.g.e., s.104.

¹¹⁵ Sevil Şin, *Vergi Takdir Komisyonları, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:8, Sayı:16, Nisan 2018, e-ISSN 2146-1406, s.161.

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak tespite imkan bulunmayan hallerde re'sen vergi tarhiyatı vergi incelemesine yetkili kişilerce oluşturulmuş takdir komisyonlarınca yapılır.

Takdir komisyonları, idareden üç kişi ile yükümlü kesimden iki temsilcinin katılımıyla oluştuğu için tam bir idari organ olarak kabul edilmemektedir. Bu komisyonun verdiği karar da ne idari işlem ne de bir yargısal nitelikte işlemdir. Takdir komisyonu kararları doğrudan uyuşmazlık konusu olamaz¹¹⁶. Uyuşmazlıklar ancak komisyon tarafından belirlenen matrah üzerinden vergi dairesi tarafından tarh edilerek vergi/ceza ihbarnamesinin ilgiyi yükümlüye tebliği üzerine bu tarh işlemi belgelendiren ihbarnameye karşı açılabilir¹¹⁷.

Takdir Komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin kullanımı ile söz konusu olur. Genel anlamıyla takdir yetkisinin herkes tarafından kabul görmüş bir tanımı bulunmamakla birlikte, bir hukuki durumla ilgili olarak kanunla, İdareye serbestçe faaliyette bulunabileceği bir hareket alanı tanınması, İdarenin bu hukuki durumla ilgili olarak çeşitli davranış şekillerinden birisini seçebilme imkanına sahip olması olarak tanımlanabilir¹¹⁸.

7. Vergi Yoklama Tutanakları

“Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde düzenlenmiş olup, yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek için yoklamaya yetkili memurlar aracılığıyla yapılan tespit işlemidir”.

Vergi uygulamalarında yoklamanın en önemli işlevi, yükümlülük kaydı olmayanların kayıt altına alınarak yükümlü hale getirilmesidir.

Yoklamalar ile idareye ve yoklama memurlarına yasal defter ve belgeler dışında kalan ve bir kaybının olduğuna işaret eden başka defter ve belgeler ile diğer delillerin tespit edilmesi halinde bunları da alma yetkisi verilmiştir. Aslında ceza muhakemesi normu olan arama ve el koyma yetkilerinin doğrudan insan haklarına temas eden bir

¹¹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.102.

¹¹⁷ Tank, a.g.e., 105.

¹¹⁸ Şin, a.g.m., s.161.

durum olduğu ve bu yetkinin kullanılması, ceza usul hukukundaki el koyma işlemiyle aynı düzeydedir. Ancak ilgili maddenin I-c bendindeki “*Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir*” hükmüyle idareye bu yetkinin verildiği açıktır”¹¹⁹.

8. Vergisel Arama ve Arama Tutanakları

Vergi ile ilgili yükümlülöklere ilişkin araştırma, mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeler esas alınarak yürütölmektedir. Defter veya belgelere mükellefin bunları gizlemesi, yetkililere ibraz etmemesi sebebiyle ulaşılamaması durumunda, idarenin harekete geçerek gizli belge ve defterleri elde edebilmesi arama ile mümkün olmaktadır¹²⁰.

Vergisel aramada mükellefe yönelen bir şüphe vardır. Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular var olmalıdır. “Vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması”, makul şüphe kavramına işaret eder. Bu demektir ki, mükellefler makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranamayacaktır¹²¹.

Arama özünde bir ceza yargılaması kurumu olarak kabul edilmekle birlikte, vergi incelemelerine dayanak oluşturmak ve verginin gerçek mahiyetine uygunluğunu tespit etmek amacıyla, VUK’ta düzenlenmiştir. Böylece bu kurum bir vergi yargılama kurumu haline getirilmiştir. Arama, evrensel hukukla koruma altına alınan temel insan haklarından bir kısmını kamu yararı ve kamu düzeni gibi kavramlarla sınırlandıran bir koruma önlemidir. Vergisel arama ise, bir adli arama türü olarak delil elde etmek, vergi uyumsuzluğu açısından maddi gerçeğe ulaşılmaması ve yargı aşamasında adli yargılamanın gerçekleştirilmesi suretiyle, hüküm tesis etmeye yönelik vergi hukukuna özgü bir koruma

¹¹⁹ Tank, a.g.e., s.121.

¹²⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.153.

¹²¹ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:209, Şubat, 2006, ss.121-149, s.129, Ayşe Aslı Yücesoy, *Vergi Hukukunda Arama Ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı*, TBB Dergisi 2018 (135), s.160.

yöntemidir. Aramalı vergi incelemelerinden ayıran en önemli özelliği, arama kararına ihtiyaç duyulmasıdır¹²².

9. İdarenin Düzenleyici İşlemleri Olarak İdari Yorumlar

İdari yorum, yürütme organının genelde idarenin işleyişine ilişkin yasaları kendi anlayış ve uygulama biçimine göre normlar hiyerarşisinde yasalara göre daha alt basamaklardaki, genelge, yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle yaptığı yorumdur. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken, önce vergiyi doğuran olayı daha sonra da o olaya uygulanacak olan ilgili kanun hükmünü tespit eder. Genelde bakanlıkların kendi iç teşkilatına hitap ederek uygulama birliğini sağlamaya yönelik olarak çıkarılan bu idari düzenlemeler, kanun hükümlerinin idari yorumunu ifade etmektedir. Bu anlamda idari yorumun en yoğun olarak yapıldığı idari birimlerin başında Maliye Bakanlığı gelmektedir. Vergi yasalarının uygulama biçimlerini göstermek için çıkarılan genel tebliğ, sirküler ya da özelgeler aracılığıyla idari yorumlar yapılmaktadır. Bir vergi kanunu hükmünün, vergi yükümlüsüne özgü koşullar altında belirli ve somut olgular çerçevesinde, idarece yorumlanmasını ve özel bir dizi olguya uygulanmasını ifade eden izahatlar, özelge ve sirküler şeklinde yayınlanmaktadır¹²³.

C. MAHKEMECE RESEN ELDE EDİLEN DELİLLER

1. Keşif

Hakimin dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine keşif denir. Hakim keşif sonucunda edindiği bilgileri serbestçe takdir eder. Hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir (HMK, m.288/1).

Keşif kararı, mahkemece, sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya re'sen alınır (HMK, m.288/2). Keşif, davaya bakan mahkemece icra edilir. Keşif

¹²² Tank, a.g.e., s.123.

¹²³ Billur Yaltı, Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzieninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış, Prof. Dr. Sadık Kırbaşa'a Armağan Kitap, ES Yayınları, İstanbul, 2011, s.314; Tank: a.g.e., 129.

konusu, mahkemenin yargı çevresi dışında ise inceleme istinabe suretiyle yapılır (HMK, m.289/1).

Keşif iki taraf usulen davet edildikten sonra gözleri önünde ve davete uymadıkları halde yokluklarında mahkeme veya hakim tarafından yapılır. Mahkeme keşif sırasında tanık ve bilirkişi dinleyebilir, bir olayın nasıl geçmiş olabileceğini tespit için temsili uygulama da yaptırabilir (HMK, m.290).

Taraflar ve üçüncü kişiler keşif kararının gereğine uymak ve engelleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak zorundadırlar. Keşif yapılmasına taraflardan birinin karşı koyması hâlinde, o kimse ispat yükü kendisine düşen taraf ise bu delilden vazgeçmiş; diğer taraf ise iddia edilen vakıayı kabul etmiş sayılır (HMK, m. 291).

Vergi yargılamasında keşif çok sık başvurulmuş bir yöntem olmamakla birlikte doğal afetler, yangın, kaza gibi durumlar ile değeri değişen menkul mallarla ilgili keşif yapılmaktadır.

2. Bilirkişi Raporları

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 573. maddesi gereğince, *hakimler yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın çözümünden kanunda belirtilen haller dışında imtina edemezler*. Dolayısıyla hakimler uzmanlık alanlarına girmese dahi yargıya intikal eden olayları çözüme kavuşturmak durumundadırlar. İşte bu durumda kanun koyucu hukuk, hakimlerin teknik ve özel bilgi eksikliğinden dolayı olaya yeterince nüfuz edemediği durumlar için, usul kanunlarında hakime yardımcı olabilecek nitelikteki bilirkişi müessesinden faydalanmasına ilişkin düzenlemeler yapmıştır. İşte *bir davada çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren oy ve görüşüne başvurulmuş kişiye bilirkişi denir*".

Yargılama Hukukunda, bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel ve teknik bilgiyi yargıca sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, görülmekte olan davada bilirkişiye başvurulabilmesi, uyuşmazlığın özel ve teknik bilgi gerektiren bir yönünün bulunmasına bağlıdır. Davada ortaya çıkan hukuksal sorunların, davaya bakan idari yargı yerince çözümlenmesi ise, Yargılama Hukukunun temel kuralıdır. Bu bakımdan; tayin edilen bilirkişiden, yalnızca, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren

konularda bilgi ve açıklama istenilmesi; davadaki hukuksal sorunların çözümünün, bilirkişinin vereceği teknik bilgi ve açıklamaların ışığında idari yargı yerince gerçekleştirilmesi, anılan müessesenin ve Yargılama Hukukunun yukarıda değinilen niteliği gereğidir (Dnş. 7. D, K. 2005/3278, E. 2003/2965, T. 15.12.2005).

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan Hakimin uyuşmazlık konusu olayın yargı aşamasında çözümünün öncelikle genel ve hukuki bilgi ile çözümlenip çözümlenemeyeceğini tespit etmesi, uyuşmazlığın ancak teknik ve özel bilgi ile çözümleneceğini düşündüğü konularda bilirkişinin yardımına müracaat etmesi gerekir. Bu konuda bazı Danıştay kararları aşağıda verilmiştir.

Bu durumda ispat külfeti kendisine düşen yükümlü tarafından ibraz edilen defter ve belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabileceğinden, yükümlünün ibraz edilen defter ve belgeleri üzerinden, tüm belgelerin defterlerde kayıtlı ve beyanın da kayıtlara uygun olup olmadığı yolunda, gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, kararda yazılı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir (Dnş. 4. D., K. 2006/1801, E. 2006/397, T. 10.10.2006).

Davacının alacak davasına konu ettiği miktar, ...'tan alınan döviz kredisi ile hazine bonusu ve repo gelirlerine ilişkin olup, bunların Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde yer alan şartlar doğrultusunda ilgili yıl hesaplarına gelir olarak kaydedilmesi halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması yasaya uygun olduğundan davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile bu açıdan bir değerlendirme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir (Dnş. 4. D., K. 2005/503, E. 2004/101, T. 29.03.2005).

Bilir kişi raporu, hakimi bağlamaz. Hakim raporun aksine de karar verebilir (HMK, m. 282). *Bilirkişi raporu, hakim tarafından yeterli görülmediği takdirde, ek rapor isteyebileceği gibi başka bir bilirkişiye de başvurulabilir¹²⁴.*

¹²⁴ “Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, s. 584.”

3. Tanık Beyanı

Tanıklık, üçüncü kişilerin bir olay hakkında, bu olay dışında bizzat edinmiş oldukları bilgiyi, resmi makamlara bildirmeleridir¹²⁵. Tanık, bir davada, uyuşmazlığın önem taşıyan ve taraflar arasında çekişmeli olan, geçmişte vukua gelmiş bir vakıa yahut durum hakkında görme yahut işitme duyuları vasıtasıyla sahip olduğu bilgiyi mahkemeye aktaran kişidir. Bu kişinin söz konusu aktarımı tanık beyanı olarak adlandırılır¹²⁶. Tanıklık, kamu hukukundan doğan toplumsal bir görevdir, kişilerin tanıklık etmeleri toplumun menfaati gereğidir. Tanık, “HMK.240-265. maddelerinde düzenlenmiştir ve takdiri delilden biri olarak kabul edilmektedir. Tanıklık yapan kişiye tanık ya da şahit denir. Davanın tarafları tanık olamayacakları için tanık, davanın tarafları dışında üçüncü kişidir”.

Tanık dinlenmesi konusunda vergi yargılaması ve idari yargılama arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. “İYUK’ta tanık delili hakkında herhangi bir hüküm yer almamaktadır. İYUK madde 31’de HMK’a yapılan atıfta da tanık delili sayılmamaktadır. Bu durum, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve dolayısıyla kural olarak duruşma yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, İYUK madde 21/1’de düzenlenen re’sen araştırma ilkesi de tanık dinlemesi önünde bir engel teşkil etmektedir. Bu nedenle *idari yargıda tanık dinlemesi mümkün değildir*. Ancak VUK madde 3, “*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.*” hükmünü vergiyi doğuran olayda ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin, vergi yargılamasında kullanılabileceği anlamına gelmektedir”.

Vergi Hukukunda tanık ifadeleri delil olarak kabul edilir. Ancak tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olay ile tabii (doğal) ve açık bir ilgisinin bulunması gereklidir (VUK.m. 3/2). “*Yani ifadesine başvuru tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması gereklidir. Örneğin, müteahhitten bir gayrimenkul satın alan kişinin söz konusu gayrimenkulün fiyatı*

¹²⁵ “Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s.443; Metin Feyzioğlu, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*, US-A Yayıncılık, Ankara, 1996, s.28.”

¹²⁶ “Murat Atalı, *Medeni Usul Hukuku* (Ed: Tolga AKKAYA), 1.Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2287, Eskişehir, 2011. a.g.e., s.144.”

konusunda ifadesine başvurulabilir. Nitekim Danıştay'ın görüşü de alıcı ifadelerin kanıt oluşturduğu yönündedir (Dnş. 7. D., K.2003/4804, E. 2000/8161, T. 18.11.2003)". "Ancak vergiyi doğuran olayla doğal bir ilişkisi olmayan tamamen rastlantısal bir ilişkiye dayanan tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, alım satım görüşmeleri sırasında, konuşmalara rastlantısal olarak tanık olduğunu söyleyen kimsenin ifadesi delil olma hüviyetine haiz değildir. Bununla birlikte Danıştayın yerleşik içtihadına göre, davacı ile husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadelerin vergiyi doğuran olayın varlığına kanıt olarak alınması olanaklıdır (Dnş. K.2004/461, E. 2000/10282, T. 25.02.2004).

Görüldüğü üzere vergi yargılama hukukunda tanık ifadesinin delil olarak kullanılmasını HMK'nın aksine sınırlandırılmıştır. *Vergi yargısında tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan bir ilişkisi bulunması gerekir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayla rastlantısal bir ilişkisi olan tanığın ifadesinin delil olma vasfı yoktur.*

Diğer taraftan vergi yargısında tanık beyanın yalnız başına yeterli olmayıp bunun yan maddi delillerle desteklenmesi gerekir. "Vergi Dava Dairesinin bir kararında, somut bir tespit yapılmaksızın, sadece fatura düzenleyicisinin beyanına dayanılarak temizlik malzemesi alış belgelerinden bir kısmının giderleri yüksek göstermek amacıyla gider kayıtlarına alındığı görüşüyle uygulanan tarhiyatın eksik incelemeye dayandığı gerekçesiyle yapılan cezalı tarhiyat hukuka aykırı görülmüştür. Söz konusu kararda gerçek usulde vergiye tabi ve mükellefiyet kaydı bulunan bir tacirin düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı ve giderleri yüksek göstermek amacıyla kullanıldığının kabul edilebilmesi için bu belgelerdeki emtianın alınmadığının somut olarak saptanması gerektiği belirtilmektedir (VDD, K. 2000/137, E. 1999/424, T. 07. 04. 2000).

Ayrıca, VUK mükerrer 378. maddesine göre, "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinlemektedir". şeklinde hüküm altına alınmıştır.

4. Hakimin Kendi Bilgisini Kullanması

Hukuk doktrininde genel olarak kabul edilen görüşe göre hakim, uyuşmazlığı çözümlerken kendi tecrübelerine dayanarak elde ettiği özel bilgiyi kullanamaz ve o bilgiye dayanarak karar veremez. Özellikle, delillerin serbest değerlendirilmesi ilkesinin kabul edildiği vergi yargılamasında hakimin özel bilgisini kullanmaması gerekir. Özel bir bilgi olarak değerlendirilebilecek bir bilginin yargılama dışına çıkarılması gerekeceğinden, taraflardan birinin istemi üzerine, hakimin bu bilgiyi yargılamada kullanmaması gerekir. Hakim, tesadüfen edindiği bir bilgiyi yargılamada ancak bir tanık olarak sunabilir ki, kendi baktığı davada hem tanık hem hakim olamayacağından bu mümkün olmamaktadır¹²⁷.

Özel bilginin kullanılmasının kabul edilmemesinin nedeni yargılama sonucunda sürpriz karar verme yasağı nedeniyle, sürpriz bir kararın karşılaşılmasının engellenmesidir. Yani, taraflar dosyada yer almayan bir bilgiye ya da tanıklığa dayanarak verilecek karar karşısında, yargılanmanın adil olmadığını, hakimin özel bilgisini çürütme imkanı olmadığından savunma hakkının kısıtlandığını öne sürebileceklerdir. Bu nedenle yargılama hukukuna açık bir şekilde usul aykırılığı olacağı ifade edilmektedir.

