



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL
UYGULAMALARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ALİ DENİZ İNAN

DANIŞMAN

DOÇ. DR. UFUK SELEN

BURSA-2019

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Bilim Dalı'nda 701512013 numaralı Ali Deniz İNAN' ın hazırladığı "Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 27/09/2019 günü 10³⁰ - 11⁴⁵ saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının kabul olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav

Komisyonu Başkanı)

Doc. Dr. Ufuk Selin

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Soyadı

Prof. Dr. Adnan Coşele

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Doc. Dr. Mustafa TAYTAK

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

27/09/2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları ” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

27.09.2019



Adı Soyadı : Ali Deniz İNAN
Öğrenci No : 701512013
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Maliye
Statüsü : Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 27/09/2019

Tez Başlığı / Konusu: Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 104 sayfalık kısmına ilişkin, 27/09/2019 tarihinde şahsım tarafından *Turnitin* adlı intihal tespit programından (*Turnitin*) aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 17 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden 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.

Tarih ve imza

27/09/2019

Adı Soyadı: ALİ DENİZ İNAN

Öğrenci No: 701512013

Anabilim Dalı: MALİYE

Programı: MALİYE

Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışma

DOÇ. DR. UFUK SELEN

27.09.2019

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	Ali Deniz İNAN
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı	Maliye Bilim Dalı
Tezin Niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	xiii + 97
Mezuniyet Tarihi	2019
Tez Danışmanı	Doç. Dr. Ufuk SELEN

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanan bir vergi sistemidir. Mükelleflerin beyanlarına dayanan vergilerin doğru ve eksiksiz bir şekilde beyan edilmiş olduğunun araştırılması gerekmektedir. Vergilerin doğru ve tam olarak beyan edilmesinin araştırılması işlemi vergi idaresi tarafından yapılmakta olup yapılan işlem vergi incelemesi olarak adlandırılır. Vergi incelemesi sonrasında mükelleflerin beyan etmiş oldukları vergiyi eksik ve/veya hatalı beyan ettiğinin iddia edilmesi ise mükellefleri bir takım cezai yaptırımlar ile karşı karşıya bırakmaktadır. Cezai işlemin hatalı iddia olunması durumunda ise konu yargıya taşınabilir. Yargıya taşınan konunun normal bir durumun aksini iddia eden tarafça ispat edilmesi yani yargıyı inandırma faaliyetini yerine getirmesi esastır. Yargılama safhasında ispatın sağlanabilmesinde yardımcı olabilecek araçlar ise delil olarak adlandırılmaktadır.

Çalışmamızın üç bölümden oluşmakta olup ilk bölümümüzde genel olarak ispat ve delil kavramları açıklanacak, ikinci bölümde hukukun farklı alanlarında ispat ve delile ilişkin ilkeler ayrıntılarıyla kaleme alınacak, son bölümde ise Türk vergi sisteminde ispat ve delil uygulamaları incelenerek, yargı kararları ile yargının bakış açısı hakkında değinilecektir. Sonuç bölümünde ise mükelleflerin kimi zaman sunmuş olduğu delillerin yeteri kadar dikkate alınmadığı, kimi mükelleflerin ispat ve delil konusunda yeterli derecede bilgiye sahip olmadığı ve gereken özeni göstermediği ayrıca yargıya intikal eden uyuşmazlık konusu içeren bir davanın mahkeme tarafından re'sen araştırma yapılması durumunda elde edilen belgenin davacı tarafa iletilmemesi hakkında var olan sorunlar yazılacak ve çözüm önerileri getirilecektir.

Anahtar Sözcükler: İspat, Delil, İspat Yükü

ABSTRACT

Name and Surname	Ali Deniz İNAN
University	Bursa Uludağ Üniversitesi
Institution	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Field	Maliye Anabilim Dalı
Branch	Maliye Bilim Dalı
Degree Awarded	Yüksek Lisans Tezi
Page Number	xiii + 97
Degree Date	2019
Supervisor	Assoc. Prof. Dr. Ufuk SELEN

Turkish tax system is a declaration based tax system. It is necessary to investigate whether the taxes based on the declarations of the taxpayers have been declared correctly and completely. The investigation of the correct and complete declaration of taxes is carried out by the tax administration and the process is called tax inspection. The claim that taxpayers declare the tax that they have declared incomplete and / or incorrectly after the tax examination makes the taxpayers face a number of criminal sanctions. In the event of a false claim of criminal proceedings, the matter is brought to the judiciary. It is essential that the matter brought to the judiciary be proved by the party claiming the contrary to a normal situation, that is, to carry out the activity of convincing the judge. The tools that can help to provide evidence in the trial phase are called evidence.

Our study consists of three chapters proof and evidence will be explained in the first part, the principles of evidence and evidence in different fields of law will be itemised in detail in the second section, In the conclusion section, the evidences are submitted by taxpayers that sometimes are not considered, also some taxpayers do not show sufficient importance and diligence in terms of evidence and the other issue is that the information is obtained about related to other taxpayers by the court is not transmitted to the taxpayers, these three issue will be analyzed and will be offered a solutions.

Key Words: Proof, Evidence, Burden of Proof

KISALTMALAR

Adı geçen eser	: a.g.e.
Adı geçen makale	: a.g.m.
Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	: AİHS
Hukuk Muhakemeleri Kanunu	: HMK
İdari Yargılama Usulü Kanunu	: İYUK
Katma Değer Vergisi	: KDV
Sayfa	: s.
Türk Ceza Kanunu	: TCK
Vergi Usul Kanunu	: VUK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I. İSPAT VE İSPAT VASITALARINA AİT GENEL KAVRAMLAR	3
A. İSPAT KAVRAMI VE KONUSU	3
1. İspat Kavramı	3
2. İspatın Konusu	3
B. İSPATIN HUKUKİ DAYANAĞI	4
1. Anayasa Yargısı	5
2. İdari Yargı	5
3. Adli Yargı	6
a. Ceza Yargısı	6
b. Medeni Yargı	6
C. İSPAT YÜKÜ	6
1. Genel Olarak İspat Yükü	7
2. Kavramsal Olarak İspat Yükü	8
3. İspat Yükünün Muhatabı	9
D. İSPAT TÜRLERİ	11
1. Asıl İspat-Karşı İspat- Aksini İspat	11
2. Doğrudan İspat – Dolaylı İspat	12
E. İSPAT ÖLÇÜSÜ	12
1. Tam İspat	13