IV. İKRAR VE DELİL YASAKLARI

A. İKRAR

Bir tarafın ileri sürdüğü bir olgunun doğruluğunun diğer tarafça kabul edilmesine ikrar denir. Atalı'ya göre, "1086 sayılı HUMK döneminde kesin delil olarak kabul edilen ikrar, HMK tarafından, kesin delil değil, bilâkis, ilgili olduğu vakıyı tartışmalı olmaktan çıkararak delil gösterme (ispat) gerekliliğini ortadan kaldıran bir durum olarak kabul edilmiştir (HMK m. 187/2)"¹²⁸. "Diğer bir ifadeyle ikrarı delil olarak kabul etmemek gerekir. Çünkü, ikrarla bir vakıa çelişmeli olmaktan çıkacağından, ispata da delile de artık ihtiyaç duyulmayacaktır (HMK, m. 188/1).

İkrar, taraflardan birinin kendi aleyhine olarak ileri sürülen bir olayın doğruluğunu mahkemeye beyan etmesidir. Burada ikrardan söz edebilmek için bir tarafın ileri sürmüş

¹²⁷ Yıldırım, a.g.e., ss.246-250.

¹²⁸ Atalı, a.g.e., s.131.

olduğu vakıanın, diğer tarafın da onayını alması gerekir. *Örneğin, vergi idaresi tarafından ileri sürülen faturanın sahte olduğu iddiasının mükellef tarafından kabul edilmesi durumunda faturanın sahte olduğunun ikrarı anlamına gelir.*

Basit ikrar, vasıflı ikrar ve bileşik ikrar olmak üzere üç tür ikrardan söz edilebilir. Karşı tarafın ileri sürdüğü olayın doğruluğunun hiçbir ekleme yapılmadan beyan edilmesine basit ikrar denir. Basit ikrarda, onun konusunu oluşturan vakıalar artık tartışmalı olmaktan çıkarlar; dolayısıyla bunların ayrıca kanıtlanmasına gerek kalmaz. “HMK’a göre, Tarafların veya vekillerinin mahkeme önünde ikrar ettikleri vakıalar, çekişmeli olmaktan çıkar ve ispatı gerekmez (HMK, m. 188).

Bir taraf diğer tarafça aleyhine olarak ileri sürülen bir maddi vakının doğruluğunu, hukuki niteliğinin iddia edilenden farklı olduğunu bildirerek kabul etmesine *vasıflı ikrar* denir.

Karşı tarafın ileri sürdüğü vakıa kabul edilmekle beraber, o vakıadan çıkan hukuki sonucun doğumuna engel olan, hükümden düşüren veya kullanılmasına engel olan başka bir vakıa ileri sürülmesine bileşik ikrar denir. Bileşik ikrarda, bir tarafın ileri sürdüğü vakıa karşı tarafça bütünüyle kabul edilmekle birlikte, ikrara öyle bir vakıa eklenir ki, eklenen bu vakıa, ya ikrar edilen vakıanın hukuksal sonuçlarının doğmasını engeller ya da onu hükümsüz kılar. Bileşik ikrarda, ikrara konu olan vakıa ile, ona eklenen vakıa arasında bir bağlantı bulunup bulunmamasına göre, bağlantılı bileşik ikrar ve bağlantısız bileşik ikrar olarak ikiye ayrılır (Yargıtay HGK, E: 2003/3-118, K: 2003/158, T: 12.3.2003).

Yargılama usulü bakımından ikrar, açıklayan tarafından hasmının karara bağlanmasını istediği hakkın veya hukuki durumun meydana gelmesine esas olan ve hasmınca ileri sürülen maddi olayların tümünün veya bir bölümünün doğru olduğunun bildirilmiş olması demektir (YHGK. 9.11.1955 gün E:4-79 K:78; YHGK. 25.6.1975 gün E:4/681 K:879).

İkrar vergi yargılamasında bir delil olarak kullanılmaktadır. Ancak vergi yargısında re’sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan yan delillerle desteklenmeyen ikrarın yalnız başına ispat gücü bulunmamaktadır. “Örneğin, Danıştay 3. Dairesinin bir kararında, özetle vergi inceleme yetkilisi tarhiyatın sadece mükellefin tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırarak yapmaması gerektiği çünkü vergi inceleme elemanına

inceleme sırasında verilen ifadelerin, değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel olduğundan, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği belirtilmektedir (Dnş. 3.D., K.2001/16, E. 2000/95, T. 16.01.2001).

Bununla birlikte bizzat ikrarda bulunan kişi aleyhine kullanılabilir. Danıştay'ın bu konuda verdiği bazı kararlar şoyledir;

...Olayda, yükümlünün ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu konusunda, faizle borç aldıklarını iddia eden şahısların ifadeleri dışında başkaca bir kanıtın mevcut olmadığına anlaşılması karşısında, yükümlünün ikrazatçı sayılması mümkündür... (Dnş. 7.D., K.1995/4143, E.1993/5385, T. 26.10.1995).

“... Müdür sıfatıyla davacı Şirketi temsil ve onun adına irade beyanında bulunma yetkisine sahip olan anılan kişinin, tehdit ve baskı altında ya da aldatma ile yapıldığı iddia olmayan söz konusu açıklamaları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar olduğundan, maddi delil niteliğinden olan bu açıklamalar karşısında; Vergi Mahkemesince, kendilerinden mal alınmadığı sabit bulunan kişi ve firmalarla ilgili kimi değerlendirmeler yapmak suretiyle dava hakkında karar verilmesinde, Yargılama Hukukuna uyarlık yoktur (Dnş. 7.D., K.2004/464, E.200/8519, T. 25.02.2004)”

“...Dava dosyasının incelenmesinden, mükellefin, beyanı ile taşınmazın hakiki alım satım değerinin aynı olmadığına saptanması üzerine matrah farkı üzerinden tahakkuk ettirilen emlak alım vergisi aslını ödemeyi kabul ve ikrar ettiği... (Dnş. 9.D., K. 1982/3167, E. 1981/2710, T. 02.06.1982)”¹²⁹.

B. DELİL YASAKLARI

Delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılama hukukunda, maddi gerçeğin herhangi bir sınırlamaya tutulmaksızın araştırılması, bireysel hak ve özgürlüklerin sıkı sıkıya koruma altına alındığı günümüz hukuk sisteminde kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, vergisel arama ile elde edilen bulguların, hukuka aykırı olarak (onur kırıcı halin icabını aşan şiddet kullanımı) elde edilmeleri, hukukun genel ilkeleri uluslararası yükümlülükler yanında, ayrıca CMK'nun yasal düzenlemeleri uyarınca da

¹²⁹ Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, s. 587.

delil olarak kullanılabilme ve değerlendirilebilmeleri mümkün değildir. Bu bakımdan, temel hakların kullanımını sınırlandıracak ölçüde bir serbestinin uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu durum maddi gerçeği ortaya koymaya elverişli bir kısım delillerin yargılamada kullanılmasına da engel teşkil etmektedir ¹³⁰.

Anayasa'nın 38. maddesinin 6. fıkrası da, "*yasaya aykırı yollardan elde edilen bulguların delil olarak yargılamada esas alınamayacağını*" ifade etmektedir.

Delil yasakları konusu; delilin konusu yasakları, delilin kaynağı yasakları ve delil metodu yasakları olarak üç şekilde sınıflandırılabilir.

Delilin konusu yasaklarına; CMK'nun 47. maddesindeki "*Devlet sırrı niteliğindeki bilgiler hakkında tanıklık etmek*" örnek olarak verilebilir. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kanunlarda yasaklanmış olan bir konu delil olarak kabul edilemez.

Delilin kaynağı yasaklarına; CMK'nın 46. maddesindeki "*avukat, doktor, mali müşavir vb kişilerin meslekleri ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekilmeleri*" ile yine CMK'nın 48. maddesindeki "*kişinin kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekilmesi*" örnek olarak verilebilir.

Delil metodu yasaklarına ise; "CMK'nın 148. maddesine göre," *işkence ya da insanlık dışı bir muamele tehdidi vb. yöntemler kullanmak suretiyle hukuka aykırı elde edilen deliller, elde edilmiş yöntemi itibarıyla yargılamada kullanılması kabul edilmeyen delil yasaklarındandır. Bu maddede "(1) Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilaç verme, yorma, aldatma cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz. (2) Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez. (3) Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez. (4) Müdafî hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hakim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınmaz."* denilerek usulüne uygun şekilde elde edilmeyen delillerin de delil olarak kabul edilmeyeceği" açıkça hüküm altına alınmıştır.

¹³⁰ Tank, a.g.e., s. 165.

Vergi yargılamasında da yemin ve vergiyi doğuran olayla tabi ve açık ilgisi olmayan tanık ifadesi delil kaynağı yasağı kapsamında incelenmektedir. Ancak, delil serbestisi ilkesi gereği yukarıda ifade edilen yasakların dışındaki her şey delil olarak kullanılabilir. Bu hususta Maliye Bakanlığı'nın gerek elektronik ortamda gerekse fiziki olarak her türlü bilgiye ulaşma imkanı bulunmaktadır.

1. Yemin

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 225. maddesinde yeminin konusu, "*davanın çözümü bakımından önem taşıyan, çekişmeli olan ve kişinin kendisinden kaynaklanan vakıalardır. Bir kimsenin bir hususu bilmesi onun kendisinden kaynaklanan vakıa sayılır*". şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunun 226. maddesinde de, yemine konu olmayacak vakıalar hüküm altında alınmıştır. Bunlar;

- *Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyeceği vakıalar.*

- *Bir işlemin geçerliliği için, kanunen iki tarafın irade açıklamalarının yeterli görülmediği hâller.*

- *Yemin edecek kimsenin namus ve onurunu etkileyecek veya onu ceza soruşturması ya da kovuşturması ile karşı karşıya bırakacak vakıalar.*

HMK'nın aksine Vergi yargılamamevzuatında yeminin delil olma vasfı bulunmamaktadır. Bu durum VUK'da açıkça belirtilmiştir. Yemin delilinin vergi hukuku alanında kabul edilmemesi, bu alanın özelliklerinden kaynaklanmaktadır.

Takdiri delil sisteminin uygulandığı vergi yargılama hukukunda geçerli olan serbest delil sisteminin bir istisnasını teşkil eden yemin bu yönüyle delil yasağı kapsamında yer almaktadır.

VUK'nun 3. Maddesinde, "*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*" şeklindeki açık hüküm gereği, yeminin vergi yargılama hukukunda delil olma özelliği bulunmamaktadır. Kamu hukukunun bir dalı olarak sözlü yargılama usulüne yer vermeyen vergi yargılama hukukunda, bu özelliğinden dolayı yemin delil serbestisinin dışında bırakıldığından, ne idare tarafından ne de yükümlüler tarafından iddialarını kanıtlamak üzere kullanamazlar.

2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Doğal ve Açık Bulunmayan Tanığın İfadesi

HMK'nun 240-265. maddelerinde düzenlenen tanık, takdiri delilden biri olarak kabul edilmektedir. Tanıklık yapan kişiye tanık ya da şahit denilmekte olup, davanın tarafları tanık olamayacakları için taraflar dışındaki üçüncü kişidir.

Tanık dinlenmesi konusunda vergi yargılaması ve idari yargılama arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.” İYUK’da tanık delili hakkında herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte İYUK’un 31. maddesinde HMK’ya atıf yapılmakta ve tanık delil olarak sayılmamaktadır”. Bu durum, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve dolayısıyla kural olarak duruşma yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, “İYUK’un 21. maddesinde düzenlenen re’sen araştırma ilkesi de tanık dinlemesinin önünde bir engel teşkil etmektedir. Bu nedenle idari yargıda tanık dinlemesi mümkün değildir”. Ancak VUK’nun 3. maddesindeki “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.” hükmünü vergiyi doğuran olayda ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin, vergi yargılamasında kullanılabileceği anlamına gelmektedir. Vergi mevzuatında tanık ifadeleri delil olarak kabul edilir. Ancak tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olay ile tabii (doğal) ve açık bir ilgisinin bulunması gereklidir”.

Ayrıca, VUK mükerrer 378. maddesine uyarınca, “*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinlemektedir*”. Diğer taraftan yazılılık ilkesi gereğince vergi yargısı ekseriyetle dosya üzerinde yürütüldüğünden uygulamada tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, bu işlemi noter aracılığıyla yapmaktadır. Bu durumda taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dava dosyasına koymakta ve böylece bu tür beyanlar bazen Danıştay ve vergi mahkemeleri tarafından delil olarak kabul edilmektedir¹³¹.

¹³¹ “Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, ss.591-592.”

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTER DELİLİNİN İSPAT ARACI OLARAK KULLANILMASI

Çalışmanın bu bölümünde; defter ve ticari defter kavramlarının açıklanması, tarihsel süreç içerisinde gelişimi ve hukuksal mevzuat açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Ticari defterlerin amacı ve faydalarına değinilerek, tutulması gereken defterler detaylı olarak incelenecektir. Ticari defterlerin saklanması ve ibrazı ile zayi olmaları hususunda da açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, ticari defterlerin delil niteliği hukuk yargılaması ve vergi yargılaması olarak ayrı ayrı ele alınmış, ticari defterlerin delil niteliğine haiz olabilmesi için taşıması gereken şartlar belirlenmiş, sahibi lehine ve aleyhine delil olma durumları yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

I. DEFTER VE TİCARİ DEFTER KAVRAMI

Yazı uygarlık tarihindeki en önemli gelişme olarak nitelendirilmekte ve bu gelişme ile kişiler sahip oldukları, düşünce ve bilgilerini, yazı ile yaygınlaştırabilmektedir. Toplumlar arasındaki ilişkiler, yapılan anlaşmalar yazı ile kayıt altına alınabilmekte böylece unutmaya ile oluşabilecek karışıklıklar önlenmektedir. Doğrunun değişmeden insanlara aktarımının sağlanabilmesi de yazı ile mümkündür.

Tarihte yazı yazmak için birçok materyal kullanılmıştır. İlk olarak taşlar üzerine yazılan yazının, daha sonrasında ağaç kabuğu, fildişi ve yapraklar üzerine yazı yazıldığı bilinmektedir. Yine Romalılar, yazı yazmak için kurutulmuş hayvan derilerini ve mum kaplanmış tahta parçalarını kullanırken; Babilliler ise kil tuğlalar kullanmışlardır. Kâğıdın ilk hali ise Nil Nehri kıyılarında büyüyen uzun sazlıklardan üretilen papirüstür. Sazların yan yana dizilmesi ve oluşturulan tabakaların üst üste yerleştirilerek preslenmesi ile oluşturulan papirüs yanında günümüzde kullanılan kâğıda yakın özellikte olan kâğıt türü ise M.S 105 senesinde Ts'ai Lun adında bir Çinli tarafından icat edilmiştir. Daha sonra kâğıt üretimi için kullanılan teknikler önce Semerkant'a sonrasında ise Avrupa'ya geçmiştir.

İlk kâğıt makinesi ise 1798 yılında Louis Robert tarafından bulunmuştur. Kâğıt üretiminde gerçek atılım ise 19.yy'da odun hamurunda bulunan selüloz liflerinin kullanılmaya başlanması olmuştur.

Kağıtların bir araya getirilmesiyle oluşturulan defter sözcüğü ise; Arapça kökenli bir kelime olup, genellikle hafif bir kapak içerisinde, yazı yazmak için bir araya tutturulmuş kâğıt yaprakları ile vergi, gelir ve nüfus bilgilerinin kayıtlarının tutulduğu resmî belge¹³² olarak tanımlanmıştır. 1920 yılında kağıtları birleştirip, kartondan kapak ekleyen J.A. Birchall tarafından icat edilmiştir.

Ticari hayatta da taraflar arasındaki ilişkinin hızlı ve karmaşık olması, işlemlerin kayıt altına alınmasını ve muhasebe usulü olarak adlandırılan bir sistemle yürütülmesini zorunlu hale getirmiştir. Hem geçmişte hem de günümüzde tacirlerin, ticari işletmelerinin durumunu ortaya koymak ve diğer kişilerle olan borç alacak ilişkilerinin tespit etmek için defter tutma zorunluluğu doğmuştur. Tarihte ilk ticari hesap kayıtlarına Sümer tabletlerinde ve Mısır papirüslerinde rastlanmıştır. Modern anlamda sayılabilecek muhasebe kayıtlarına ise Eski Yunan ve Roma belgelerinde rastlanmıştır¹³³.

Günümüz ticari defter kayıtları ise tarihte ilk kez XIV. Louis'in 1673 tarihli "Ordonance de Commerce" adlı emirnamesi ile düzenlenmiştir. Bu düzenleme 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'na geçmiştir¹³⁴.

1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile Osmanlı İmparatorluğu'nda da defter tutma ödevi yazılı bir kurala bağlanmıştır. 1807 yılındaki Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olarak getirilen bu düzenleme ile tüccarların tutmak zorunda oldukları defterler hakkında hükümler getirilmiştir. Bu düzenlemeyi, 1869 yılında "Usuli Defteri", 1882 yılında Fenni Usuli Defteri" ve 1884 yılında "Usuli Defteri Cedit" adlı kitaplar çıkarılmıştır. Kayıt ve defter sistemleri hakkında açıklamalar getiren bu kitaplar o dönemde okullarda ders kitabı olarak okutulmuştur¹³⁵.

¹³² Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=DEFTER (Erişim:19.01.2018).

¹³³ Muharrem Gençtürk, *Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, 1. Baskı, Yaylın Yayıncılık, İstanbul, 1997, s.2.

¹³⁴ İlayda İrem Polat, *Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.3.

¹³⁵ Zülküf Kanat, *Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s.25."