2. Yaklaşık İspat	13
II. DELİL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE SİSTEMLERİ	14
A. DELİL KAVRAMI VE KONUSU	14
1. Delil Kavramı	15
2. Delilin Konusu	15
B. DELİLİN ÖZELLİKLERİ	16
1. Hukuka Uygunluk	16
a. Hukuka Aykırılık Kavramının Unsurları	17
b. Hukuka Aykırı Delillerinin Sınıflandırılması	18
2. Mantıklı Olmak	18
3. Güvenilir Olmak	18
4. Müşterek Olmak	19
5. Olayı Temsil Etmek	19
C. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI	20
1. Kesin Delil – Takdiri Delil	20
2. Kanuni Delil – Akdi Delil	21
3. Bağlı Delil – Serbest Delil	21
4. Doğrudan Delil – Dolaylı Delil	21
5. Kişisel Delil – Nesnel Delil	22
6. Sınırlı Delil – Sınırsız Delil	22
7. Yasak Delil – Yasak Olmayan Delil	23
8. Re’sen Müracaat Edilebilen Delil – Re’sen Müracaat Edilemeyen Delil	23
9. Delillerin Elinde Bulunduğu ya da Oluştugu Kesime Göre Ayrımı	24
D. DELİL SİSTEMLERİ	24
1. Kanuni Delil Sistemi	24
2. Takdiri Delil Sistemi	25
3. Dini Delil Sistemi	25
4. İlmi Delil Sistemi	25

İKİNCİ BÖLÜM
İSPAT VE DELİLLE İLİŞKİN İLKELERİN VERGİ
HUKUKUNDAKİ YERİ

I. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER	27
A. TASARRUF İLKESİ	27
1. Genel Olarak	27
2. Tasarruf İlkesinin İstisnaları	28
B. TALEBE BAĞLILIK İLKESİ	28
C. DİNLENİLME HAKKI İLKESİ	29
1. Bilgilenme Hakkı	29
2. Açıklama Hakkı	29
3. Değerlendirilme Hakkı	30
D. ALENİYET İLKESİ	30
E. DOĞRUDANLIK İLKESİ	31
F. USUL EKONOMİSİ İLKESİ	31
G. YARGICIN DAVAYI AYDINLATMA GÖREVİ İLKESİ	32
1. Genel Olarak	32
2. Yargıcın Davayı Aydınlatma Görevi İlkesinin Sınırları	32
H. YARGILAMANIN SEVK VE İDARESİ	33
II. CEZA YARGILAMASINA İLİŞKİN İLKELER	33
A. KAMU DAVASININ GEREKLİLİĞİ İLKESİ	34
B. DAVASIZ YARGILAMA OLMAYACAĞI İLKESİ	34
C. ARAŞTIRMA YAPMA ZORUNLULUĞU İLKESİ	34
D. DELİLLERİN DOĞRUDANLIĞI İLKESİ	35
E. BAĞIMSIZ YARGIÇ GÜVENCESİ İLKESİ	35

F. MAKUL SÜREDE YARGILANMA İLKESİ	36
G. MERAM ANLATMA İLKESİ	36
III. VERGİ YARGILAMASINA İLİŞKİN İLKELER	36
A. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ	37
1. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı	39
a. Maddi Olayların Değerlendirilmesi Açısından Re'sen Araştırma İlkesi	39
b. Delillerin Temin Edilmesi Açısından Re'sen Araştırma İlkesi	39
2. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları	40
3. Re'sen Araştırma Yetkisinin Kullanılma Usulü	40
B. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ	41
1. Delil Serbestisi İlkesi Kavramı	41
2. Delil Serbestisi İlkesinin Sınırları	41
C. DELİLLERİN SERBESTÇE DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ	42
D. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ	43
1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Kapsamı	43
2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Açısından Peçeleme Sözleşmeleri	44
E. YAZILILIK İLKESİ	44
F. KIYAS YASAĞI İLKESİ	45
G. TOPLU YARGILAMA USULÜ İLKESİ	46
IV. FARKLI HUKUK DALLARINDA GEÇERLİ İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRMASI	46
A. İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	46
B. İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN BENZER VE FARKLI YÖNLERİ	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL UYGULAMALARI

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT	50
A. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSU VE ÖLÇÜSÜ	50
1. Vergi Hukukunda İspatın Konusu	50
2. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü	51
B. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ	51
1. Genel Kural	52
2. Normal Durumun Aksinin İspatı	52
a. İktisadi İcaplar	55
b. Ticari İcaplar	56
c. Teknik icaplar	56
3. İspat Yükünün Paylaşımı	57
a. İspat yükünün mükellefte olduğu durumlar	58
b. İspat yükünün idarede olduğu durumlar	59
II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DELİL	59
A. VERGİ HUKUKUNDA DELİL ÇEŞİTLERİ	60
1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller	60
a. Beyannameler	61
b. Bildirimler	62
c. Defterler	62
1) Defterlerin Mükellef Lehine Delil Olması	63
2) Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması	63
3) Defterlerin Üçüncü Kişiler Açısından Delil Olması	64
d. Belgeler	64
1) Belge Düzenin Delil ve İspat Açısından Durumu	65
2) Belgelerin Hiç Düzenlenmemiş Olma Durumu	66
3) Belge Düzenine ilişkin Ödevler	66
e. Fatura ve Benzeri Belgeler	66

1) Fatura Yerine Geçen Belgeler	67
2) Perakende Satış Fişleri	67
3) Gider Pusulası	67
4) Müstahsil Makbuzu	68
g. İrsaliyeli Fatura	69
h. Sevk İrsaliyesi	69
ı. Serbest Meslek Makbuzu	70
i. Ücret Bordrosu	70
j. Diğer Belgeler	71
1) Yolcu Listesi	71
2) Günlük Müşteri Listesi	71
3) Adisyon	71
4) Muhasebe Evrakı	71
k. Elektronik Kayıt ve Belgeleri	71
1) Elektronik Fatura Uygulaması	72
2) Elektronik Defter Uygulaması	72
2. İdare Nezdinde Oluşan Deliller	73
a. Vergi İnceleme Tutanakları	73
b. Bilgi Toplama Tutanakları	74
c. Yoklama Fişleri	75
d. Arama Tutanakları	76
e. Takdir Komisyonu Kararları	76
f. Uzlaşma Tutanakları	77
3. Yargı Nezdinde Oluşan Delil: Bilirkişi Raporu	78
a. Bilirkişi Kavramı	78
b. Bilirkişilik İncelemesi	79
c. Bilirkişilik Gereken Haller	80
d. Bilirkişilik Gerekmeyen Haller	80
e. Bilirkişilik Raporu ve Reddi	82
f. Bilirkişilik Raporunun Bağlayıcılığı	83
4. Hem İdare Hem Yargı Nezdinde Oluşan Deliller	83

a. Tanık	83
1) Tanık Kavramı	84
2) Tanık Beyanın Delil Değeri	84
b. İkrar	85
SONUÇ	87
KAYNAKLAR	92

GİRİŞ

Hukuki kurallar bireylerin toplumsal düzenini adil ve bir şekilde sağlanması amacıyla uygulanmakta olan zorunlu kurallar bütünüdür. Bireylerin uyulması icap eden kurallara uygun davranış sergilememesi veya uyulması zorunlu olan bir takım kuralları yerine getirmemesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Vergisel süreçlerde bireylerin üzerine düşen görevi yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi ise vergisel anlamda hak ve ödevlerin yerine getirilmemesi sorununu ortaya çıkarır.

Vergi ödevini yerine getirmekle sorumlu olan mükelleflerin ödevleri Türk Vergi Sistemi çerçevesine belirlenmiştir. Türk vergi sisteminde mükellefin şekli ödevlerinden bir tanesi de beyanname düzenleme ödevidir. Buradaki amaç mükellefin vergi bilincine sahip bir birey olarak vergisel ilişkilerden doğan hak ve ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirme bilincinin oluşturulmasıdır. Mükellefler tarafından yerine getirilen beyanname verme ödevinin devlet kanadını oluşturan idare tarafından denetime tabi tutulması ise şüphesiz gereklidir.

Mükelleflerin yapılan denetim neticesinde yerine getirmekle görevli olduğu vergisel ödevlerini zamanında, eksiksiz bir şekilde yerine getirilmediğinin iddia olunması ise bireyler ile idare arasında hukuki anlaşmazlığı doğurur. Hukuki anlaşmazlık neticesinde ise bireyler ile idare arasında kimin haklı olduğunun tespit edilmesi hususu, dolayısıyla adaletin sağlanması gerekliliği ortaya çıkar. Vergisel uyuşmazlığın giderilmesi, adaletin sağlanması amacıyla hukuki uyuşmazlıklar yargıya intikal edebilir. Yargıya intikal eden davalarda ise tarafların haklı olduklarını ortaya koymaları gerekmektedir. Tarafların haklılıklarını ortaya koymak amacıyla iddia ettikleri olayları ispat etmeleri ispatın, ispatın sağlanması için ispat araçları olan delillerin önemi bu safhada kendini göstermektedir.

Türk vergi sistemimizde vergisel uyuşmazlıkların çözümü sürecinde ispat ve delil ayrı bir önem arz etmektedir. İspat ve delil sürecinde yaşanan ve mükellef açısından önem arz etmekte olan konular çalışmamızda ele alınacak, mükellefler ve idare arasında çekişme yaşanan konular irdelenerek ispat ve delil konusunun her iki taraf açısından daha sağlıklı sonuç vermesi amacıyla yönelik olarak çözüm önerileri sunulacaktır.

Çalışmamız üç ana bölümden meydana gelmekte olup birinci bölümde iki temel başlık altında genel olarak ispat ve delil kavramları açıklanacak olup genel olarak ispat yükü, ispat türleri, ispat ölçüsü, delilin özellikleri, delil sınıflandırılmaları ve delil sistemleri açıklanacaktır.

İkinci bölümde ise hukukun farklı alanlarında ispat ve delile ilişkin ilkeler üç ana başlık altında medeni yargılama hukukuna ilişkin ilkeler, ceza yargılamasına ilişkin ilkeler ve vergi yargılamasına ilişkin ilkeler olarak incelenecek, son ana başlık altında ise bu üç yargılama hukukunun benzer ve farklı yönleri karşılaştırılacaktır.

Üçüncü bölümde ise vergi hukukunda ispat ve delil uygulamaları başlığı altında Türk vergi hukukunda ispat ve Türk vergi hukukunda delil alt başlıkları altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

İspat ve delil konusunda uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve yargı kararlarına çalışmamızda yer verilecek olup, çalışmamız süresince incelenen konular hakkındaki elde edilen sonuçlar ve uygulamaya ilişkin öneriler çalışmamızın sonuç kısmında ifade edilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I. İSPAT VE İSPAT VASITALARINA AİT GENEL KAVRAMLAR

A. İSPAT KAVRAMI VE KONUSU

1. İspat Kavramı

İspat, kelime anlamı itibariyle tanık ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, kanıt anlamlarına gelmektedir. İspat hukuki olarak, dava konusu hakkın ve buna karşın yapılan savunmanın dayandığı olayların var olup olmadığı hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır¹. Hukuki bir kavram olarak ispat, “maddî bir olayın veyahut hukukî bir işlemin varlığını kanun tarafından kabul edilecek bir biçimde göstermek, diğer bir deyiş ile bir vakıanın doğruluğu konusunda yargıcı ikna etmeye yönelik bir faaliyet” şeklinde tanımlanabilir².

Dava konusu olan olayın gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukuk sürecinde o hakkın doğumunu veya hakkın yok olmasının bağlandığı olayların doğru olup olmadığının tespiti halinde mümkündür. Dava konusu yapılan hakkın ve bu duruma karşı yapılan savunmanın dayandığı olayların mevcut olup olmadıkları konusunda mahkemeye bir kanıt da bulunulmasına ispat denir³.