Cumhuriyet'in ilk Ticaret Kanunu olan 1926 tarihli Ticaret Kanunu'nun ticari defterlere ilişkin hükümleri 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'ten alınmıştır. Bu kanunla, şirket hesaplarının tutulma şekli, karın hesaplanması, bilanço ve kar zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlarda önemli esaslar getirilmiştir¹³⁶. Ayrıca, “755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile beyanname usulü, safi kar üzerinden vergi alınması amaçlanmış ve bu nedenle mükelleflerin defter tutması, verilecek beyannamelerde bilanço ve kar zarar hesaplarının özetlenmesi zorunlu tutulmuştur”¹³⁷.

15.1926 tarihli 865 sayılı Ticaret Kanunu'nun ticari defterlere ilişkin bir kısım hükümleri 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'ten alınmış ve Fransız, İtalyan, Alman ve Arjantin kanunları 1926 tarihli 865 sayılı TTK'nın ticari defterlere ilişkin hükümlerine kaynak teşkil etmiştir. Ticari defterlere ilişkin hükümlerin eskimiş olduğu ve vergi kanunları ile uyum içinde bulunmadığı dikkate alınarak, 1956 tarihli 6271 Sayılı Ticaret Kanunu'nda, ticari defterlere ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte muhasebe tekniğinin alanına bilgisayar ve mikrofilmler girmesi Mülga 6272 Sayılı TTK'nın hazırlanmasında öngörülmesi mümkün olmayan yeni sorunlar ortaya çıkması ve bu kanunda yer alan hükümler günümüzün ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma gelmesi kanunda yeni düzenleme yapma ihtiyacı doğurmuştur.

Tüm bu gelişmeler dikkate alınarak ticari hayatın ihtiyaçlarına cevap verir nitelikte hazırlanması amaçlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

II. TİCARİ DEFTER TUTMANIN AMACI VE ÖNEMİ İLE DEFTER TUTULMASINA İLİŞKİN SİSTEMLER

A. TİCARİ DEFTER TUTMANIN AMACI

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Defter Tutma Yükümlülüğü başlıklı 64. Maddesinin 1. Fıkrasında; *Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve*

¹³⁶ Kanat, a.g.e., s.25.

¹³⁷ Semih Öz, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.11.”

her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.” denilerek defter tutmanın amacı belirtilmiştir.

Madde gerekçesi ise; Alman Ticaret Kanunu’nun 238. paragrafından alınan, bazı hükümleri yönünden 6762 sayılı Kanunun 66. maddesi ile benzerlikler içeren, dünya çapında ulusal ve uluslararası standartlar bakımından evrensel nitelik taşıyan bu fıkra, her tacirin ticarî defter tutmak yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koymaktadır. Bu yükümlülüğten hiçbir tacir ayırık tutulamaz. Tacir Tasarının 12. ve 16. maddelerine göre tanımlanır. Maddede ve kenar başlığında ticarî defter ibaresi kullanılmış olmasına rağmen gerçekte, muhasebe tutulması yükümü ifade edilmiştir; yoksa kastedilen günlük defter, büyük defter gibi defterler değildir. Muhasebe ise sisteme gönderme yapar. Tacirin tüzel kişi olması halinde defterleri tutma sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir. Yöneticiler ve yönetim kurulu, ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümlere göre belirlenir; sorumluluk da aynı hükümler çerçevesinde saptanır. Defter tutulması, yani fiilen kayıtların işlenmesi kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlular tarafından yapılması defterlerin sorumlularca bizzat tutulması anlamına gelmez. Kastedilen fonksiyondur. Anonim şirketlerde bu yükümlülük, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri başlığı altında Tasarının 375 inci maddesinde Muhasebenin ilkelerinin belirlenmesi şeklinde ifade edilmiştir. Defteri bizzat tutacak kişilerin gerekli bilgiyi haiz uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına gene bir sorumluluk halinde yüklenmiştir.”

Temel defterler dışında hangi defterlerin tutulması gerektiği hükümde belirtilmemiştir. “6762 sayılı Kanunda olduğu gibi, işletmenin niteliğinin ve öneminin gerektirdiği” ölçüsü ile defterlerin belirlenmesi uygun değildir. Bunu Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu belirlemelidir. Defterin uygun tutulmaması, cezaî yönden bu Kanuna ve ilgili diğer kanun hükümlerine göre sonuçlar doğurur¹³⁸. Yani;

¹³⁸ Nihat Taşdelen, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, 2012, ss. 257-294.

✓ Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçları, TTK'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.

✓ Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur.

✓ İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.”

Kanun maddesi ve gerekçelerinden de anlaşılacağı üzere, “Ticaret Kanununda defter tutmanın amacı, ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkileri ile her faaliyet dönemi içinde elde edilen sonuçları tespit etmek ve işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi hakkında fikir vermektir”¹³⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 171. Maddesinde defter tutmanın maksatları şöyle sıralanmıştır:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, Türk Ticaret Kanunun'da amaç, defter tutmaktan ziyade tacirin ticari işlemlerini kontrol etmekken, Vergi Usul Kanunun'da mükellefin vergilendirilme durumunun tespit edilmesidir.

¹³⁹ Kanat, a.g.e., s. 33.

B. TİCARİ DEFTER TUTMANIN ÖNEMİ

Ticari defterler kayıt altına alınırken uygulanan muhasebe sisteminin belli fonksiyonları bulunmaktadır ve yapılan işlemler bu düzende defterlere kaydedilmektedir. Bu fonksiyonlar; “kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama” şeklinde dört grupta toplanabilir.

Kaydetme, muhasebenin en önemli ve ilk fonksiyonudur. Yapılan her işlem muhasebe sistemi içinde belgelere dayanılarak kayıt yapılmak zorundadır. Kayıtlar doğru ve düzgün tutulmadan diğer fonksiyonların da bir anlamı kalmaz. Sınıflandırma, kaydedilen bilgiler belirli zaman aralıklarında derlenip niteliklerine göre gruplara ayrılmasıdır. Özetleme, sınıflandırılan işlemler dönem sonlarında toplanarak daha kolay sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamak için özetlenir. Dönem sonlarında çıkarılan mizanla, aynı nitelikteki işlemler özetlenerek görülmektedir. Raporlama, bu fonksiyonunda kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen işlemler gelir tablosu ve bilanço gibi işlemler mali tablolar aracılığı ile sonuç aşamasına gelir. Raporlama, muhasebe sisteminin yorum yapma aşamasıdır ve işletme bu raporlar sayesinde karar alabilmektedir.

C. TİCARİ DEFTER TUTULMASINA İLİŞKİN SİSTEMLER

Ticari defterlerin tutulmasında devletler farklı yaklaşımlar uygulamakta ve bu da farklı sistemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Doktrinde ticari defter tutma sistemleri; defterlerin serbestliği sistemi, belirli zorunlu defterleri tutma sistemi ve belirsiz zorunlu defterleri tutma sistemi ve karma sistem olarak dört grupta ele alınmıştır¹⁴⁰.

1. Defterlerin Serbestliği Sistemi

İngiliz Sistemi de denilen bu sistemde tacirlerin defter tutma mecburiyeti bulunmamakla birlikte defter tutmalarında da herhangi bir sakınca yoktur. Ancak, ,flaş

¹⁴⁰ Sami Karahan, *Ticari İşletme Hukuku*, 13. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2005, s.246, Gençtürk, a.g.e., ss.12-14.

gibi durumlarda defter tutmayan tacirlere yaptırım uygulanmaktadır. Tacirler tutacakları defteri kendileri belirlemektedir¹⁴¹.

2. Belirli Zorunlu Defterleri Tutma Sistemi

Fransız – Latin Sistemi olarak adlandırılan sistemde, tacirin kanunen belirlenmiş defterleri tutma mecburiyeti bulunmaktadır. Bununla birlikte tacir isterse işletmesinin mahiyetine uygun başka defterler de tutabilir¹⁴².

3. Belirsiz Zorunlu Defter Tutma Sistemi

İsviçre – Alman Sistemi de denilen bu sistemde; tacir defter tutmak zorundadır. Ancak, hangi defterleri tutması gerektiği kanunda belirtilmemiş, bu seçim işletmesinin mahiyeti ve büyüklüğünü göz önünde bulundurmak suretiyle tacire bırakılmıştır¹⁴³.

4. Zorunlu Defter Tutma Sistemi

İtalyan Sistemi olarak nitelendirilen sistemde; tacirin tutması gereken defterler kanunda ismen sayılmıştır. Ayrıca, tacir işletmesinin mahiyeti ve büyüklüğüne göre de tutması gereken defterler varsa bunları da belirleyerek tutmak zorundadır¹⁴⁴.

D. TÜRKİYE’DE UYGULANAN TİCARİ DEFTER TUTMA SİSTEMİ

26.06.1926 tarih ve 406 sayılı Resmi Gazetede yayımlan 865 sayılı Ticaret Kanunu’nun Defatiri Ticariye başlıklı Yedinci Faslında (madde 66) “*Her tacir, mevcudat ve muvazene defteri ve yevmiye defteri ve kopya defteri namlarıyla üç defter tutmağa ve umuru ticariyesine dair resen ve cevaben ahzettiği mektuplar ve telgrafnameler ile tediyatını mutazamm evrakı muntazaman muhafaza etmeğe mecburdur.*” Devam eden 69. maddede ise; “66 ncı madde mucibince tutulması mecburî olan defterler istimalle

¹⁴¹ Gençtürk, a.g.e., s. 13.

¹⁴² Gençtürk, a.y.

¹⁴³ Gençtürk, a.y.”

¹⁴⁴ Gençtürk, a.g.e., s. 13.”

başlanmazdan evvel mücellet olduğu halde ashabi tarafından ya bizzat veya bilvekâle tiearetgâhının bulunduğu mahaldeki kâtibi adile ibraz olunur. Kâtibi adil kendisine ibraz olunan defterlerin her sayıfasına sabit mürekkeple sıra numarası az ve bu sayfaların mührü resmisi ile tahtım ettikten ve bunların kaç yapraktan mürekkep olduğunu ilk ve son sayfalarına derç ve işaretle beraber tarih keşide eyledikten sonra kezalik mührü resmisile tahtım ve ilk ve son sayfalarına mevzu mühürlerin yanma imzasını dahi koyarak emrü tasdiki icra eder¹⁴⁵.” denilerek mükelleflere defter tutma ve tutulacak defterleri tasdik ettirme zorunluluğu getirmiştir.

6102 Sayılı TTK’da mülga 6272 Sayılı TTK gibi İtalyan Sistemi de denilen karma sistem benimsemiştir¹⁴⁶. Bu sisteme göre tacir hem kanunda ismen sayılmış belirli defterleri hem de ticari işletmenin önem ve mahiyetinin gerektirdiği diğer defterleri (belirsiz zorunlu defterleri) tutmak mecburiyetindedir (TTK m. 64). Tutulması zorunlu defterlerin bir kısmı kanunda ismen sayılarak açıkça belirlenmiş olup, bunların dışında VUK başta olmak üzere diğer kanunlarda belirtilen ticari defterleri de tutmak zorundadırlar¹⁴⁷.

III. TİCARİ DEFTER TUTMA USULÜ VE TUTULMASI ZORUNLU OLAN DEFTERLER

A. TİCARİ DEFTER TUTMA USULÜ

Defter tutma usulü 6102 Türk Ticaret Kanunu’nun Defterlerin Tutulması başlıklı 65. Maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

¹⁴⁵ https://www.kanunum.com/files/kanun_tbmm_c004_00865.pdf (Erişim:20.03.2019).”

¹⁴⁶ Karahan, a.g.e., s. 246.”

¹⁴⁷ Reha POROY, Hamdi YASAMAN, *Ticari İşletme Hukuku*, Vedat Yayınları, 14. Baskı, İstanbul 2012,s.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır”.

1. Defter Kayıtlarının Türkçe Tutulması ve Kısaltma, Rakam, Harf ve Sembollerin Açık Olması

“Ticari defterlerin Türkçe tutulması gerekmektedir (TTK, m.65/1)”. “TTK m. 70/1’ de ise, yılsonu finansal tabloların Türkçe olarak düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu’nda, defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır (VUK m.215/1)”. “Hemen belirtmek gerekir ki bu maddenin devamında, bu kurala bir istisna getirilmiş olup, Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla defterlere, başka dilden kayıtlar yapılabileceği belirtilmiştir”.

Bu fıkra, Alman Ticaret Kanunu’nun 239. Paragrafından alınan bu hüküm defterlerin tutulmasına ilişkin şekil kuralları içermektedir. Ayrıca ticari defterlerde kısaltmalar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları da açıkça belirtilmelidir. Ticari defterlerde yer alan bu kısaltmalar, harfler ve semboller, işlem yapan kişilerin adlarını, ticari işletmenin veya şirketlerin ticaret unvanlarını, konularını, gümrük veya diğer bir düzenlemenin pozisyon numaralarını ifade edebilir ve bunların anlamları duraksamaya yer bırakmayacak kesinlikte ve tekdüze olmalıdır¹⁴⁸”.

Kanunda “açıkça belirtilmelidir” ifadesi ile kastedilen, “defterlerin üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulması gerektiğidir”¹⁴⁹.

¹⁴⁸ TTK m. 65/1’e ilişkin Madde Gerekçesi

¹⁴⁹ Karahan, a.g.e., s.280.

2. Defter Kayıtlarının Eksiksiz, Doğru, Zamanında ve Düzenli Olması

Ticari defter kayıtlarının eksiksiz yani tam olması gerekmektedir.” Bu fıkra bilanço ilkelerinden bazılarına açıkça gönderme yapmakta, ancak bunları tanımlamamaktadır. Uyulması gerekli ilkeler fıkroda yazılanla sınırlı olmayıp, anılan ilkelerin uygulaması, defterlerin tutulmasından itibaren başlar. İlkelerin içerikleri, kapsamaları, 88/1 hükmünde öngörülen kavramsal çerçevelere, standartlardan, öğretiden ve mahkeme kararlarından tanımlanıp anlam ve boyut kazanacaktır. İlkeler defterlerin ve yılsonu finansal tabloların taşıyıcı kolonlarıdır; evrenseldir.”

3. Ticari Defter Kayıtlarının Değiştirilme Usulü

Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kanunda kayıt sonrasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaklanmıştır. Bu yasak, kazıntı ve silinti yasağı veya tamlık ve mahsup yasağı olarak ta tanımlanabilmektedir.

Çizimler, saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil; düzeltici ve gerçeği yansıtıcı olmalıdır. Bu sebeple, eski kayıt, karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir biçimde çizilmelidir¹⁵⁰.

4. Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması

TTK' da teknik gelişmeler de dikkate alınmış ve elektronik ortamda yapılan daha pratik uygulamalara da olanak sağlanmıştır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır (TTK m. 65/4, Elektronik Defter Genel Tebliği)”. Nitekim defter ve belgelere kolayca ulaşılabilmesi zorunluluğu tacirin vergi yükümlülüğünün tespiti bakımından da önem teşkil etmektedir.

¹⁵⁰ TTK m. 65/3'e ilişkin Madde Gerekçesi

Tebliğ'e göre, defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin, 397 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması; elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olması ve gerekli belgelerle birlikte www.edefter.gov.tr internet sitesinde belirtilen Gelir İdaresi Başkanlığı veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü adresine yazılı olarak başvuruda bulunarak izin almaları gerekmektedir¹⁵¹.

TTK m. 64/3 hükmünün 6335 sayılı Kanununun 8. maddesiyle değiştirilen şeklinde; ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir' denilmektedir¹⁵².

Son fıkra, defter tutanlara, kayıtları, olguları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da kanıtlayan belgelerin saklanması ikili seçenek sunmaktadır. Birincisi fizikî dosyalama, ikincisi ise veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. Veri taşıyıcıları terimi, inter alia, mikrofişleri, CD'leri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade eder. Hüküm teknik gelişmeleri dikkate almakta, elektronik ortam uygulamalarına olanak sağlamaktadır. Bu dördüncü fıkra, IFRS dikkate alınarak belirlenecek olan Türk standartları uygulamasıyla boyut kazanmaya müsaittir¹⁵³.

B. TTK'YA VE VUK'A GÖRE TUTULAN TİCARİ DEFTERLER

TTK hükümlerine göre defter tutma yükümlülüğü hem gerçek kişi tacirler hem de tüzel kişi tacirler için söz konusudur. "Ticari işletme işleten tüzel kişilerin başında ticaret

¹⁵¹ Polat, a.g.e., s.28.

¹⁵² Polat, a.y., s.28.

¹⁵³ Mustafa İnanç, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, Mayıs-Haziran 2011, ss.230-231.

şirketleri gelir. Ticaret şirketleri; kolektif, komandit (adi komandit – paylı komandit) anonim, limited ve kooperatif şirketlerdir. (TTK, m.331)”. Bu şirketlerin tümü defter tutmakla yükümlüdürler. Defterlerin sayısı ve türü ilgili kanunlarda açık bir şekilde belirtilmiştir. Ayrıca, tacirin birden fazla işletmesi varsa, her bir işletme için ayrı defter tutması gerekmektedir.

TTK, konusu itibarıyla ticari işlemleri dikkate aldığından dolayı sadece tacirlere özgü tutulması gereken defterleri belirlemekle yetinmiştir. Buna karşın, tüm mükelleflerin mali yükümlülüklerini belirleyen VUK ise sadece tacirlere ilişkin defterleri belirlemekle kalmamış diğer yükümlülerin de tutmaları gereken defterleri hüküm altına almıştır. VUK’a göre defter tutma yükümlülüğü olan kişilerin kimler olduğu açıkça hüküm altına alınmış olup, bunlar; “Ticaret ve sanat erbabı, Ticaret şirketleri, İktisadi kamu müesseseleri, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Serbest meslek erbabı, ve Çiftçiler’dir.”