2. İspatın Konusu

İspat, bir vakıanın doğruluğunun tespit edilmesi hakkında kanaat edinilebilmesi için nedenselliğin ortaya sunulması işlemidir⁴. Bu açıdan ispatın konusu olaylardan oluşmaktadır. İspat konusu olay maddi olma yanında, manevi, psikolojik durumlara da ait olabilir. İspat konusu ise dava kapsamı vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda yargıcı ikna etmeye yönelik faaliyetlerin belirlenmesi ve belgelerin toplanması işlemidir. Belirlenen faaliyet ve toplanan belgeler şu iki özelliğe sahip

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

² Mehmet Yüce, “Bir İspat Aracı Olarak Uzman Görüşü”, *Yaklaşım Yayınları*, Şubat 2012, Sayı: 230

³ Baki Kuru, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975 s. 207

⁴ Murat Atalı, Tolga Akkaya, *Medeni Usul Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, Eskişehir, Mart 2014 s.125

olmalıdır: davayı etkileyecek özellikte olmalı ve uyuşmazlığın giderilmesine yönelik yargıçta kanaat uyandırmalıdır.

İddia sahibi, gerçekte iddia ettiği olayda ne derece haklı olursa olsun davasına dayandırdığı vakıaların doğruluğunu mahkemede ispat etmesi gerekmektedir. Eğer bu ispat gerçekleştirilemezse veyahut gerçekleştirilse dahi karşı taraf bu durumun aksini ispat eder ise, mahkeme ilgilinin aleyhine bir kararla sona erebilecektir⁵. İspatın hususunun önem arz eden noktası da burada kendini göstermektedir. Karşılıklı iddia sahibi olan tarafların ilgili davayı kazanabilmek adına ispat hususunda üzerlerine düşeni yapmaları davanın seyrini belirleyecektir. İddia edilen husus, yargıcı bu konuda inandıracak şekilde ispat edilmiş ise dava kazanılacak, yargıçta bu yönde bir kanaat oluşturulmaması durumunda ise kaybedilecektir.

B. İSPATIN HUKUKİ DAYANAĞI

İspat kaynağını 1982 Anayasa'sından almaktadır. 1982 Anayasası'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlığı altında yer alan otuz altıncı maddenin ilk fıkrasında, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip bulunmaktadır." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Anayasamızın söz konusu hükmü ile; kişilere hukukun cevaz verdiği vasıta ve yollar kullanılmak suretiyle, yargı organları nezdinde gerek davalı ve gerekse davacı olarak hak arama özgürlüğü imkânı sunulmuştur. Düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasamızın 73'üncü maddesi ile birlikte ele alındığında vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin kanunî veya idari düzenlemeler olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlüleri/sorumluları tarafından dava konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır⁶.

Yargı faaliyetlerinin uygulanması esasında bir bütünü ifade eder. Fakat yargı faaliyetlerinin daha iyi netice vermesi adına farklı kollara ayrılmıştır. Genel olarak üç ana başlıkta incelenen yargı kolları anayasa yargısı, idari yargı ve adli yargı olarak ayrılmıştır.

⁵ Süheylâ Şenlen Sunay, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Yayınları, İstanbul 1996, s.28

⁶ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 4. Basım, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s.60

1. Anayasa Yargısı

Anayasa yargısı, 1982 Anayasası'nın 146'ncı maddesi ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasa yargısına ait tek mahkeme Anayasa Mahkemesi'dir. Anayasa Mahkemesi'nin önemli görevleri mevcuttur. Bunlardan ilki kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve meclis tüzüklerinin Anayasa'ya şekil ve esas açısından uygunluğunun denetlenmesidir. İkincisi, yüce divan sıfatına haiz olarak baktığı davalardır. Bir diğer önemli görevi ise Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların karara bağlanmasıdır.

Anayasa Mahkemesinin kararları kesin kararlar olup, bu kararlara karşı başka bir yargı mercie başvurulamaz. Anayasa Mahkemesi kararları salt çoğunlukla verilir. Anayasa mahkemesi kararları ilgililere tebliğ edilir ve aynı zamanda Resmi Gazetede yayımlanır. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlar yasama, yürütme ve yargı organlarını idari makamları, gerçek ve tüzel kişileri bağlayan kararlardır⁷.

2. İdari Yargı

İdari yargı süreci devletin, belediyelerin ve köy gibi idari makamları sürdürmekte oldukları idari faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlık konusu olayların çözümlenmesini sağlayan hukuksal yargı alanıdır. 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesi yürütmenin her çeşit eylem ile işleminin yargı yoluna açık olduğuna hükmetmektedir. İdari süreci yürütmekte olan kurumlara karşı açılacak davalar idari yargının görev alanını oluşturmakta olup, idareye yönelik açılan her dava da idari yargının alanında girmemektedir. Yapılan bir eylem veya işlemde taraflardan birinin idare olmasına rağmen uyuşmazlık konusu olayın kamu hukukundan ziyade özel hukukun alanına girmesi idari yargının alanından daha çok adli yargının konusuna girmektedir. Örneğin belediyenin kendisine ait bir binayı özel hukuk alanına girecek şekilde kiraya vermesi nedeni ile oluşan bir uyuşmazlık konusunda uyuşmazlığın çözüm yeri idari yargı değil adli yargı olacaktır⁸.

⁷ Necip Bilge, Ergun Önen, *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:422, Ankara, 1978, s.24

⁸ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özeker, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.382

3. Adli Yargı

Adli yargı diğer yargı süreçlerinden farklı olarak genel yargı kolunu oluşturmaktadır. Diğer yargı organlarının konusu içerisine girmeyen uyuşmazlık hakkında karar verici olan yargı organı adli yargıdır. Adli yargı ise kendi içerisinde ceza yargısı ve medeni yargı olarak iki alt başlıkta incelenebilir⁹.

a. Ceza Yargısı

Ceza yargısı, ceza kanunları açısından suç olarak tanımlanan fiiller için devletin sahip olduğu ceza verme yetkisini kullanarak yapmış olduğu yargılama süreci ceza yargısı olarak tanımlanır¹⁰. Devlet sahip olduğu bu yetkiyi mahkemeler aracılığıyla kullanır¹¹.

b. Medeni Yargı

Hukuksal konu ve genel itibariyle kişilerin özel hukuka ait sorunlarını ve uyuşmazlık yaşadığı sorunların çözümü amacıyla çalışmakta olan yargı organı medeni yargı olarak tanımlanabilir¹².

C. İSPAT YÜKÜ

Hukuk davalarında davanın tarafları gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu davalarda, taraflar arasında ispat konusunda eşitlik söz konusudur. Dolayısıyla, hukuk yargılamasında “taraflarca hazırlama ilkesi“ geçerlidir. Davanın açılması ile birlikte delillerin mahkemeye sunulması ve ispatlanmasında taraflar aktif durumdadırlar. Buna karşın mahkeme kural olarak pasif konumdadır. Mahkeme tarafların gösterdiği delillerle bağlıdır¹³.