TTK’ nın Defter tutma yükümlülüğü başlıklı 64. Maddesinin 3-4. Fıkralarında; fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir denilerek ticari defterlerin neler olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak, ilgili maddede tutulması zorunlu defterler olan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile bu defterlerin nasıl tutulacağı ya da hangi esasları içereceğine ilişkin hususlara yer verilmemiştir. İlgili maddede, söz konusu defterlerin fiziki ortamda ya da elektronik ortamda nasıl tutulacağı, kayıt zamanları, açılış kapanış onayları ile onay yenileme şekli ve esaslarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müşterek çıkarılan tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

1. Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri 1. sınıf tüccarlar yani bilanço esasına göre defter tutan tüccarlar ile tüzel kişi kurumlar tarafından tutulması zorunlu olan defterlerdir (VUK m.183).

Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olmakla birlikte, mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defterlerini müteharrik yapraklı olarak yani, bilgisayar kağıdına tasdik ettirebilirler. Bunun yanında yevmiye defterinin A4 kağıdına

bastırılmasına olanak bulunmaktadır. Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunun bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların 10 günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan düzgün vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine olanak vermez (VUK, m.219)”¹⁵⁴.

Yevmiye defteri işletmenin kayda geçirilmesi gereken günlük işlerinin tarih sırası ve maddeler halinde düzenli olarak kaydedildiği defterlerdir. Yevmiye defterinin içeriği TTK 'da hüküm altına alınmamakla birlikte, Mülga 6271 Sayılı Kanununun 70. Maddesinde muhtevası düzenlenmişti. Buna göre, yevmiye defterinin sayfalarının müteselsil sıralı olması gerektiği hüküm altına alınmıştı. Buna göre:

- ✓ Madde sıra numarası (Makine ile tutulan muhasebelerde mecburi değildir.);
- ✓ Tarih;
- ✓ Borçlu hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır.);
- ✓ Alacaklı hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır.);
- ✓ Meblağ (Yardımcı hesaplara taksim edilenler, izahat sütununda gösterilmek şarttır.);
- ✓ Her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları¹⁵⁵.

2. Defter-i Kebir

Defteri Kebir 1. sınıf tüccarlar yani bilanço esasına göre defter tutan tüccarlar ile tüzel kişi kurumlar tarafından tutulması zorunlu olan defterlerdir.” “Vergi Usul Kanunu’nun 182. maddesinde tutulacak defterler içerisinde sayılmasına karşı, 220. maddesinde yazılı tasdiğe tabi defterler içinde sayılmamıştır. Bu karşın defteri kebirin

¹⁵⁴ Ruknnettin Kumkale, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Tüm Yönleriyle Defterler ve Belgeler*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Mart 2012, s. 63.

¹⁵⁵ Polat, a.g.e., s. 17.

Türk Ticaret Kanunu'nun 64/5 maddesi gereğince tutulması ve açılış ile kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekmektedir¹⁵⁶.

Defteri kebir, yevmiye defterine karışık olarak kaydedilen işlemlerin buradan alınarak sistemli şekilde, türüne göre tek tek gruplandırarak hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Defteri kebirde, yevmiye defterine kaydedilmiş karışık işlemler, ilgili hesaplara kaydedilerek tacirin hesap işlemlerini hesap bazında topluca (alacaklılar hesabı, borçlular hesabı, banka hesabı vb.) görülmesi sağlanmaktadır.

Yevmiye defterinde her madde tarih sırasına göre kayıt edilirken, defteri kebirde her madde hesap sırasına göre işlenir. Defteri kebirde yapılan tasnifle tutulan kayıtlar sayesinde tacir, ticari ilişki içerisinde bulunduğu kişiler ile arasındaki hesap durumunu hızlı ve açık bir şekilde görebilmektedir.

Mülga TTK m. 71' de defteri kebirin tanımı ve defteri kebirde yer alması gereken asgari kayıtlar belirtilmiştir. Buna göre: "Defter-i kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Defteri kebirdeki kayıtların en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır:

- ✓ Tarih;
- ✓ Yevmiye defteri madde numarası;
- ✓ Meblağ;
- ✓ Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri"¹⁵⁷.

Yevmiye defterinde olduğu gibi, defteri kebirde geçirilecek kayıtlarda haklı sebep olmaksızın 10 günden fazla geciktirilemez. Ayrıca yevmiye defteri bahsinde yazılı bulunan 45 günlük süre defteri kebir için de geçerlidir.

Defteri kebir, pratikte ve elle yazıldığı hallerde "T" olarak düşünülür. "T" nin sol tarafına ilgili hesabın borç kalemleri, sağ tarafına ise ilgili hesabın alacak kalemleri kaydedilir. Mükellefler diledikleri takdirde defteri kebirin müteharrik yapraklı olarak,

¹⁵⁶ Kumkale, a.g.e., s. 64.

¹⁵⁷ Polat, a.g.e., s. 19.

yani bilgisayar kağıdına tasdik ettirebilirler. Bunun yanında A4 kağıdına bastırılmasına da olanak bulunmaktadır¹⁵⁸.

3. Envanter Defteri

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur. Bu tarihe bilanço günü denilmektedir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur (VUK, m.185).

Envanter defteri TTK'nun 64. maddesinde tutulması ve açılış ile kapanış tasdiklerinin yapılması zorunlu defter olarak hüküm altına alınmıştır. Mükellefler diledikleri takdirde envanter defterini müteharrik yapraklı olarak, yani bilgisayar kağıdına tasdik ettirebilirler. Bunun yanında A4 kağıdına bastırılmasına da olanak bulunmaktadır¹⁵⁹.

Mülga 6272 sayılı kanunda envanter defterinin tanımı yer almadığından, doktrinde envanter defteri için çeşitli tanımlar yapılmıştır. 6102 Sayılı TTK, bu belirsizliği ortadan kaldırmış ve m. 66/I' de envanter defterinin tanımı yapılarak içeriğinde tacire ait hangi kalemlerin yer alması gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur. Madde hükmüne göre envanter defteri; "Tacirin ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten defterdir." Yani, envanter defteri, işletmenin aktif ve pasiflerinin değerleri ile gösterildiği listedir. Envanter defteri tutmak, tacir için bir yükümlülüktür. Maddenin ikinci fıkrasında ise, tacirin her faaliyet döneminin sonunda böyle bir envanter düzenlemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, envanter defterinin hesap yılı on iki ayı geçemez.

¹⁵⁸ Kumkale, a.g.e., s. 64.

¹⁵⁹ Kumkale, a.y.

4. İşletme Defteri

Vergi Usul Kanunu 176. Maddesinde tüccarları defter tutma bakımından iki sınıfa ayırmıştır;

- 1. Sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre,
- 2. Sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre,

Defter tutmaktadırlar. Buna göre, VUK'nun 177. maddesinde gösterilen 1. Sınıf tüccarların dışında kalanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmaları Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler ve yeniden işe başlayan tüccarlar, yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar 2. Sınıf tüccar gibi hareket edenler işletme hesabı defteri tutarlar"¹⁶⁰.

İşletme hesabı defterinin tutuluş şekli VUK'nun 194. maddesinde; işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur. Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189 uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malûmatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;
2. Kayıt tarihi;
3. Muamelenin nev'i;
4. Meblağ

şeklinde hüküm altına alınmıştır”.

¹⁶⁰ Kumkale, a.g.e., ss.73-74.

Defter beyan sistemiyle işletme defteri internet ortamında tutulmakta olup, Fiziki defter onayı yapılmamaktadır.

5. Pay Defteri

Türk Ticaret Kanunu'nun 64/5. maddesinde tasdike tabi defter olarak belirtilmiştir. Pay defteri ile ilgili açıklamalar 499-501. maddelerde açıklanmaktadır. Buna göre;

✓ Şirket, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahiplerini, ad, soyad, unvan ve adresleriyle, pay defterine kaydeder. (2) Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz. (3) Şirket, kaydın yapıldığını pay senedine işaret eder. (4) Şirketle ilişkilerde, sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimse pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir. (5) Merkezî Kayıt Kuruluşu tarafından kayden takibi yapılan nama yazılı paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklıdır.

✓ Kaydın silinmesi madde 500- (1) Şirket, iktisap edenin yanlış beyanı sonucu pay defterine yapılan kaydı, ilgililerin görüşlerini alarak silebilir. Söz konusu kişilere, silinmeye ilişkin yazılı bilgi derhâl verilir.

✓ Bedellerinin tamamı ödenmemiş nama yazılı paylar madde 501- (1) Bedeli tamamen ödenmemiş bulunan nama yazılı bir payı iktisap eden kimse, pay defterine kaydedilmekle şirkete karşı geri kalan pay bedelini ödemekle yükümlü olur. (2) Şirketin kurulması veya esas sermayenin artırılması sırasında iştirak taahhüdünde bulunan kimse, payını başkasına devrettiği takdirde, bedelin henüz ödenmemiş olan kısmı kendisinden istenemez; meğerki, şirketin kuruluşu veya esas sermayenin artırılması tarihinden itibaren iki yıl içinde şirket iflas etmiş ve payı iktisap eden kimse paydan doğan haklardan yoksun bırakılmış olsun. (3) Payını devreden kimse ikinci fıkra hükmüne tabi değilse, iktisap edenin pay defterine kaydedilmesiyle borçlarından kurtulmuş olur.

6. Ambar Defteri

Ardiyeler dahil olmak üzere depo işletenlerle nakliye ambarlarının ayrıca tuttuğu bir defterdir. Kendi işlerinin icabı olarak aşağıdaki bilgileri ihtiva edecek şekilde defter tutanlar ayrıca ambar defteri tutmazlar (VUK m.209) Bu deftere; Bir malın ambara giriş tarihi, Malın cinsi, Malın miktarı, Malın kimin tarafından verildiği, Malın nereye ve kime gönderildiği, Alınan nakliye ücreti tutarı” bilgileri kaydedilmektedir¹⁶¹.

7. Damga Vergisi Defteri

Damga Resmi Yasası’na göre düzenledikleri kayıtlara ait damga vergilerini pul olarak yapıştırmayıp makbuz karşılığında ödeyen mükelleflerin bu ödemelerini kaydetmek için kullandıkları bir defterdir. Deftere her belge için tahakkuk edecek damga vergisi, sırası ile numaralandırılarak yazılır. Bu mükellefler damga pulu yapıştırmak yerine damga vergisine tabi belgenin üzerine, “... *TL Damga Vergisi makbuz mukabili yaptırılacaktır. Defter sıra no:*” Şeklinde bir kaşe vururlar.

Bu defter de diğer yasal defterlerle beraber her yıl tasdike tabi tutulur¹⁶².

8. Serbest Meslek Defteri

Serbest meslek erbabının defter tutma zorunluluğu ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanunu’nun 210 ila 212. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Serbest meslek mensupları gelirlerini, VUK’nun 236. maddesinde sözü edilen serbest meslek makbuzu düzenleyerek tevsik etmek ve yine VUK’nun 210. maddesinde gösterilen serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadırlar.

Kanun hükümlerine göre; serbest meslek erbabı kazanç defteri tutar. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nevi ile yapıldığı tarih yazılır. Hasılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih ve

¹⁶¹ Kumkale, a.g.e., s.73.

¹⁶² Kumkale, a.g.e., s.65.

miktarı ile kimden alındığı yazılır. Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı, protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler¹⁶³.

Defter beyan sistemiyle işletme defteri internet ortamında tutulmakta olup, fiziki defter onayı yapılmamaktadır.

9. Demirbaş Defteri

Birinci ve ikinci sınıf tüccarların demirbaşlarının takip için kullandıkları tasdike tabi olmayan bir defterdir.

10. Yönetim Kurulu Karar Defteri

“Anonim Şirket Yönetim Kurulu tarafından yapılan görüşmeler neticesinde alınan kararlarla, toplantıda hazır bulunan yönetim kurulu üyelerinin adları ve soyadları, toplantı günü ile beyan edilen oy, görüşmelerin tam bir açıklıkla bilinmesi için gerekli hususların yazıldığı defterdir. TTK'nın 64/5. maddesinde belirtildiği üzere, tasdike tabidir”.

11. Çiftçi İşletme Defteri

Zirai işletme ile uğraşan ve Gelir Vergisi Kanunda tanımlanan çiftçilerden, zirai kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit edenler. “Çiftçi işletme defteri tutarlar”. “VUK'nun 213. Maddesine göre; zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına GVK'nın ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur”.

¹⁶³ Kumkale, a.g.e., s.75.

Tablo 3: TTK ve VUK'a Göre Tutulması Gereken Ticari Defterler

Vergi Türü	Mükellefiyet Türü	Tutulması Zorunlu Defterler
GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	<i>Bilanço Esası</i>	Gerçek Kişiler: - Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri Kolektif ve Adi Komandit Şirketler: - Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri, -Genel kurul toplantı ve müzakere defteri.
	<i>İşletme Hesabı Esası</i>	- İşletme Defteri
	<i>Serbest Meslek Erbabı</i>	- Serbest meslek Kazanç defteri
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	<i>Anonim Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket</i>	- Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri, - Yönetim Kurulu Karar Defteri, - Pay Defteri -Genel kurul toplantı ve müzakere defteri.
	<i>Limited Şirketler</i>	- Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri, - Pay Defteri -Genel kurul toplantı ve müzakere defteri
	<i>Kooperatifler</i>	- Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri, - Yönetim Kurulu Karar Defteri, - Pay Defteri -Genel kurul toplantı ve müzakere defteri
	<i>Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler</i>	- Yevmiye defteri; - Defterikebir; - Envanter defteri,
GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	<i>Yukarıda sayılan temel defterler dışında mükelleflerin yaptıkları iş türüne göre tutmaları gereken defterler.</i>	- İmalat defteri (VUK, m.197), - Kombine imalatta imalat defteri (VUK, m.198), - Bitim işleri defteri(VUK, m.200), - Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri (VUK, m.207), - Ambar defteri (VUK, m.207), - Damga Vergisi Defteri (AŞ ile sürekli Damga Vergisi mükellefiyetleri bulun

Kaynak: Yüce, Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Olan Defter Ve Bunları Tasdik Zamanı, <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/vergi-usul-kanunu-ve-turk-ticaret-kanununa-gore-tutulmasi-zorunlu-olan-defter-ve-bunlari-tasdik-zamani-3079.html>

IV. TİCARİ DEFTERLERİN TASDİKİ, SAKLANMASI VE İBRAZİ

A. FİZİKİ ORTAMDA TUTULAN TİCARİ DEFTERLERİN TASDİKİ

TTK m. 64/3’de defterlerin açılış ve kapanış onaylarının, şekil ve esaslarının Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

1. Açılış Onayı

Açılış onayı, defterlerin kullanılmaya başlanmasından önce yapılan onaydır. Buna göre fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve TTK m. 64/4’ te belirtilen işletmenin muhasebesi ile ilgi olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır (TTK m. 64/3; TDİT m.13/1). Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve yönetim kurulu karar defterlerinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur (TDİT m. 13/4).

Kanunda düzenlenen onay zamanı, VUK’nun 221. maddesiyle uyum halinde olup, bu maddeye göre, “Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda” açılış onayının yapılması gerekmektedir. Yine aynı kanunun 174. madde hükmüyle, hesap dönemi, normal takvim yılı olduğundan burada sözü edilen ay, aralık ayıdır¹⁶⁴.

Ticaret şirketlerinin, ticaret siciline tescili sırasında, defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir (TTK m. 63/4).” “Ticaret sicili müdürlüklerinin onay yetkisi, ticaret şirketlerinin kuruluşuna özgüdür; kuruluştan sonraki yıllarda ise defterlerin açılış onayının notere yaptırılması gerekir¹⁶⁵. Ticari defterlerin açılış onaylarının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır (TTK m. 64/5, TDİT m. 13/1).” “Noter ya da ticaret sicili müdürlükleri

¹⁶⁴ Taşdenen, a.g.m., s.274.

¹⁶⁵ Taşdenen, a.g.m., s.275.

tarafından yapılan açılış onayı, defterin ilk sayfasına yazılır ve bu onay, TDİT m. 14/1’ de yer alan bilgileri içermelidir. Bu bilgiler;

- “a) Defter sahibinin gerçek kişilerde adı ve soyadı, tüzel kişilerde unvanını,
- b) Defter sahibinin telefon, adres, e-posta adresi gibi iletişim bilgilerini,
- c) İşletmenin merkezini,
- ç) Mersis numarasını,
- d) Şirketin faaliyet konusunu,
- e) Tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını,
- f) Defterin türünü,
- g) Defterin kaç sayfadan ibaret olduğunu,
- h) Defterin kullanılacağı hesap dönemini,
- i) Onay tarihini, onayı yapan resmi makamın mühür ve imzasını içermelidir

2. Fıkrasında ise onay şekli düzenlenmiştir. Buna göre;

a) Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasının teselsül ettiğine bakılarak bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mühürü ile mühürlenir.

b) Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanan tacirler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri yaprağı aynı tebliğ maddesinin 1. fıkrasında sayılan esaslara göre onaylattırırlar. Onaylı yapraklar bittiği takdirde yeni yapraklar kullanılmaya başlanmadan önce onaylattırılır. Bunların sayfa numaraları onaylı yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk onayın altına kaydeder ve bu kaydı usulüne uygun olarak onaylar.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

2. Kapanış Onayı

Ticari defterlerin kullanımına son veren kapanış onayına tâbi defterler; yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteridir (TTK m. 64/3, TDİT m. 15/1-a, 15/1-b). Kapanış onayı için notere ibraz edilen yevmiye defterindeki ve yönetim kurulu karar defterindeki son kaydın altına noterce, “Görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza

ile onaylanması zorunludur (TDİT m. 15/1-a, 15/1-b). Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır (6335 sayılı Kanunla değişik TTK m. 64/3).