Taraflar, ispat yükünün kime düştüğü durumu hakkında bir karar varmadan delil göstermişler, mahkeme öncelikle olarak gösterilen bu delilleri incelemekle yükümlüdür bulunmaktadır. Mahkemenin (şimdilik) ispat yükünün hangi tarafın üzerinde olduğu hakkında araştırma yapmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak

⁹ Pekcanitez vd., a.g.e. s.65

¹⁰ Pekcanitez vd., a.g.e. s.65,66

¹¹ Bilge, Önen, a.g.e. s.25

¹² Bilge, Önen, a.g.e. s.26

¹³ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Genişletilmiş 12.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s.360

gösterilen deliller mahkemeye dava hakkında tam bir kanaat vermemesi halinde yargıcın ispat yükünün kime düştüğünü tayin etmesi gerekir¹⁴.

1. Genel Olarak İspat Yükü

Taraflar açısından oluşan uyuşmazlık neticesinde taraflardan birine hak veren hukuk normları uygulanamayacak durumda ise olay açısından belirsiz bir durum vuku buluyor ise bu durum taraflardan hangisi aleyhinde bir duruma neden olacaktır. Yani istemini elde edemeyecek, kazanamayacak taraf hangisi olacaktır, işte bu sorunun yanıtı ispat yükünü belirtmektedir¹⁵.

İspat yükü, esas açısından uyuşmazlık konusu olan olayın vakıalarının hangi taraf tarafından ispatlanacağına belirlenmesini ortaya koyan bir müessesedir¹⁶. Yasal olguların tespiti, tıpkı gerçek hayattaki karar alma aşamalarında olduğu gibi, belirsiz bir durum içerisinde karar alınmasını gerektirir. Hukuk sistemi, yargıçlara belirsizlik durumu halinde dava konusu olay hakkında nasıl karar alacaklarına dair ipuçlarını gösteren bir takım karar alma kuralı benimsemiştir. Bu kurallar topluca ispat yükü olarak ifade edilmektedir¹⁷. İspat yükü, hukuksal bir süreçte, uyuşmazlık doğuran olayların gerçekleşip gerçekleşmediği veyahut varlığı veya noksanlığı konusundaki kuşku ve duraksamaların kimin tarafından ortadan kaldırılması gerekliliğini belirten kurallardır¹⁸. Kendisine ispat yükü düşen ve bunu yerine getiremeyen taraf davacı olması halinde ise, davasını ispat edememiş sayılır ve dava bu durumdan ötürü reddedilir. Yani ispat yükü tarafların davayı kazanmalarında ayrı bir elzeme sahiptir.

Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesi ispat yükü konusunda genel bir kural öngörmektedir. Buna göre; *“Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.”* İspat yükü kuralları maddi hukuk temelli olmakla birlikte bir usul kurumu olması nedeniyle Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda (HMK) ele alınmıştır. Bahsi geçen Kanunun 190/1'inci fıkrasında Türk Medeni Kanunu'ndan daha net bir ifadeyle *“İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme var olmadıkça, iddia edilen olaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak*

¹⁴ Kuru vd., a.g.e., 378

¹⁵ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, *İspat Yükü*, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 1980, s.2

¹⁶ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.126

¹⁷ J. Allen Ronald - Stein Alex, *Evidence, Probability And The Burden Of Proof*, Arizona Law Review Vol. 55:557 (http://professoralexstein.com/images/Evidence_Probability_BOP.pdf)

¹⁸ İsmail Ercan, *Medeni Usul Hukuku*, Seçkin Kitabevi, 15. Baskı, 2018, s.278

çıkarmakta olan taraf üzerinedir” şeklinde düzenlenmiştir¹⁹. Örneğin, zamanaşımı def’inin ileri sürülmesi durumunda zamanaşımı süresinin dolduğunu ispat yükü davalıda bulunmaktadır. Buna karşın zamanaşımının kesildiğini veyahut durduğunu davacı ileri sürmekte ise bu iddianın ispat külfeti davacı üzerine düşmektedir²⁰.

Bu noktadan hareketle davacı davasını dayandırdığı, davalı ise savunmasını haklı göstermek için dayandığı vakıaları ispat etmekle yükümlüdür. Yani bu hükümden yola çıkarak ispat yükünün ilk olarak davacı üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu genel kuralın istisnaları da mevcuttur. Burada önemli olan husus tarafların hukuki durumu değil, dayandıkları vakıaları ispat etmelerinin gerekliliğidir.

Uyuşmazlık konusu olan bir davada her iki taraf da ispat yükünün kime düştüğü konusunda ayırım gözetmeksizin delil göstermiş ise, bu durumda yargıcın ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu konusunda araştırmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü yargıç ilk olarak tarafların ibraz ettiği delilleri incelemekle yükümlüdür. Tarafların sunmuş olduğu delillerin incelenmesiyle dava aydınlanmış ve yargıçta dava konusu olay hakkında bir kanaat oluşmuş ise yine ispat yükünün tespitine gerek bulunmaz. Buna karşılık ibraz edilen delillerin incelenmesi sonucu yargıçta dava ile ilgili tam bir kanaat oluşmaması halinde, ispat yükünün önemi kendini göstermektedir. Bu durumda ispat yükünün hangi taraf üzerinde olduğunun saptanması gerekmektedir. İspat yükü kendi üzerine düşen taraf da dava konusu olayı ispatlaması gerekmektedir. Çünkü yargıç, gösterilen delillerin davanın karara bağlanmasında yeterli olmadığı durumlarda esas hakkında bir karar vermek zorundadır. Bu halde yargıcın ispat yükünün hangi tarafa düştüğü konusunda tespitte bulunması ve o taraftan uyuşmazlık konusu olayı ispat etmesini istemesi gerekmektedir²¹.