Maddenin değişiklikten önceki hali, sayılan bütün defterlerin bir ayırım yapılmaksızın kapanış onayına tabi tutulması şeklindeydi. Madde gerekçesinde bu durum “*Bu madde ile defterlerin tümü açılış ve kapanış onayına tâbi tutulmuştur. Bu değişikliğin sebebi çift defter kullanımını olabildiğince engellemektir. Çift defter sadece hesaplara ilişkin ticarî defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de sık rastlanan bir olgudur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilme, ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkabilmektedir. Bu çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanmaktadır. Uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için onay süresi izleyen faaliyet döneminin altıncı ayına kadar uzatılmıştır*” şeklinde açıklanmaktaydı. “Yapılan değişiklik sonrasında, sadece yevmiye defterini ve yönetim kurulu karar defteri kapanış onayına tabi tutulmuştur.

Tablo 4: TTK ve VUK’a Göre Ticari Defterlerin Tasdik Zorunluluğu

DEFTERLER	VUK		TTK		
	Tutulma Zorunluluğu	Tasdik Zorunluluğu (A)	Tutulma Zorunluluğu	Tasdik Zorunluluğu(A)	Tasdik Zorunluluğu(K)
Yevmiye Defteri	Var	Var	Var	Var	Var
Defter-i Kebir	Var	Yok	Var	Var	Yok
Envanter Defteri	Var	Var	Var	Var	Yok
İşletme Defteri	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Ser. Mes. Kaz. Def.	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Ortak Pay Defteri	Yok	Yok	Var	Var	Yok
Müd. Kur. Kar. Def.	Yok	Yok	Var	Var	Var
Yön. Kur. Kar. Def.	Yok	Yok	Var	Var	Var
Gen.Kur.Top./Mü.Def.	Yok	Yok	Var	Var	Yok

Kaynak: Yüce, Vergi usul kanunu ve türk ticaret kanununa göre tutulması zorunlu olan defter ve bunları tasdik zamanı, <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/vergi-usul-kanunu-ve-turk-ticaret-kanununa-gore-tutulmasi-zorunlu-olan-defter-ve-bunlari-tasdik-zamani-3079.html>

B. ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULAN TİCARİ DEFTERLERİN TASDİKİ

Elektronik ortamda tutulan defterlerin onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 64/3. maddesine dayanılarak hazırlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 23/1¹⁶⁶. Maddesiyle Elektronik Defter Genel Tebliği'yle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre elektronik defter; şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK ve/veya TTK' ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (EDGT m. 2).” “Elektronik kayıt ise, elektronik ortamda kaydedilen ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir (EDGT m. 2).

1. Açılış Onayı

Elektronik Defter Genel Tebliği'nin “Uygulamadan Yararlanmaya İlişkin Usul ve Esaslar” başlıklı 3. Maddesinde; “Bu Tebliğ kapsamında kendilerine izin verilenler, www.edefer.gov.tr internet adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak ve aylık dönemler itibarıyla elektronik defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar (3.3.1). Elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer (3.3.2).

Aylık dönemler halinde elektronik ortamda oluşturulan defterler bakımından elektronik defter beratı alınabilmesi için, EDGT m. 3.3.3- a,b ve c' de öngörülen hususların yerine getirilmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler; elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar kendilerine ait güvenli elektronik imza ya da mali mühür ile onaylar (EDGT m. 3.3.3-a). Tüzel kişiler; elektronik

¹⁶⁶ 28502 Resmi Gazete Tarihi 19.12.2012 Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığında: TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN TEBLİĞ, Elektronik Ortamda Tutulacak Defterler Madde 23 (1) Elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanır.”

defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile tasdik eder (EDGT m. 3.3.3-b)¹⁶⁷.

Yukarıda sayılan adımların neticesinde oluşturulan elektronik defterler, Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir (3.3.5).

2. Kapanış Onayı

Elektronik defterlerde aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de elektronik defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde elektronik defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptırıcaklardır.(3.3.4)

Bu tebliğ kapsamında elektronik ortamda tutulan defterler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen beratları ile birlikte, VUK ve TTK kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir (EDGT m. 3.3.5).” Bu kapsamda elektronik defter beratı verme işlemi, ilgili elektronik ortamda oluşturulan defterlerin içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi ya da diğer incelemeleri ifade 51 etmemektedir (EDGT m. 3.3.6).” “Yine elektronik defter beratının, elektronik ortamda oluşturulan defterlerin içeriğini doğrulamaya ilişkin bir tasdik niteliğinde değil de, elektronik defterlerin değişmezliğini ispata yönelik bir onay mahiyetinde olduğu ilgili tebliğde açıkça öngörülmektedir (EDGT m. 6.3).

¹⁶⁷ 3.3.3. Uygulamadan yararlananlar, aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları elektronik defterler için, aşağıda yer alan adımları izleyerek berat almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar. a) (2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Güncellenen Hali) Gerçek kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar kendilerine ait güvenli elektronik imza veya mali mühür ile imzalar.(**) b) (2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Güncellenen Hali) Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar (Hesap döneminin son ayına ait defterler kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar) kendilerine ait mali mühür ile onaylar.(**) c) İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.

C. TİCARİ DEFTERİ SAKLAMA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1. Ticari Defteri Saklama Yükümlülüğü

TTK, tacirlere, ticari defter tutma yükümlülüğünün yanında ticari defterleri saklama yükümlülüğü de getirmiştir.” “TTK m. 82 maddesinde tacirlerin saklamakla yükümlü oldukları ticari defter ve belgelerin neler olduğunu düzenlemektedir. Buna göre;

(1) Her tacir;

a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,

b) Alınan ticari mektupları,

c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

d) 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

(2) Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.

(3) Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki;

a) Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;

b) Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.

(4) Kayıtlar 65 inci maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.

(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.

(6) Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide

finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

(8) Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır”.

Ticari defter ve belgelerin saklanmasına ilişkin yükümlülük temel olarak TTK m. 82’de düzenlenmiştir. Bununla birlikte ticari defter ve belgelerin saklanmasına ilişkin TTK m. 64/2’de de bir düzenleme bulunmaktadır.

“TK m. 64/2 hükmüne göre; *tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekilde bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Bu fıkra da belgeleme ve kaydın belgeye dayanması ilkesi öngörülmüştür. “Belge yoksa kayıta yoktur” ilkesi tacirin üçüncü kişilerle yapmış olduğu bir hukuki işleme ilişkin olarak elinde belgenin bulunmaması halinde ticari defterlerine bu işleme yönelik kayıt yapamayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca bu hüküm teknik gelişmelere uygun olarak saklama ortamını, gelişmelere açık ve sınırlamayan bir duruma getirmiştir¹⁶⁸”.*

Bu maddede, tacirin saklanması gereken her türlü belgenin, tacirin işletmesine gelen belgeler mi yoksa tacir tarafından gönderilmiş belgeler mi olduğu konusu doktrinde tartışma yaratmıştır.

Poroy ve Yasma’a göre; “tacirin ticari işletmesiyle ilgili olarak göndermiş olduğu belgelerin kopyasını sağlayamaması” ifadesini kullanmıştır. Burada tacirin gönderdiği belgelerin saklanması gerektiği ifade edilmiştir.” Bahtiyar ve Biçer’e göre; “tacire

¹⁶⁸ Bumin Doğrusöz, Özgür Onat, Funda Tuncel Töralp, *Gereğe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tabloları ile Türk Ticaret Kanunu, Cilt I*, Ankara, 2011, s. 185.

gönderilen belgelerin aslı zaten tacirin elinde olacağından bir de bu belgenin fotokopisini veya kopyasını saklamakla yükümlü olmadığı kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.” Bozer ve Gölge’ye göre ise de; “tacirin, ticari işletmesiyle ilgili olarak kendisine gönderilmiş bulunan her türlü belgeyi saklaması gerektiğini ifade etmektedir”¹⁶⁹. Ayrıca, tacirin kendisinin göndermiş olduğu belgeleri saklaması şeklinde değil de, tacirin kendisine gönderilmiş olan her türlü belgeyi saklaması şeklinde yorumlanması gerektiğini de savunan görüş bulunmaktadır¹⁷⁰

Uygulamada işletme belgeleri saklanırken hem alınan belgeler hem de gönderilen belgelerin nüshaları saklanmaktadır. İdari işlemler yapılırken ya da vergi idaresi ticari işletmeden defter ve belgeleri talep ettiği zaman hem ticari defterler, hem de bu defterleri doğrulaması için tüm belgeler idareye teslim edilmektedir.

2. Ticari Defterlerin İbraz Yükümlülüğü

Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir (TTK. M.83/1). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır (TTK. M.83/2). Bu hükme göre; Taraflar, kendilerinin veya karşı tarafın delil olarak dayandıkları ve ellerinde bulunan tüm belgeleri mahkemeye ibraz etmek zorundadırlar. Elektronik belgeler ise belgenin çıktısı alınarak ve talep edildiğinde incelemeye elverişli şekilde elektronik ortama kaydedilerek mahkemeye ibraz edilir Ticari defterler gibi devamlı kullanılan belgelerin sadece ilgili kısımlarının onaylı örnekleri mahkemeye ibraz edilebilir. (HMK. m.219).

Tarafın belgeyi ibraz etmemesi durumu ise; İbrazı istenen belgenin, ileri sürülen hususun ispatı için zorunlu ve bu isteğin kanuna uygun olduğuna mahkemece kanaat

¹⁶⁹ Poroy, Yasman, a.g.e., s.227; Bahtiyar Mehmet, Levent Biçer, Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler Tutma Yükümlülüğü Ve Ticari Defterlerin İspat Gücü, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2013, C. I, S. 1, s.27; Ali Bozer, Celal Göle, *Ticari İşletme Hukuku*, 2. Bası, Ankara 2013, s.202.

¹⁷⁰ Önder Topal, *Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.44.

getirildiği ve karşı taraf da bu belgenin elinde olduğunu ikrar ettiği veya ileri sürülen talep üzerine sükut ettiği yahut belgenin var olduğu resmî bir kayıtla anlaşıldığı veya başka bir belgede ikrar olunduğu takdirde, mahkeme bu belgenin ibrazı için kesin bir süre verir. Mahkemece, ibrazı istenen belgenin elinde bulunduğunu inkâr eden tarafa, böyle bir belgenin elinde bulunmadığına, özenle aradığı hâlde bulamadığına ve nerede olduğunu da bilmediğine ilişkin yemin teklif edilir. Belgeyi ibraz etmesine karar verilen taraf, kendisine verilen sürede belgeyi ibraz etmez ve aynı sürede, delilleriyle birlikte ibraz etmemesi hakkında kabul edilebilir bir mazeret göstermez ya da belgenin elinde bulunduğunu inkâr eder ve teklif edilen yemini kabul veya icra etmezse, mahkeme, duruma göre belgenin içeriği konusunda diğer tarafın beyanını kabul edebilir şeklinde hüküm altına alınmıştır (HMK. M.220).

İbraz zorunluluğu Ticari defterlerin ibrazı ve delil olması başlıklı 222.

Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

(1) Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.

(2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.

(3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.

(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.

(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır”.

3. Elektronik Defterlerin Saklanması ve İbraz Yükümlülüğü

EDGT'nin "Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbraz" başlıklı 4.Maddesinde; elektronik defter oluşturma konusunda izin alanların, elektronik defterleri, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza etme yükümlülüğünde oldukları hüküm altına alınmıştır."

Defterlerini elektronik ortamında tutanların, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Elektronik defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilme zorunluluğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterlerin kâğıt ortamında saklanmayacağı hususu da ilgili maddede ifade edilmiştir (EDGT, 4.1/a-b-c-ç-d).

V. TİCARİ DEFTERLERİN ZAYİ VE ZAYİ BELGESİNİN ALINMASI

A. TİCARİ DEFTERLERİN ZAYİ

1. Fizik Ortamda Tutulan Ticari Defterin Zayi

Zayi Arapça kökenli bir kelime olup, kaybolma yitme anlamına gelmektedir. “Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir (TTK. M.82/7).

Zayi belgesi alımı nizasız kaza işidir. Dolayısıyla dava hasımsız açılır. İlgili Yargıtay kararlarında da bu husus gözetilmiştir;

"On beş günlük yasal hak düşürücü sürenin geçtiği ve zayi belgesi isteminin çekişmesiz yargı alanına girdiği gerekçesiyle Maliye Bakanlığı hakkındaki davanın husumet nedeni ile reddi gerekir (Y.11.H.D. 02.12.2004 T., 2004/2601 E., 2004/11880 K.)".

"TTK' nun 68. maddesi uyarınca zayi belgesi talebinde bulunabileceklerin tacirler olduğu kuşkusuzdur. Davacı avukat olduğuna göre, tacir sıfatını taşımamaktadır. Bu sıfatı taşımadığı için de TTK' nun 68. maddesi kapsamına girebilecek ticari defter ve belgelerinin olması mümkün değildir. Bu tür davaların hasımlı açılmayacağı gözden kaçırılması ve kullanılmamış defter ve belgelerin TTK' nun 68. madde kapsamında olmadığına da nazara alınmaması da doğru olmadığından kararın bu nedenlerle dahi bozulması gerekmiştir. (Y.11.H.D. 20.03.2000 T., 2000/1109 E., 2000/2014 K.)"

Kanun hükmündeki "gibi bir afet" ifadesinden de anlaşılacağı üzere defterlerin ziyana sebep olan doğal olaylar tahdidi olarak değil örnek verilerek sayılmıştır. Dolayısıyla olayın tamamıyla tacirin iradesi dışında gerçekleşmesi gerekmektedir. Doğal afetlerin tamamının zayi olma kapsamında değerlendirilmesi ve tacirin bundan dolayı herhangi bir hukuki veya cezai sorumluluğunun doğmayacağı ifade edilmektedir. Burada tacirin sorumluluktan kurtulabilmesi için önemli husus; tacirin ticari defter ve belgeleri saklamada kusurlu olmamasıdır. Bunun için de basiretli bir iş adamının öngörebileceği

bütün tedbirleri almış olması, ancak buna rağmen defter ve belgelerin ziyanını engelleyememiş olması gerekmektedir¹⁷¹.

2. Elektronik Ticari Defterlerin Zayi

Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu on beş gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır (EDGT, m.7/a).”

B. ZAYİ BELGESİNİN ALINMASI

Zayi belgesinin alınması bazı şartlara bağlanmıştır. Bunlar¹⁷²;

- ✓ Zayi belgesi talep eden kişinin tacir olması gerekmektedir
- ✓ Zayi edilen defter ve belgeler kullanılmış olmalıdır
- ✓ Defter ve belgeler mücbir sebep sonucu zayi olmalıdır
- ✓ Defter ve belgeler saklama süresi içinde zayi olmalıdır
- ✓ Zayi belgesi için başvuru hak düşürücü sürede yapılmalıdır

Zayi belgesinin alınmasındaki usul hukuku incelendiğinde ise;

- ✓ Görevli ve yetkili mahkemeye başvuru
- ✓ İlgili kişinin talepte bulunması
- ✓ Zayi belgesi almanın nizasız kaza işi olması
- ✓ Re’sen araştırma ilkesi ve delillerin toplanması

Yapılan inceleme sonucunda hakim, zayi belgesinin alınması için gerekli tüm koşullarının gerçekleştiğine kanaat getirilirse, bu durumda zayi olan defterlerin hangi yıllara ait olduğu belirtilerek bir zayi belgesi verilir. Mahkeme bu kararı her kararında olduğu gibi gerekçeli vermek zorundadır. Mahkemenin olumsuz karar vermesi durumunda ise, mahkeme yine gerekçeli olarak red kararı vermelidir. Zayi belgesi

¹⁷¹ Polat, a.g.e., s.31;”

¹⁷² Oruç Hami Şener, Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyan, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları, *DEÜHFD*, C. 6, S. 1, Yıl: 2004, s. 264.

talebinde mahkemenin olumlu karar vermesinde doğal olarak temyize gidilmeyecektir. Ancak, red kararında temyiz yolu açıktır.

Ticari defter ve belgelerin zıyaı durumunda, zayi belgesi alınması veya alınmamasının çeşitli hukuki sonuçları bulunmaktadır; “Vergi Usul Kanunu Açısından zayi belgesinin alınması mücbir sebebi ispat edici bir durumdur”;

Vergi Usul Kanunu’nda mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebeplerden kaynaklı, defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir”

Zayi belgesi alan ve bunu inceleme elemanına ibraz eden mükellefe VUK 352/I, b. 2 gereğince usulsüzlük cezası kesilemeyeceği gibi, VUK 359/a-2 gereğince, kaçakçılık suçu da isnat edilememektedir (VUK. m.373). Ancak buradaki önemli husus, defterler için zayi belgesi alınmış olması, dönem kazancının resen takdirine engel teşkil etmeyecektir. “VUK 30/II, b. 3 gereğince; zayi belgesiyle ispatlansa bile defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilememesi, resen matrah takdiri ve vergi tarhına neden olmaktadır.

TTK açısından; ticari defter ve belgeler için alınan zayi belgesi, ispat hukuku bakımından önemli hüküm ve sonuçlar doğurmaktadır. Zayi belgesinin alınmasıyla defter saklanmaması nedeniyle ortaya çıkan sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Çünkü bu durumda sorumluluğun önemli bir şartı olan illiyet bağı kesilmiş olmaktadır.