2. Kavramsal Olarak İspat Yükü

İspat yükünü, nesnel ve öznel ispat yükü olarak ikiye ayırmak mümkündür. Nesnel ispat yükü, iddiaların ispatsız kalması halinde doğacak sonuçlara yönelik sorunların yanıtlarını verir. Yani taraflardan hangisinin belirsizliğin yükünü taşıyacağı,

¹⁹ Ali Haydar Karahacıoğlu, Aynur Parlar, *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun’da İspat ve Deliller*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2014 s.66

²⁰ Nihan Kurtulmaz, “Türk ve Alman Vergi Hukukunda İspat Yükü”, *Yaklaşım Yayınları*, Ağustos 2017, Sayı: 296

²¹ Kuru vd., s.428

sorumlu olacağı sorusuna yanıt aramaktadır. Diğer bir taraftan öznel ispat yükü ise, tarafların davayı kaybetmelerini önlemek amacıyla çekişmeli vakıalara ilişkin delil ileri sürme yüklerini ifade eder. Başka bir ifade ile taraflardan hangisinin mahkemeye delil ibraz etmekle yükümlü olduğu konusunda öznel ispat yükü kavramı ile açıklanır²².

İspat yükü kurallarının gayesi ve işlevi; yargıcın delillerin değerlendirilmesi safhasında iddia edilen vakıanın var olduğu veyahut olmadığı durumda karar veremediği bir belirsizlik vuku halinde bir hüküm kurulmasına imkan sağlamaktır. İspat yükü kuralı ile yargıç, maddi hukukça aranılan yasal öge sanki varmışçasına veyahut yokmuşçasına gibi hüküm kurabilmektedir²³.

Roma Hukuku'nda "Qui expicit, probare debet, quod excipitur" yani, "itiraz eden itirazını ispatla yükümlüdür." Kuralı, medeni yargılama hukukunda olduğu gibi vergi yargısında da geçerli bir kuraldır²⁴.

Türk vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kurallar incelendiğinde genel veya özel bir kural getirilmediği, Medeni Kanun'un 6'ncı maddesindeki belirtilen kuralın vergi hukukunda tekrar edilmesinden ibaret bir düzenleme olduğu ortaya çıkmaktadır²⁵.

3. İspat Yükünün Muhatabı

Mahkemeye sunulan delillerin yargıçta dava konusunda tam bir kanaat oluşturmaması durumunda, ispat yükü önem kazanmaktadır. Bu nedenle ispat yükünün muhatabının kimde oluşunu belirlemek bu hususun en önemli parçasını oluşturmaktadır. Yargıç mahkemeye verilen delillerin yetersiz olduğu hallerde esas hakkında bir karar vermekle yükümlüdür. Ceza davalarında olduğu gibi delil yetersizliği durumunda "davalının delil yetersizliğinden dolayı beraat ettirilmesi" gibi bir uygulama medeni usul hukukunda yoktur²⁶.

Bu nedenden ötürü ispat yükünün kimin üzerinde, usul hukuku açısından son derece önem arz etmektedir. Çünkü yargıç, uyuşmazlığa konu olayın çözüme ulaştırılması durumunda yani olayın henüz ispat edilmemiş olması halinde üzerine ispat yükü düşen

²² Pekcanitez vd., s.382

²³ Osman Kiper, *Hukuk Davalarında Kanıtlar*, Adil Yayınevi, Ankara 1995, s.13

²⁴ Mehmet Yüce, *Vergi Dava Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s.676

²⁵ Saban, a.g.e., s.60

²⁶ Kuru, a.g.e. s.210

tarafın aleyhine olacak şekilde karar verecektir. Çünkü belirsiz kalan vakıa yargıç ve mahkeme nezdinde gerçekleşmemiş olarak kabul görecektir²⁷.

İspat yüküne ilişkin kural Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.*” şeklinde düzenlemiştir. Fakat bu durum ispat yükü kuralının uygulanması açısından tek başına yeterli bulunmamaktadır. Dolayısıyla ispat yükü kuralının bahsi geçen kanun maddesine de uygun bir biçimde olması şartıyla, HMK'da tekrar düzenlenmiştir.

Vakıayı ileri sürenden ziyade o vakıadan hangi tarafın lehine bir hak oluşacağı esas olandır. Örneğin, haksız bir fiil işlenmesi durumunda tazminat talebinde bulunan davacı taraf için mahkemenin tazminata hüküm kılabilmesi için haksız fiilin gerçekleşmiş olduğunu, davalı tarafın haksız olduğunu ve işlenen fiilin hukuka aykırı bir fiil olduğunu, bunun neticesinde zararın doğduğunu ve işlenmiş olan fiil ile zarar arasında bir illiyet bağı olduğunu tazminat isteminde bulunan davacı ispat etmekle yükümlüdür²⁸.

Genel olarak kendi lehine sonuçlanacak olan olaylarda talepte bulunan davacı olsa da her dava için ispat yükünün davacıda olduğu doğru bir önerme değildir. Zamanaşımında def'inin ileri sürülmesi halinde, zamanaşımının süresinin bittiğinin ispat yükü davalı üzerinde bulunmakta olup, zamanaşımının kesildiğinin veyahut durduğunu iddia eden taraf davacı ise bu iddianın ispat yükü davacı üzerinde bulunmaktadır. Bu nedenden ötürü ispat yükü tarafların davada ki durumları ile değil iddia etmiş oldukları olaylar ile ilgilidir. Dolayısıyla ispat yüküne ilişkin sürekli dile getirilen “iddia eden iddiasını ispat etmekle yükümlüdür” sözü medeni usul hukuku açısından yeterli değildir. Bu nedenle her olaya ilişkin ispat yükü ayrı bir biçimde ele alınmalı ve hangi hususun ispat edilemediği tespit edildikten sonra ispatla ilgili diğer hususları da birlikte değerlendirilerek ispat yükü doğru bir biçimde belirlenmelidir²⁹.

²⁷ Pekcanitez vd., a.g.e. s.383

²⁸ Pekcanitez vd., a.g.e. s.383

²⁹ Pekcanitez vd., a.g.e. s.384

D. İSPAT TÜRLERİ

1. Asıl İspat-Karşı İspat- Aksini İspat

Dava sürecinde somut bir vakıa iddiasında bulunan taraf açısından yapılan ispat asıl ispat olarak adlandırılır. Bu ispat faaliyetinden sonra yargıçta oluşan geçici düşünceyi zayıflatmak için karşı taraf açısından yapılan ispat faaliyeti de karşı ispat olarak isimlendirilir³⁰. Örneğin haksız bir işlem sonucuna dayanarak kendisine dava açılan kişi, dava nihai sonuç aşamasına gelmeden fiilin işlenmiş olduğu tarihte bir başka yerde olduğunu ispatlaması halinde davacının haksız işlemi davalı tarafından yapılmış olduğu iddiasını karşı ispat vasıtasıyla haksız kılabilir³¹. Eğer karşı ispat karşı tarafın ortaya koymuş olduğu delillerini veyahut onun dayandırdığı somut iddiaları çürütmek şeklinde değil de, ispat edildiği kabul gören durumun tam tersi şeklinde bir şekilde ispat ediliyor ise bu durum aksini ispat adını almaktadır³². Türk Medeni Kanunu'nca resmi bir belge olarak kabul edilen belgenin aslında gerçek olmadığı, belgenin içeriğinin doğruyu yansıtmadığının ispatlanması aksine ispata bir örnektir³³.

HMK'da ispat yükü ile "aksini ispat" ve "karşı ispat" kavramları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunda açıkça düzenlenmediği müddetçe (kesin karineler), kanuni karinenin aksi ispat edilebilir (HMK m.190/2). Aksi ispattan söz edilebilmesi için, bir adi kanuni karine var olmalı ve bu karinenin ortaya çıkardığı sonucun doğru bir sonuç olmadığı ispat edilebilmelidir. Örneğin, zilyetlik mülkiyete karine teşkil etmektedir. (D) zilyet olduğu durumu ispat etmek şartıyla, karine olarak malik olduğu düşüncesine dayanabilir, fakat (E)'nin, (D)'nin zilyet olmakla birlikte malik olmadığını ispat etmesi durumu ise aksini ispata bir örnektir³⁴. Karşı ispat ise, bir taraf ispat yükü altında bulunmakta iken, diğer tarafın o vakıanın doğru olmadığı yönünde ortaya koyduğu faaliyeti ifade etmektedir. HMK, m.191'de de işaret edildiği gibi karşı ispat faaliyetinde bulunan taraf, bu faaliyetinde başarısız olsa dahi, ispat yükünü üzerine almış olmaz³⁵. Örneğin, (D)'nin alacaklı olduğunu belirterek bir sözleşmeye dayanması durumunda,

³⁰ Haluk Konuralp, *Medeni Usul Hukuku*, AÖF Yayını, Eskişehir,2010 s.137

³¹ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.129

³² Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012 s.11

³³ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.129

³⁴ Muhammet Özeker, *HMK'da İspat ve Deliller Bakımından Getirilen Yenilikler*, Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı s.8, <http://web.e-baro.web.tr/uploads/25/6.pdf> (30.08.2017)

³⁵ Yüce, *Vergi Dava Rehberi* s.676

(E)'nin ise bu sözleşmenin hükümsüz olduğunu ispata yönelik faaliyeti ise karşı ispattır. Karşı ispat faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetinde başarısız olsa da ispat yükünü üzerine almış olmaz³⁶.

2. Doğrudan İspat – Dolaylı İspat

İspat faaliyeti içerik açısından doğrudan ve dolaylı ispat olarak ikiye ayrılmaktadır. İspat işlemi, direkt olarak iddia edilen vakıa ile ilişkilendirilen deliller aracılığıyla ifade edilir ise bu doğrudan ispat olarak isimlendirilir. Buna karşın iddia olunan vakıanın doğrudan deliller aracılığıyla değil, vakıa hakkında ipucu belirten diğer yan delillere dayanarak uyuşmazlık içeren vakıa hakkında yargıç açısından bir sonuca ulaşılmış olması ise dolaylı ispat olarak nitelendirilmektedir³⁷.

Dolaylı ispat, emare ispatı da olarak isimlendirilmekte olup, bu ispat türünde yargıç vakıa ile ilgili bir kısım bağlantılı olayların varlığına dayanarak delilleri değerlendirmekte ve vakıa hakkında tecrübe kurallarından yararlanmaktadır.

E. İSPAT ÖLÇÜSÜ

Bir vakıanın ispatlanmış olarak kabul edilmesi için yargıcın o olayın doğru olduğu hakkında bir kanaate sahip olması gerekmekte olup, bu vakıaya ilişkin yargıcın kanaatinin derecesini ise ispat ölçüsü belirlemektedir. Buna göre, ispat ölçüsü, uyuşmazlığa neden olan olayı düzenleyen hukuk kaidelerinin, o olay ile ilgili ispatlanma faaliyetinin yeterliliğinin derecesini gösteren düzeydir³⁸. Başka bir ifade ile bir vakıanın doğrulunun belirlenmesi hakkında uyuşmazlık konusu olaya bakan yargıçta oluşması gereken kanaat derecesi ispat ölçüsü olarak adlandırılır³⁹.

İspat ölçüsü bazı durumlarda tam ispat olarak ifade edilirken bazı hallerde yaklaşık ispat olarak ifade edilir. Bir vakıa hakkında kesin olma durumuna yakın bir ihtimal söz konusu ise tam ispat, vakıanın ağır basan yanı kabul görmekte ise yaklaşık ispat olarak tanımlanacaktır.

³⁶ Özkes, a.g.t. s.8

³⁷ Pekcanitez vd., a.g.e. s.394

³⁸ Pekcanitez vd., a.g.e. s.389

³⁹ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.129

1. Tam İspat

Tam ispat yargıçta, bir vakıanın meydana gelmesi hakkında kanaat sağlamak amacıyla yapılan ispattır. Tam ispatta ölçünün ne olacağı konusunda ispat ölçüsü kavramı ile ilgilidir⁴⁰.

Türk hukukunda genellikle tam ispat ölçü alınmakla birlikte doktrinde tam ispat ölçüsünün ne olduğu hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Kanaatte bulunma ve kuvvetle muhtemel görme gibi yaklaşımlar olmuşsa da bu tam ispat anlamına gelmemektedir. Yargıcın gerçekliğine inanç getirdiği iddia, ispat edilmiş kabul edilmiş olarak kabul görmektedir. Ancak, burada sözü edilen gerçeklik mutlak anlamda bir gerçeklik değil, hayatın içinde kabul gören ölçüde bir gerçeklik olmalıdır.