**Zayi Olan Defter ve Belgeler İçin Ticaret Mahkemesinden
Zayi Belgesi Talebine İlişkin Dilekçe Örneği**

..... ASLİYE TİCARET MAHKEMESİNE

DAVACI _____ :

Adres _____ :

DAVALI _____ : Hasımsız

KONU _____ : Zayi belgesi verilmesi talebidir.

ACIKLAMALAR _____ :

Tarafıma ait adresindeki isimli,ticaret sicil no. lu ticari işletmem, tarihinde yaşanan sel felaketi/yangın/su baskını/deprem/vs. nedeniyle işletmem tamamen sular altında kalmış/yıkılmış/yanmıştır. Söz konusu felaket nedeniyle Ticari işletmemde bulunan tüm ticari defterlerim, faturalarım, vergiye esas belgelerim ve sair her türlü belge ve evraklarım zayi olduğundan TTK madde 82, (7) numaralı fıkra uyarınca Mahkemenizden, yılı ve geçmiş yıllara ait tüm defter, fatura ve sair belgelerimin zayi olduğuna dair tarafıma zayi belgesi verilmesini talep etme zarureti hasıl olmuştur.

(Burada gerçek durum ne ise onu belirten açıklamalara yer verilmelidir. Gerekliğinde ilgili tutanak, bilgi ve belgelere referans verilmelidir.)

HUKUKİ SEBEPLER _____ : TTK. Md.82 ve sair mevzuat hükümleri

HUKUKİ DELİLLER _____ : Kanuni ve takdiri her türlü delil

NETİCE-İ TALEP _____ : Yukarıda arz ve izah olunan sebeplerden ötürü; ... yılı ve geçmiş yıllara ait tüm defter, fatura ve sair belgelerimin zayi olduğuna dair tarafıma zayi belgesi verilmesi ile gereğini saygılarımla arz ve talep ederim.

EKLER _____ :

- i. Hasar Tespit Tutanağı/veya ilgili diğer tutanaklar
- ii. Bozulmuş, hasar görmüş/yanmış/çalınmış evrak – defter
- iii. Şirketi temsile dair imza sirküsü. (Şirketler için)

Tarih

Davacı (Şirketse Yetkilisi) İmza

VI. HUKUK YARGILAMASINDA VE VERGİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ

A. HUKUK YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ

Ticari davaları da kapsayan hukuk yargılamasında, deliller takdiri delil ve kesin delil şeklinde ikiye ayrılır. Koşulları ve hükümleri kanunun belirlediği ve bu koşulların mevcut olması halinde hakimin bağlı olduğu ve takdir yetkisine sahip olmadığı delillere kesin delil denir. İkrar, senet, belge, kesin hüküm ve yemin kesin delil iken, tanık, bilirkişi, keşif, özel hüküm sebepleri takdiri delil grubunda yer alır. Bir konuda kesin delil varsa hakim o olayın doğruluğunu kabul etmek zorundadır¹⁷³. Ancak vergi yargılamasında kesin delil ve takdiri delil yarımı bulunmamaktadır. Çünkü vergi yargılamasında maddi gerçek araştırılır. Bu nedenle, maddi gerçeği ortaya koyacak her şey delil olarak kabul edilir. Buna da delil serbestliği ilkesi denir. Bu kapsamda, ticari defterler de bir delil olarak kabul edilir.

Ticari defterlerin delil niteliğinin iki açıdan tartışılması gerekmektedir. Birincisi; ticari defterlerin tanık anlatımları ve bilirkişi raporları gibi takdiri delil mi, yoksa senet gibi kesin delil mi olduğudur. İkinci husus ise; ticari defterlerin sahibinin lehine veya aleyhine kullanılma durumudur.

Ticari defterlerin delil niteliğine haiz olması, “mülye 6272 sayılı TTK’nın 82. ile 86. maddeleri arasında düzenlenmişti.” Ancak, “6102 Sayılı TTK’nın hazırlık çalışmalarında Adalet Komisyonu ve Kanun Tasarısını hazırlayan bilim komisyonu, ticari defterlerle ispat usulü düzenlemelerinin TTK’da yer almaması gerektiğine karar vermiştir. Adalet Bakanlığı TTK Tasarısı Genel Gerekçe No:10’da *ticari defterlerin delil olma niteliğinin pek çok ülkenin ticaret kanununda yer almaması ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmaması* gerekçe gösterilerek ticari defterlerin delil olma niteliğine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir. *Ticari defterler, doğal olarak, mahkemenin takdirine bağlı delil olma niteliklerinin korumaktadır* şeklindeki açıklamayla da kesin delil olmaktan çıkarılmış ve takdiri delil olarak kabul edilmiştir.” Fakat bu gerekçe hukuk sistemimizle bağdaşmamaktadır. Zira model alınan modern kanunlarda senetle ispat mecburiyeti gibi katı ispat koşulları bulunmamaktadır. Bu hukuk sistemlerinde, taraflara senede karşı tanıkla dahi ispat olanağı tanınmıştır. Ancak Türk

¹⁷³ Yüce, Vergi Dava Rehberi, s.274.

hukuk sisteminde senetle veya kesin deliller ile ispat mümkündür. Bu nedenle Türk Hukuk sisteminde ticari defterlerin delil niteliğinin ortadan kaldırılması için öncelikle senetle ispat mecburiyetini kaldırmak gerekmektedir. Aksi takdirde uygulamada hak kayıpları ve sıkıntılar ortaya çıkacaktır¹⁷⁴.

Türk Ticaret Kanunu hazırlanırken baz alınan İtalyan ticaret kanunda, benzer hükümler yer almadığı gerekçesiyle ticari defterlerin delil niteliğine ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. Bu nedenle bu konuda usul kanunu olan HMK'daki düzenlemelerle yetinilmiştir. HMK'da düzenlenen ticari defterlerle ispata ilişkin kurallar, senetle ispatın geçerli olduğu ticaret kanunundaki katılığı bir nebze olsun yumuşatmıştır¹⁷⁵

HMK 222. maddesinde ticari defterlerin delil niteliğinden bahsedilirken, Mülga 6762 Sayılı TTK'nın 82. maddesinin kenar yan başlığında olduğu gibi kesin (kati) delil den açıkça bahsedilmemiştir. İlgili maddeye göre, *mahkeme, ticarî davalarda tarafların ticarî defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir. Ticarî defterlerin, ticarî davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usûlüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. Belirtilen bu şartlara uygun olarak tutulan ticarî defter kayıtlarının sahibinin lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticarî defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir.*

Doktrinde bazı yazarlar tarafından ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin; senetle ispat kuralını yumuşatması, geniş uygulama alanının olması ve söz konusu hükümlerin yürürlükten kaldırılması halinde önemli bir boşluk olacağı sebebiyle 6100 sayılı HMK' da muhafaza edilmesinin, kanun yapma tekniği açısından da yerinde bir düzenleme olduğu görüşünü savunan yazarlar bulunmaktadır¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Polat, a.g.e., ss. 68-69.

¹⁷⁵ Yılmaz, a.g.e., s.1111; Abdurrahim Karşlı, *Medeni Muhakeme Hukuku*, 6100 Sayılı HMK Hükümlerine Göre Yargıtay Kararları İşlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İstanbul, 2012, s. 618.

¹⁷⁶ Ali Cem Budak, *Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara 2014, s.518; Yılmaz, a.g.e., s.1152; Levent Börü, İlker Koçyiğit, *Ticari Dava*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.625; Müjgân Tunç Yücel, HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerle İspata İlişkin Bazı Sorunlar, *MİHDER- C. 9, S. 25*, 2013/2, s.116.

Yine ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin 6102 sayılı TTK yerine 6100 sayılı HMK' da düzenlenmesinin, ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmadığı, yargılamayı geciktirmekten başka bir anlam taşımadığı ve bu düzenleme yapılırken özenli davranılmadığı görüşünde olan yazarlar da mevcuttur¹⁷⁷.

B. VERGİ YARGILAMASINDA TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ

Vergi Hukuku kamu yararı ile şahsi menfaatlerin çatışmalarından doğan ihtilafların düzenlendiği bir alan olduğundan doğal olarak vergi hukuku açısından tutulması zorunlu kılınan defterlerin mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler lehine bir delil olarak kabul edilmesi, ya da bu yönde düzenlemeler getirilmesi söz konusu değildir. Vergi hukukunda defterler, esas itibarıyla vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin belgelendirilmesi amacıyla tutulmaktadır. Bu nedenle de vergi hukukunda, vergi idaresiyle mükellef ihtilaflarında sınırlı olarak defterlere müracaat gereği doğmaktadır.

Ancak V.U.K.'nun 171/5. maddesinde mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek defter tutma amaçları arasında yer almaktadır.” Görüldüğü üzere, bir mükellefin tutmuş bulunduğu defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılabilir. Ne var ki, burada lehdar durumunda olan, yani, söz konusu defterlerin üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılmasından yararlanan taraf, başka bir mükellef değil, devlettir. Bu nedenle, vergi hukukunda, defterlerin, mükelleflerin ticari alacaklarıyla ilgili olmak üzere, sahipleri lehine delil olarak kullanılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü, delil serbestisi ilkesi geçerli olduğundan delillere ilişkin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. VUK. 3. maddesindeki “*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.*” ifadesi ile bu durum hüküm altına alınmıştır. Bu göre, yemin delil olarak kabul edilmemekte, tanık ifadeleri ise belli şartlar dahilinde delil olarak

¹⁷⁷ Karahan, a.g.e., s.283 ; Kendigelen, Abuzer, Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, Değişiklikler İşlenmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, İstanbul 2012, s. 79.

kabul edilmektedir. Dolayısıyla bunlar dışında kalan vergiyi doğuran olayla ilgili maddi gerçekliğe ulaşmada bir vasıta olarak kullanılan herşey delil olarak kullanılabilir. Vergi hukuku açısından tutulan defterler, sahipleri lehine ve aleyhine delil olma vasfına haizdirler. Ancak, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendileri lehine delil olabilmeleri, yani beyan etmiş oldukları gelirlerinin doğru olduğunun kabul edilebilmesi için, defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir deyişle ihticaca salih bulunması gerekmektedir. Ancak defterler ihticaca salih bulunmasalar dahi sahipleri aleyhine delil olma niteliğine haizdirler.

Vergilemede serbest delil sisteminin kabul edildiği belirtilerek, zarar ettiğini ileri süren davacının gelir tablosunu ve bilançosunu delil olarak dava dilekçesine eklemesini değerlendirmesinde; **sözü edilen gelir tablosu ve bilançonun hukuken itibar edilebilecek maddi delil niteliğinde sayılabilmesi için, defter ve belgelerin ihticaca salih olması ve defter kayıtlarının, gelir tablosu ve bilançoyu doğrulaması** durumunda delil olarak kabul edilebileceğini belirttiikten sonra, Vergi mahkemesince, davacı şirketin defterlerinin tasdikli olup olmadığı, belgelerinin anlaşmalı matbaada bastırılıp bastırılmadığı, Vergi Usul Kanununda tutulması öngörülen defterlerin belirtilen kayıt nizamına uygun şekilde uyulup tutulmadığı, düzenlenen belgelerin kayıt niteliğine haiz olup olmadıkları hususları tespit edilerek ve bilanço ve gelir tablosundaki kayıtların defterlerle uyumu yönünden de inceleme yapılmak suretiyle oluşacak sonuca göre karar vermesi” gerektiğini belirtilerek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur (Danıştay 3. Dairesi 27.12.2004 T. 2004/3410 E. 2004/2033 K.)

VII. TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMASI İÇİN GEREKEN ŞARTLAR

Ticari defterlerin delil olabilmesi için taşınması gereken şartlar HMK 222. maddede düzenlenmiştir. HMK, madde 222/2’deki “*Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.*” hükmü ticari defterlerin hem sahibi lehine hem de sahibi aleyhine delil oluşturmasını düzenliyor gibi bir intiba yaratmaktadır. Ancak, HMK, madde 222/3’de “*İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun*

olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir.” hükmüyle, 2. fıkıada belirtilen şartların tek başına sahibi lehine delil teşkil etmeyeceği belirtilmektedir.

Dolayısıyla ticari defterlerin delil olarak kabul edilmesi için taşınması gereken şartları, ticari defterlerin sahipleri lehine ve sahipleri aleyhine delil olma şartları olarak incelemek kanaatimizce daha uygun olacaktır.

A. TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ LEHİNE DELİL OLMASI

Ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için gereken şartlar şu şekildedir:

1. Tarafların Defter Tutma Yükümlülüğüne Tabi Olması

TTK 18/1. maddesindeki; “*Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür*”. hükmüyle ticari defter tutmayı tacir olmanın gerekliliği olarak belirlemiştir. Bu şart usul hukukunda hâkim olan ilkelerden silahların eşitliği veya iddia ve savunmada eşitlik ya da tarafların eşitliği prensibinin de bir gereğidir¹⁷⁸.

“*Ticari defterlerin delil olabilmesi için iki tarafında tacir olması yani iki tarafında defter tutma yükümlülüğü bulunması gerekir. Bir tacire tacir olmayan bir şahsa karşı iddiasının ticari defterleriyle ispat imkânı tanındığı halde diğer tarafın aynı imkândan yoksun bırakılması iddia ve savunmada eşitlik ilkesine aykırı alacağından ticari defterlerin tacirler arasında delil olabileceği kabul edilmiştir. Taraflardan birinin tacir sıfatı bulunmaması halinde defterler lehe delil olamaz (3. HD, 15.4.2002, E. 2002/3622, K. 2002/3911).*”

“*Davacı satılan mobilyaların taksitle ödenecek olan borcundan on üç bin lira için senet aldığına göre davalı ile aralarında senetsiz borç ilişkisi kuracak kadar yakınlık ve itimat olmadığı anlaşılmaktadır. O halde satış bedelinden senetsiz 12 bin lira daha*

¹⁷⁸ Topal, a.g.t., s.112.

alacaklı olduğunu tanıkla kanıtlayamaz. Kaldı ki davacının gösterdiği tanıklar davacının işçisi ve iş yaptığı kimseler olup davalı tanıklarının ikna edici beyanlarına üstün tutulacak bir niteliği de yoktur. Öte yandan davalı tacir olmadığı için Türk Ticaret Kanununun 82. maddesi hükmünce davacının ticari defter ve kayıtları da olayda davacı yararına delil olamaz (3Y.13.H.D. 13.03.1980 T., 1980/1245 E., 1980/1662 K.)”.

“...TTK 82.maddesi gereğince, kural olarak ticari defterler tacirler arasında çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak kabul olunur. (Y.13.H.D. 26.04.2002 T., 2002/2710 E., 2002/4688 K)”.

2. Ticari Defterlerin Eksiksiz ve Usulüne Uygun Olarak Tutulması

Ticari defterlerin usulüne uygun olarak tutulmuş olması TTK’ da ticari defter tutulmasına ilişkin maddelere, 213 sayılı VUK’ na ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulması gerektiği ifade edilmektedir¹⁷⁹.

6102 sayılı Kanun’a göre tutulması gerekli defterler, TTK m. 64/3’de öngörülen yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile TTK m. 64/4’de belirtilen ve işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile birlikte, TTK m. 64/5’de yapılan atıf nedeniyle VUK’ da belirtilen defterlerdir.

“Ticari defterlerin sahibinin lehine delil olabilmesi için yasaya uygun olarak tutulmaları şarttır. Yevmiye defterinin yasaya uygun tutulmuş sayılabilmesi için ise, yılsonu tasdikinin bulunması gerekir. Hükme dayanak yapılan bilirkişi raporunda her iki tarafa ait ticari defterlerinin açılış tasdikinin bulunduğu açıklanmış, kapanış tasdikine tabi defterler yılsonu onaylarının yapıp yapılmadığına ise değinilmemiştir. Bu itibarla, mahkemece öncelikle bilirkişiden bu hususta ek rapor alınmak ve alınacak bu rapora göre davacı taraf defterlerinin davacılar lehine delil olarak kabul edilip edilmeyeceği üzerinde durulması gerekir. (Y.11.H.D. 17.06.1991 T., 1990/2463 E., 1991/4110 K.)”

¹⁷⁹ Rıza Ayhan, Mehmet Özdamar, Hayrettin Çağlar, *Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar*, Yetkin Yayınevi 8. Baskı, Ankara 2015, s.418.

Davacının mahkemeye ibraz ettiği, kapanış tasdiki olmayan kısaca usulüne uygun tutulmamış ticari defterleri lehe delil olamaz. Bu durumda, davanın reddi gerekir. (Y.21.H.D. 16.09.2008 T., 2007/17500 E., 2008/9405 K.)”

Davacı yan faturaya dayalı mal satımından doğan bakiye alacağın tahsili istemiyle giriştiği icra takibine vaki itirazın iptalini talep etmektedir. Davacı-alacaklının ticari defterlerinin noter kapanış tasdiklerinin bulunmadığı hükme esas alınan bilirkişi raporu içeriği ile sabittir. Bu durumda davacının ticari defterlerinin lehine delil teşkil etmeyeceği açıktır. Anılan raporda davacı aleyhine delil teşkil eden defterlerinde-TL. ve ...-TL. <kasadan> kayıtlı alacak kalemlerinin gösterilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Açıklanan bu yönler gözetildiğine hükme esas alınan bilirkişi raporu yeterli olmadığı gibi, Yargıtay denetimine de elverişli değildir. Yapılması gereken iş, üç kişilik bilirkişi heyetinden yeniden usulüne uygun ve Yargıtay denetimine elverişli rapor alınıp, varılacak uygun sonuca göre bir karar verilmesinden ibarettir. (Y.19.H.D. 03.03.2011 T., 2011/594 E., 2011/2859 K)”

3. Uyuşmazlık Konusunun Tarafların Ticari İşletmesiyle İlgili Olması

Uyuşmazlık konusunun tarafların ticari işletmesiyle ilgili olması yani konunun ticari bir işlem olması gerekmektedir. TTK 3. maddede ticari iş kavramı “*bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir*” şeklinde ifade edilmektedir.”

HMK 222. maddesinde de ticari defterlerle ispat açısından uyuşmazlığın tarafların ticari işletmesiyle ilgili bir husustan kaynaklanması gerektiği konusuna değinilmemiş ancak, defterlere kaydedilen işlemler ticari işlemlerle ilgili olduğundan, ticari davalar da ticari işlemlerden kaynaklanmakta dolayısıyla da tacirler ticari defterlerini delil olarak gösterilmektedir¹⁸⁰.

¹⁸⁰ “Polat, a.g.e., s.74.”

4. Ticari Defterlerdeki Kayıtların Birbirini Doğrular Nitelikte Olması

HMK m. 222/2'ye göre, “Bir tacirin ticari defterlerinin kendisi lehine delil teşkil edebilmesi için tutulan bütün defterlerdeki kayıtların birbirini doğrulaması gerekir. Kayıtlar arasında çelişki olmamalı yani uyumsuzluk konusu işle ilgili defterlere geçirilen "tüm kayıtların birbirini doğrulaması gerekmektedir"¹⁸¹.” Yargı kararlarında bu husus şu şekilde düzenlenmiştir;

Ticari işlerden dolayı tacir olan kimseler arasında çıkan uyumsuzluklarda ticari defterlerinin delil olarak kabul edilebilmesi için, tasdike tabi olan defterlerin tasdik edilmiş olması, bir tacirin tuttuğu bütün defterlerin de birbirini teyit etmesi gerekir. Aksi takdirde defterler lehe delil olmaktan çıkar, ancak tacirin aleyhine düştüğü kayıtlar delil sayılabilir. Bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda, davacı tarafın sadece yevmiye defteri ibraz ettiği, diğer defterlerini ibraz etmediğinden, yevmiye defterlerindeki kayıtların lehine delil teşkil etmeyeceği, davalı tarafın da tutması gerekli defterlerde kapanış tasdikleri yasal sürede yapılmadığından lehine delil teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre ticari şirket olan davacı, bütün delillerini ibraz etmediğinden kayıtlar bütün defterlerle doğrulanmadığından, yine ticari şirket olan davalı da defterlerinin tasdikini yasal sürede yapmadığından, her iki tarafın defterleri lehe delil olarak kabul edilemez¹⁸².

Davacı tarafından delil olarak dayanılan ticari defter ve kayıtlara ilişkin alınan bilirkişi raporu ve ek raporundan, davacının ticari defterlerinin açılış ve kapanış tasdiklerinin mevcut olmayıp usulüne uygun tutulmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca mali müşavir bilirkişi raporu ve ek raporunda cari hesaplarındaki borç bakiyesinin davalı şirkete ait olduğunun davacı defterlerinden tespitinin mümkün olmadığı belirtmiştir. Bu durumda mahkemece davacı tarafça takip dayanağı faturalardaki işlerin yapılıp teslim edildiği kanıtlanamadığı, davacının ticari defterlerinin eksiksiz ve usulüne uygun tutulmamış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamamış olması sebebiyle, 6100 sayılı HMK' nın 222/2-3 maddeleri gereğince davacının lehine delil olamayacağı gibi bu haliyle dahi alacağın varlığını ispata yeterli olmadığı anlaşıldığından ispat edilemeyen davanın reddine, kabul şekli itibariyle de ...kararın bozulması uygun görülmüştür.

¹⁸¹ “Polat, a.g.e., s.79.”

¹⁸² “Polat, a.g.e., s.76.”

şeklinde hüküm tesis ederek, birbirlerini doğrulamayan ticari defterlerin, sahibi lehine delil olamayacağını belirtmiştir (Yargıtay 15. HD, 23.10.2015 T, E. 2015/1270, K. 2015/5298).

Tacirler arasında ticari iş sayılan işlemlerden dolayı ticari defterlerin delil olma koşulları çerçevesinde, somut olayda defterler kanuna uygun olarak tutulmadığı gibi defterlerdeki kayıtlarda birbirini doğrulamamaktadır. Bu sebeple sırf davacı defterlerindeki kayıtlar esas alınarak hüküm kurulması isabetsizdir (Y.19.H.D. T: 28.05.1993., E. 1992/6018., K: 1993/4084).

Davalı, davacıdan mal aldığını kabul etmiş ve mal bedelini ödediği hususunda kendi defterlerini delil göstermiştir. Davacı da mal bedelinin ödenmediğini ispat için defterlerini delil tutmuştur. Usulüne uygun olarak tutulan her iki tarafın defterlerinin birbirine aykırı kayıtları ihtiva ettiğinden TTK. nun 85 inci maddesi gereğince taraflar için defter kayıtları delil değerini kaybeder (TD. 17.5.1968, E. 2917, K. 2998)”.

Davacı tarafından delil olarak dayanılan ticari defter ve kayıtlara ilişkin alınan bilirkişi raporu ve ek raporundan, davacının ticari defterlerinin açılış ve kapanış tasdiklerinin mevcut olmayıp usulüne uygun tutulmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca mali müşavir bilirkişi raporu ve ek raporunda cari hesaplarındaki borç bakiyesinin davalı şirkete ait olduğunun davacı defterlerinden tespitinin mümkün olmadığı belirtmiştir. Bu durumda mahkemece davacı tarafça takip dayanağı faturalardaki işlerin yapılıp teslim edildiği kanıtlanamadığı, davacının ticari defterlerinin eksiksiz ve usulüne uygun tutulmamış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamamış olması sebebiyle, 6100 sayılı HMK’ nın 222/2-3 maddeleri gereğince davacının lehine delil olamayacağı gibi bu haliyle dahi alacağın varlığını ispata yeterli olmadığı anlaşıldığından ispat edilemeyen davanın reddine, kabul şekli itibariyle dekararın bozulması uygun görülmüştür (15. HD, 23.10.2015 tarihli, E. 2015/1270, K. 2015/5298)”

5. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Yaptırılmış Olması

Daha öncede belirtildiği üzere “fiziki ortamda tutulan; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile TTK m. 64/4’de sayılan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin açılış onaylarının kuruluş

sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır (TTK m. 64/3)”.

Davacının mahkemeye ibraz ettiği, kapanış tasdiki olmayan kısaca usulüne uygun tutulmamış ticari defterleri lehe delil olamaz. Bu durumda, davanın reddi gerekir (Y.19.H.D. 03.03.2011 T., 2011/594 E., 2011/2859 K)”.

Ticari defterlerin sahibinin lehine delil olabilmesi için yasaya uygun olarak tutulmaları şarttır. Yevmiye defterinin yasaya uygun tutulmuş sayılabilmesi için ise, yılsonu tasdikinin bulunması gerekir. Hükme dayanak yapılan bilirkişi raporunda her iki tarafa ait ticari defterlerinin açılış tasdikinin bulunduğu açıklanmış, kapanış tasdikine tabi defterler yılsonu onaylarının yapıp yapılmadığına ise değinilmemiştir. Bu itibarla, mahkemece öncelikle bilirkişiden bu hususta ek rapor alınmak ve alınacak bu rapora göre davacı taraf defterlerinin davacılar lehine delil olarak kabul edilip edilmeyeceği üzerinde durulması gerekir (Y.11.H.D. 17.06.1991 T., 1990/2463 E., 1991/4110 K)”.

6. Ticari Defterlerle İleri sürülen İddiaları Karşı Tarafın Ticari Defter Kayıtları veya Diğer Kesin Delillerle Çürütememiş Olması

HMK 222/3. maddesine göre “*Ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için karşı taraf ticari defterleri ile aksini ispat edememiş olmalıdır*”.

Bir kişinin kendi lehine yazdığı hususların başkası aleyhine delil olamayacağı kuralı gereği bir tacirin, HMK 222/3. madde uyarınca tuttuğu defterleri delil olarak kullanabilmesi için, diğer tarafın da ilgili husularda ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması, kayıt içermemesi ya da tacirin ticari defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlamamış olması gerekir¹⁸³.

Davalı irsaliyelerdeki imzaların kendisine veya adamlarına ait olmadığını ve iddia edildiği kadar mal almadığını, kaldı ki faturaların da kendisine gönderilmediğini ileri sürmüş ve defter tetkikatı sonucunda uyumsuzluk konusu mallara ait kayıtların davalının defterlerinde mevcut olmadığı tespit edilmiş bulunmasına göre davacı defter

¹⁸³ Topal, a.g.t., s.131.

kayıtlarının kendisi lehine delil olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır (Y.11.H.D. 01.04.1987 T. 1987/36 E., 1987/1914 K).

Dava, ticari satış nedeniyle davacı alacağının tahsili için girişilen takibe itirazın iptali davasıdır. Fatura tek başına alacağın kanıtı değildir. Fatura düzenlenmesi tek başına mal teslimini kanıtlamaz. Ayrıca tek yanlı olarak düzenlenen faturanın faturayı düzenleyen kendi defterlerine kayıt edilmiş olması da alacağının varlığını ispatlamaz. Karşı yanın faturaya itirazında, dayanağı temel ilişkinin ve fatura içeriği malın karşı yana tesliminin kanıtlanması gerekir. Somut olayda her iki tarafın tacir olması nedeniyle tutmakla yükümlü oldukları defterler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmış, düzenlenen raporda, davacının düzenlediği tüm faturaların davalı defterlerinde kayıtlı olduğu, taraf defterleri arasındaki uyumsuzluğun, davalının davacı adına düzenlediği davacı defterinde kaydı olmayan, davalı defterlerinde mevcut olan 18.07.2013 tarih, A...No.lu 264.816,19 TL tutarlı fatura yönünde olduğu belirlenmiştir. Bu durumda mahkemece yukarıda açıklanan hususlar göz önünde tutularak davalının düzenlediği fatura içeriği malı davacıya teslim ettiğini usulüne uygun delillerle kanıtlama yükümü dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekirken yanılığılı gerekçeyle karar verilmiş olduğundan hükmün davacı yararına bozulması gerekmiştir” (19. HD, E. 2015/400, K. 2015/16681)”.

B. TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI

1. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Bulunmaması

HMK 222/4’te Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur. hükmüyle ticari defterlerin sahibi aleyhlerine delil olabilecekleri belirtilmiştir”.

İspat kendi ticari defter ve kayıtlarına dayanan kişinin ispat etmeye çalıştığı vakıa veya olguya ilişkin olarak defterde herhangi bir kayıt bulunmuyorsa bu durumda yine ticari defter ve kayıtlar sahibi aleyhine delil niteliğini haizdir¹⁸⁴.

Davacı tarafça ticari defterleri delil olarak dayanılmış ve mahkemece davacının ticari defterleri kısmen lehine delil olarak kabul edilmiş ise de; 6100 Sayılı HMK’nın 222/2 maddesi gereğince ticari defterlerin delil olarak kabul edilebilmesi için kanuna

¹⁸⁴ “Polat, a.g.e., s.86.”

göre eksiksiz ve usulüne uygun tutulmuş, açılış ve kapanış onaylarının yaptırılması zorunlu olup, 2010 yılı yevmiye defter kapanıştasdiki bulunmadığı gibi, HMK'nın 222/3. maddesi koşulları da gerçekleşmediğinden davacının defterlerinin tek başına lehine delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Y.15. H.D., E. 2018/557, K. 2019/684, T. 19.2.2019)

Taraflar tacir olup, defterlerini usulüne uygun olarak tuttukları, ancak her iki tarafın ticari defterlerinde kapanış onayının bulunmadığı, ayrıca taraflar arasındaki sözleşmede birim fiyat olarak 6.15 TL kararlaştırılmışsa da, dava konusu faturalar 7.33 TL birim fiyat üzerinden düzenlenmiş ve davalı bu faturalara itiraz etmeyip kendi defterlerine işlemiştir. Bu durumda davalının, dava konusu edilen faturalarda gösterilen birim fiyatı ve fatura toplamlarını benimsediğinin kabulü gerekir. Yukarıda açıklandığı üzere, açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları sahibi aleyhine delil olur, kuralı gereğince davalının defterlerinde kayıtlı bulunan uyumsuzluk konusu faturaların aleyhine delil olacağının kabulü gerekir” (Yargıtay HGK., E. 2012/400, K. 2012/581).

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 28.03.2012 tarih ve 2011/11-862 Esas, 2012/51 Karar sayılı ilamında da belirtildiği üzere; 6100 sayılı HMK' nın 219. (1086 sayılı HUMK' nın 326.) maddesine göre her iki taraf kendi ellerindeki vesikaları (belgeleri) mahkemeye ibraz etmek zorundadır. Bir davada ispat yükü kendisine ait olan tarafın, başka delillerle birlikte karşı tarafın ticari defterlerine dayandığı, diğer anlatımla, delillerini karşı tarafın ticari defterlerine hasretmediği, dolayısıyla da, uyumsuzluğa 6100 sayılı HMK' nın 222/5. (6762 sayılı TTK' nın 83/2.) maddesindeki özel hükümün uygulanamayacağı durumlarda; karşı tarafın kendi defterlerini mahkemeye ibraz etmesi ya da bundan kaçınmasına bağlanmasına gereken hukuksal sonuçlar, HMK' nın 220. (HUMK m. 330.) maddesindeki genel düzenlemelere tâbidir. HMK' nın 220. (HUMK' nın 332.) maddesi, bir tarafın, mahkemece kendisine verilen süre içerisinde ilgili belgeyi ibraz etmemesi halinde, mahkemenin, o tarafın maksadını gözeterek, diğer tarafın o belgeye ilişkin açıklamasını kabul edebileceğini öngörmektedir. Önemle vurgulanmalıdır ki; HMK' nın 220. (HUMK' nın 332.) maddesindeki bu hüküm, taraflardan birinin delillerini salt karşı tarafın ticari defterlerine hasretmediği hallerde, ticari defterlerin mahkemeye sunulması bakımından da uygulanır (Y. 23. HD, 08.12.2014 tarihli, E. 2014/10328, K. 2014/7923).

2. Başka Delillerle Birlikte Karşı Tarafın Ticari Defterlerine Dayanılması

HMK m. 222/5 hükmüne göre karşı tarafın ticari defterinin içeriğini kabul eden tarafın tacir olması gerekmez. Dolayısıyla tacir niteliğine haiz olmasa dahi taraflardan biri mahkemede ticari defter ve kayıtların ibrazını isteyebilmektedir.

6100 Sayılı HMK.'un 222. maddesi uyarınca, "Karşı tarafa ait ticari defterlerin ibrazını isteyen taraf, bu defterlerdeki kayıtları kabul edeceğini belirtebilir. Bu durumda, karşı taraf ticari defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispatlamış sayılır. İbraz etmesi halinde ise, Mahkeme bu defterlerdeki kayıtlara göre hüküm tesis edecektir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre de Kanuna uygun olarak tutulmamış defterler sadece sahibi ve halefleri aleyhine kanıt olmaktadır. Bu tür defterler lehe kanıt olamamaktadır (Y.9.H.D., E. 2018/6193, K. 2018/14879, T. 5.7.2018).

Defterin delil olarak kullanılabilmesi için, istenmesi halinde mahkemeye ibrazı zorunludur. Aksi takdirde delil olarak kullanılması mümkün değildir." Nitekim Yargıtay kararında bu husus açık bir şekilde ifade edilmiştir. Söz konusu kararda; "Dava, menfi tespit davasıdır. Faturanın defterde kayıtlı olması hizmetin verildiğine karine teşkil eder. Davalı taraf, dava konusu hizmete ilişkin faturaların davacı defterlerinde kayıtlı olduğunu iddia etmiş ve kendi defterleri incelendiğinde bu faturaların davalı defterlerinde usulüne uygun kayıtlı olduğu anlaşılmıştır. Mahkemece davacıya ticari kayıtlarını ibraz etmesi için kesin süre verildiği halde davacı ticari defterlerini ibrazdan kaçınmıştır. Bu durumda HMK 222/5 maddesi gereğince defter ibrazından kaçınıldığında ibrazı talep eden tarafın iddiasını ispat etmiş sayılacağı hususu, usulüne uygun olarak tutulmuş delil olma özelliği olan davalı defterleri ve yapılan kısmi ödeme de gözönünde bulundurularak davanın reddine karar verilmesi gerekirken yanılığılı gerekçeyle mahkemece yazılı şekilde davanın kabulüne karar verilmesi doğru görülmemiş, hükmün bu nedenle bozulması gerekmiştir...(Y.23.H.D.,E.2016/4038,K.2019/139T. 17.1.2019).

Olayda davacı, davalı şirketin ticari defterlerine dayanmış olup bu defterlerin kanuna uygun olarak tutulmadığı anlaşılmaktadır. 1965 yılı ticari defterlerinde davalı şirketin davacıdan ...-lira aldığı sabittir. 1965 ve 1966 yılı defterlerinde her ne kadar bu paranın ödendiği yazılı ise de, defterler kanuna uygun olarak tutulmadığından, paranın ödendiği hususundaki kayıtlar sahibi lehine delil sayılamazlar (Y.HGK. 22.11.1974 T.1973/309 E., 1974/1249 K.).

Davacılar vekili 30.05.1977 tarihli dilekçesi ile ödendiği iddia olunan bedel bakımından delil olarak davalıların ticari defterlerine dayanmış bulunmaktadır. Davalının ticari defterlerini inceleyebilmesi için davacıların tacir olması şart değildir. Tacir olmayan bir kimse iddiasını ispat zımında her zaman tacir olan hasmının ticari defterlerine dayanabilir (Y.11.H.D. 17.11.1977 T., 1997/5146 E., 1997/4782 T).

Uyuşmazlık zamanaşımına uğramış çekten kaynaklanmaktadır. Davacı yan temel ilişkiye dayandığından ispat külfeti kendisinde olup alacağını her türlü delille kanıtlayabilecektir. Davacı dosyaya sunduğu delil listesinde tarafların ticari defterlerine dayanmıştır. Davalı da davacının ticari defterlerinin incelemesini talep etmiştir. Defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etme olasılığı bulunduğu davacının ticari defter ve kayıtlarının da incelenmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken ... (Y.19.H.D. 14.03.2012 T. 2011/13166 E. 2012/4099 K.).

Davacı, davalıya mal satıp teslim ettiğini ancak bedelini almadığını iddia etmiş, davalı ise herhangi bir borcu bulunmadığını savunmuştur. Bu durumda mal satıp teslim ettiğini iddia eden davacının iddiasını yazılı delil ile ispat etmesi gereklidir. Her ne kadar mahkemece HMK'nun 222/5. Maddesini gerekçe gösterilerek yazılı şekilde hüküm kurulmuş ise de, somut olay bakımından anılan yasa hükmünün uygulama olanağı bulunmamaktadır. Zira HMK'nun 222/5. maddesi hükmü münhasıran davalı tarafın ticari defterlerindeki kaydın kabul edileceğinin davacı tarafça bildirilmesi halinde uygulanabilir. Olayımızda ise davacı, münhasıran davalının ticari defter kayıtlarına dayandığını belirtmemiştir. O halde mahkemece, ispat külfetinin davacıda olduğu ve davacının iddiasını yazılı delil ile kanıtlamak zorunda olduğu kuralı gözetilerek delil toplanıp, hep birlikte değerlendirmek suretiyle varılacak sonuç dairesinde bir karar verilmek üzere hükmün bozulması gerekmiştir (19. HD, T.27.09.2012, E.8562/13827K.).

3. Delilin Karşı Tarafın Ticari Defterlerine Hasredilmesi

Taraflardan biri mahkeme önünde karşı tarafın ticari defterlerinin içeriğini kabul edeceğini beyan etmesi durumunda, karşı tarafın ticari defterine hasretmiş olur¹⁸⁵.

¹⁸⁵ Polat, a.g.e., s.88.

Yargıtay başka bir kararında ise, “Davacının sunmuş olduğu ticari defterlerinin HMK'nın 222. maddesi uyarınca sahibi lehine delil vasfı bulunmadığından, davacının bu alacağının mevcudiyetini dayanak belgeler ile kanıtlaması gerektiğini bu konuda davacı tarafından hizmet çizelgesi cetvelleri delil olarak sunulmuş ise de hizmet çizelgesi cetvellerinin başlı başına fatura alacağını ispatlar bir delil olmadığı, bahse konu faturanın davalı şirkete tebliğ edildiğine dair herhangi bir belge sunulmadığı ve sahibi lehine delil niteliğinde bulunan davalı şirketin 2012 yılı ticari defterlerinde de kayıtlı bulunmayan03.2012 tarihli218,66 TL bedelli faturadan dolayı davacının alacaklı olduğunu ispat edemediği gerekçesiyle davanın reddine, kötü niyet tazminatı koşulları oluşmadığından davalı tarafın kötü niyet tazminatı talebinin reddine karar verilmiştir. (Y.23. H.D. E. 2016/1609, K. 2018/4887, T. 17.10.2018).

Davalı tarafın ticari defterlerinin usulüne uygun tutulmamış olması halinde dahi kendisi aleyhine delil teşkil edeceği, takip konusu fatura ticari defterlere işlenmese dahi taraflar arasındaki ticari ilişki veya borç olarak kayıt bulunması halinde bu hususun davalı aleyhine delil teşkil edeceği hususu gözetilerek taraflar arasındaki hukuki ilişkinin varlığının kabulünün gerekeceği açıktır. Hal böyle olunca mahkemece yapılması gereken; davacıya tüm delillerini hasretmek ve davalı tarafa, ticari defterlerini mahkemeye ibraz etmek üzere usulünce kesin süre verilerek, sonucuna göre yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda yapılacak değerlendirme ile karar vermektir... (Y.HGK. 28.03.2012 T., 2011/11-862 E., 2012/251 K.).

SONUÇ

Yargılamada esas olan ispat faaliyetini gerçekleştirmektir. İspat faaliyeti için başvurulmuş araçlara delil denir. Hukuk yargılamasında deliller, tadadi olarak sayılıp, kesin delil ve takdiri delil şeklinde gruplandırılmışken, ceza yargılaması ile vergi uyuşmazlıklarının da içinde yer aldığı idari yargılamada delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Bu nedenle, ticari defterlerin delil olma niteliği, ticari uyuşmazlıklarla vergi uyuşmazlıkları açısından farklılıklar arz etmektedir.

Vergi davalarında ise delil serbestisi ilkesi gereği “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz” hükmüyle de vergi davalarında herşeyin delil olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

Ticari defterlerin takdiri delil mi kesin delil mi olduğu hususu da doktrinde tartışma konusu olmaktadır. Kanaatimizce kesin delil niteliğinin taşınabilmesi için ispatlanma mecburiyetinin olmaması gerekir. Usulüne uygun bir şekilde düzenlenmiş faturanın ispata ihtiyacı olmaması, faturanın kesin delil olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak, ticari defterlerin usulüne uygun olmasının yanında dayanağı olan belgelerin de ihticaca saih olma zorunluluğu bulunmaktadır.

Ticari davalarda ticari defterlerin delil olmasına ilişkin düzenleme, HMK 222. Maddede yer almıştır. Söz konusu maddeye göre; *Ticarî defterlerin, ticarî davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usûlüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. Belirtilen bu şartlara uygun olarak tutulan ticarî defter kayıtlarının sahibinin lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticarî defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

TTK 18/1. Maddesindeki; Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür”. Hükmüyle ticari defter tutmayı tacir olmanın gerekliliği olarak belirlemiştir. Bu şart usul hukukunda

hâkim olan ilkelerden silahların eşitliği veya iddia ve savunmada eşitlik ya da tarafların eşitliği prensibinin de bir gereğidir.

Ticari defterlerin uyuşmazlıklarda delil olarak kullanılabilmesi için ticari mevzuata göre bazı şartlara haiz olması gerekmektedir. Bu şartlar şu şekilde özetlenebilir;

✓ Ticari defterlerin usulüne uygun olarak tutulmuş olması, TTK' da ticari defter tutulmasına ilişkin maddelere, 213 sayılı VUK' na ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulması gerektiği ifade edilmektedir.

✓ Uyuşmazlık konusunun tarafların ticari işletmesiyle ilgili olması yani konunun ticari bir işlem olması,

✓ Ticari Defter kayıtlarının birbirini doğrulaması,

✓ Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılması

✓ Ticari defterlerle ileri sürülen iddiaları karşı tarafın ticari defter kayıtları veya diğer kesin delillerle çürütememiş olması gerekmektedir.

TTK' da teknik gelişmeler de dikkate alınarak ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasına yönelik uygulamalara olanak sağlanmıştır.

Elektronik ortamda tutulan defterlerin onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 64/3. maddesine dayanılarak hazırlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 23/1¹⁸⁶. maddesiyle Elektronik Defter Genel Tebliği'yle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre elektronik defter; şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK ve/veya TTK' ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (EDGT m. 2). Elektronik kayıt ise, elektronik ortamda kaydedilen ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir (EDGT m. 2).

EDGT'nin "Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazı" başlıklı 4.Maddesinde; elektronik defter oluşturma konusunda izin alanların, elektronik defterleri, istenildiğinde

¹⁸⁶ 28502 Resmi Gazete Tarihi 19.12.2012 Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığında: TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN TEBLİĞ, Elektronik Ortamda Tutulacak Defterler Madde 23 (1) Elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanır."

ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza etme yükümlülüğünde oldukları hüküm altına alınmıştır.”

Defterlerini elektronik ortamında tutanların, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğ er düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu on beş gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır (EDGT, m.7/a).

Bu bağlamda değerlendirildiğinde elektronik defter tutulması günümüz şartlarının bir gerekliliğidir. Ancak elektronik defterlere ilişkin mevzuatta yeterli hüküm bulunmamaktadır. Örneğin, defterlerin zayi olma durumunda “on beş gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır” şeklinde bir hüküm bulunmakla birlikte, bu durumun zayi belgesi alınabilmesi için yeterli bir sebep olup olmadığı konusu belirsizdir. Dolayısıyla bu konu elektronik ticari defterlerin delil olma niteliğini de belirsizleştirmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- AKİL Cenk, “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, Cilt:58, Sayı:1.
- ALANGOYA H. Yavuz, M. Kamil Yıldırım, Nevhis Deren-Yıldırım, Medeni Usul Hukuku Esasları, Beta Basım Yayın, 2009.
- ALANGOYA Yavuz, Medeni Usul Hukuku Esasları I, İlk Derece Mahkemelerinde Yargılama, İstanbul, 2000.
- ALBAYRAK Hakan, Yaklaşık İspat, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya, 2012.
- ANSAY Sabri Şakir, Hukuk Yargılama Usulleri, 7. Baskı, Ankara 1960.
- ATALI, Murat, Medeni Usul Hukuku (Ed: Tolga AKKAYA), 1.Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2287, Eskişehir, 2011.
- ATKAN Mehmet Ali, İdari Yargılamanın Usulü Açısından İspat ve Deliller, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Diyarbakır, 2010.
- BAHTİYAR Mehmet, Levent Biçer, Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler Tutma Yükümlülüğü Ve Ticari Defterlerin İspat Gücü, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2013, C. I, S. 1, ss. 15-32.
- BAŞÖZEN, Ahmet Medeni Usul :Hukukunda İlk Görünüş İspatı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.
- BAYRAK Ahmet, “Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, Maliye Enstitüsü Konferanslar, CXVIII. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, ss.29-47.
- BELGESAY Mustafa Reşit, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi I, Teoriler, İspat Teorisi, Hukuk ve Ceza Usulünde Deliller, 3. Cilt, 3.Bs. İstanbul Şaka Matbaası, 1959.
- BİYAN Özgür, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel S., 2010.

- BOZER, Ali, Celal Göle, *Ticari İşletme Hukuku*, 2. Bası, Ankara 2013.
- BÖRÜ, Levent, İlker Koçyiğit, *Ticari Dava*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- DEMİRBAŞ Tolga, Adnan Gerçek, Filiz Giray, Mehmet Yüce, Ayşe Oğuzlar, Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (Uludağ Journal of economy and Society), Cilt/Vol. XXXI, Sayı /No. 1, 2012.
- DOĞRUSÖZ Bumin, Özgür Onat, Funda Tuncel Töralp, Gerekçe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tabloları ile Türk Ticaret Kanunu, Cilt I, Ankara, 2011.
- EROĞLU Nurettin, *Vergi Usul Kanunu*, 2. Baskı, Ankara, 1995.
- FEYZİOĞLU Metin, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*, US-A Yayıncılık, Ankara, 1996.
- GENÇTÜRK Muharrem, *Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, 1. Baskı, Yaylım Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:209, Şubat, 2006, ss.121-149.
- GÖRKEM Neslihan Alkan, *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil*, Ankara Barosu Dergisi, S.1, Yıl:2013.
- GÖZLER Kemal, *Yorum İlkeleri, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Kamu Hukukçular Platformu*, Ankara:29-30 Eylül 2012, Türkiye Barolar Birliği Yayını No: 236, 2013.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 32.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 470;
- GÜLŞEN Mücahit, *Vergi Hukukunda Belgelendirme ve İspat Yükü*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, “*Vergi Hukukunda İspat*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2015.

- İNANÇ Mustafa, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Mayıs-Haziran 2011.
- KANAT Zülküf, Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
- KARAHAN Sami, Ticari İşletme Hukuku, 13. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2005.
- KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:59, Yıl:2005.
- KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2.Basım, Ankara, 2003.
- KARAKOÇ Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.
- KARSLI, Abdurrahim, Medeni Muhakeme Kanunu (6100 Sayılı HMK Hükümlerine Göre Yargıtay Kararları Gğlenmiğ ve Gözden Geçirilmig), 3. Baskı, Alternatif Yay., İstanbul 2012.
- KENDİGELEN, Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011
- KIZILOT, Şükrü, Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, (20.Baskı). Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012.
- KONURALP Haluk, Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- KUMKALE Ruknettin, Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Tüm Yönleriyle Defterler ve Belgeler, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Mart 2012.
- KUNTER, Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15.b, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006.
- KURU Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, C.II, 6. Baskı, İstanbul, 2001.
- KURU Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz; Medeni Usul Hukuku, 22.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

- OZANSOY Ahmet, “Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi” Yaklaşım Dergisi, Yıl:17, Sayı:202.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- ÖNEN Ergun, Medeni Yargılama Hukuku, AÜHF Yayınları, Ankara 1979.
- ÖZ Semih Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ÖZAY İl Han, Yargısal Korunma, Alfa Yayınları, İstanbul 1999.
- ÖZTÜRK Bahri, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin F. Saygılar Kırıt, Özdem Özaydın, Esra Alan Akcan, Efser Erden Tütüncü, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Hukuku (Ders Kitabı), Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- ÖZTÜRK Bahri, Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Hukuku, 8.Baskı, Ankara, 2004.
- PEKCANITEZ, Hakan, Oğuz Atalay, Muhammed Özekes, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- POLAT, Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- POROY Reha, Hamdi YASAMAN, Ticari İşletme Hukuku, Vedat Yayınları, 14. Baskı, İstanbul 2012.
- SABAN Nihal, Vergi Hukuku, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006.
- SEVİĞ Veysi, “Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s. 294.
- SUNAY Süheyla Selen, İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karsısında İspat ve Delil Hususları, Kazancı Kitap Ticaret A.S., İstanbul, 1997, s.32.
- ŞANVER Salih, “Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası, s. 21, 1983, s. 52.
- ŞENER, Oruç Hami, Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları, *DEÜHFD*, C. 6, S.1, Yıl:2004, ss. 233-294.

- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.
- ŞİN Sevil, Vergi Takdir Komisyonları, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:8, Sayı:16, Nisan 2018, e-ISSN 2146-1406.
- TAN Turgut, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- TANK Mehmet, Türk ve Amerika Bileşik Devletleri Vergi Yargılama Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., 1.Baskı, İstanbul, Haziran, 2011.
- TASPINAR Sema; “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:45, Sayı:1-4, Yıl:1996.
- TAŞ Metin, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Bursa, 1997.
- TAŞDELEN Nihat, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2012, ss. 257-294.
- TOPAL Önder, Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Samsun, 2014.
- TORAMAN Barış, Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 1483-1523 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan.
- TUNCER Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- TUNCER Selahattin, Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- TUTUMLU Mehmet Akif, Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000.
- Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=DEFTER (Erişim:19.01.2018).
- ULUATAM Özhan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 2005.

- UMAR Bilge, Ejder Yılmaz, İspat Yüğü, Kazancı Matbaacılık, 2.Basım, Büyükçekmece, 1980.
- ÜSTÜNDAĞ Saim, Medeni Yargılama Hukuku, C. I-II, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, İstanbul 2000.
- ÜSTÜNDAĞ Saim, Medeni Yargılama Hukuku, C.I-II, Yerel Mahkemelerde Yargılama Kanun Yolları ve Tahkim, İstanbul 2000.
- VURAL Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:64, Aralık, 1986.
- YALTI Billur, Vergisel İzhatlar: Sirküler ve Özelge Dzüeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış, Prof. Dr. Sadık Kırbaşa’a Armağan Kitap, ES Yayınları, İstanbul, 2011.
- YAVAŞ Murat, “Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yüğü Kavramı”, Mehmet Akif Aydın’a Armağan, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273396> Erişim: 22.11.2017
- YILDIRIM M. Kamil, Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, Kazancı Hukuk Yayınları No:84, İstanbul, 1990.
- YILMAZ Ejder, Geçici Hukukî Himaye Tedbirleri, C. 2, Ankara 2001.
- YÜCE Mehmet, Vergi Dava Rehberi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2013.
- YÜCE Mehmet, Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Olan Defter Ve Bunları Tasdik Zamanı, <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/vergi-usul-kanunu-ve-turk-ticaret-kanununa-gore-tutulmasi-zorunlu-olan-defter-ve-bunlari-tasdik-zamani-3079.html>
- YÜCEL Müjgân Tunç Yücel, HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerle İspata İlişkin Bazı Sorunlar, MİHDER- C. 9, S. 25, 2013/2, ss. 115-140.
- YÜCESOY Ayşe Aslı, Vergi Hukukunda Arama Ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı, TBB Dergisi 2018 (135), s,160.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5abf8e1c695392. (Erişim: 30.06.2017).

https://www.kanunum.com/files/kanun_tbmm_c004_00865.pdf (Erişim:20.03.2019)

TTK m. 65/1'e ilişkin Madde Gerekçesi

TTK m. 65/3'e ilişkin Madde Gerekçesi

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	EZEL ALTUNAY
Tez Adı	İSPAT KAVRAMI VE BİR İSPAT ARACI OLARAK TİCARİ DEFTERLER
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	MALİYE
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	PROF.DR. MEHMET YÜCE
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input checked="" type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input checked="" type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih :22.08.2019

İmza :