Tam ispat, yargıcın iddia edilen vakıanın doğru ve gerçek olduğuna, bu konu hakkında makul ve kabul edilebilir bir şüphe olmaksızın tam olarak inandırılması faaliyetidir. Ancak, burada bahse konu yargıcı inandırma faaliyeti, yüzde yüz olarak anlaşılması gereken bir kesinliği değil, yargıcın iddia edilen durumla ilgili olarak vicdani yönden tam bir kanaate ulaşması anlamına gelmektedir. Yargılamada ulaşılması arzu edilen ölçü ise tam ispattır⁴¹.

2. Yaklaşık İspat

Yaklaşık ispat, ispat edilmek istenen olayla ilgili olarak yargıçta o olayın vuku bulmuş olma ihtimalinin vuku bulmama ihtimalinden daha yüksek olduğu yönünde kanaat uyandırma faaliyetidir. Yaklaşık ispat, yargıç tarafından ivedilikle karar verilmesi icap eden haller ile delil ikamesinin epey güç olmasından ötürü kesin ispatın beklenilmesinin mümkün olmadığı durumlarda dikkate alınan bir ispat ölçüsüdür. Kanunda açık bir şekilde ifade edilen hükmün var olmaması durumunda yargıcın tam ispatı araması gerekmektedir. Hukuk sistemimizde tam kanaat oluşumu kural, yaklaşık kanaat oluşumu ise istisnadır. İdari yargılama hukukundaki yürütmenin durdurulması istemli davalar ile ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat isteme, yurt dışı çıkış yasağına koymasına ilişkin dava gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını

⁴⁰ Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s.9

⁴¹ Pekcantez vd., a.g.e. s.405

amaçlayan hukuki işlemlere karşı açılan davalar, idari yargı mercilerinde yaklaşık ispatın dikkate alınması gereken durumlara örnek olarak gösterilebilir ⁴².

II. DELİL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE SİSTEMLERİ

A. DELİL KAVRAMI VE KONUSU

İddia olunan bir vakıanın doğru olduğu hususunda yargıcın inandırılması güdüsüyle başvuru araçları ispat araçları olarak isimlendirilmektedir. En önemli ispat aracı ise delillerdir. Bir aracın ispat faaliyetinde konu edilebilmesi için yani delil olarak nitelendirilmesi için ispatında kullanılacak vakıanın bilimsel açıdan değerlendirilebilecek düzeyde olması gerekmektedir. Bu nedenden ötürü hipnoz, fal, rüya vb. gibi akıl ve mantık açısından izah edilemez vakıaların olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla delillerin bilimsel açıdan kabul görmüş olması gerekmektedir ⁴³.

Delil uyumsuzluk konusu olayın kanıtlanması için yargılama öncesinde ve yargılama zamanı dışında gerçekleşen olayların temsilen yargı önüne sunulmasını sağlayan ve uyumsuzluk konusu içeren vakıayı mahkemeye yansıtmaya çalışan bir kanıtlama aracıdır. Delillerin yardımı ile geçmişte yaşanmış olay hakkında yargıç nezdinde bir kanaat uyandırılmaya çalışılır. Bu durum geçmişin fotoğrafının çekilmesi olarak da isimlendirilebilir. Yargıç ise doğru ve ispatı mümkün olan fotoğraf anlamaya ve fotoğrafın tamamını görmeye çalışır ⁴⁴.

İspata ilişkin kullanılan tanımlardan en önemli unsur delildir. İspat işleminin sağlanması için gereken yardımcı araçlara delil denilmektedir. İspat unsurlarına genel çerçeveden bakıldığında tanık, bilirkişi, belge vb. gibi deliller kullanılmaktadır. Medeni yargılama hukuku açısından yemin geçerli kabul edilen bir delil türü olarak kabul edilmektedir. Ceza yargılama hukukunda ise yargıç olay hakkında vicdani bir kanaate varması için vakıa hakkında belirtilerden de faydalanmaktadır ⁴⁵.

⁴² Pekcanitez vd., a.g.e. s.408

⁴³ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.130

⁴⁴ Pekcanitez vd., a.g.e., s.398

⁴⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 23. Bası, Ankara, Eylül 2014, s.199

1. Delil Kavramı

Kelime anlamı olarak insanı aradığı gerçekliğe ulaştırabilecek iz, kanıt, emare⁴⁶ anlamına gelen, delil kelimesi Arapça “delalet” kelimesiyle ilişkili olup yol gösterme anlamına kullanılmaktadır⁴⁷. Genel hukuk açısından bir olayın açıklığa ulaştırılması için kullanılan araçlar anlamında olan delil⁴⁸ her türlü ispat vasıtalarını ve özellikle ispat edici belgeleri kapsamaktadır⁴⁹.

Uyuşmazlık sonucu dava konusu yapılan hakkın gerçek anlamıyla var olup olmadığının anlaşılır olması, maddî hukukun o hakkın ortaya çıkmasını veya sona ermesini kendisine bağladığı olayların doğru olup olmadığının tespiti durumunda mümkün olmaktadır. Bu açıdan dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların var olup olmadıklarının tespiti lüzumu gerekmektedir. Zira taraf, ancak dayanmış olduğu vakıaların doğru olduğu veyahut karşı tarafın dayandığı vakıaların doğru ile bağdaşmadığını ispat etmesi zarfında davayı kazanır veyahut davanın ret olmasını gerçekleştirebilir. Söz konusu vakıaların ispatı gayesiyle başvuru vasıta yolları ise delillerdir⁵⁰. İspat vasıtalarının geçerliliği, bunların kullanılmasına hukuki açıdan izin verilmiş olması şartına bağlı olmaktadır⁵¹.

2. Delilin Konusu

Delilin konusu maddi vakılardan oluşmaktadır. Bu vakıalar davanın iddia ve esasına temel oluşturan esaslardır. Maddi hukuk bir hakkın oluşmasını ve ortadan kalkmasını belli vakıaların varlığına bağlı tutmuştur⁵². Delilin temel alt yapısını oluşturan konu kural olarak uyuşmazlığa neden olan olaylardır. Bu nedenle, hukuk kuralları delillerin konusu olamaz. Hukuk kuralları yargıç 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 koyar.

⁴⁶ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 9. Baskı, Ankara,1998, s.547

⁴⁷ Biyan, a.g.e. s.13

⁴⁸ Kuru vd., a.g.e., s.417-418

⁴⁹ Biyan, a.g.e. s.13; Mehmet Tuncer, *Verginin Tarhi Açısından Maddi Delil Kavramı*, Maliye Postası, Sayı:358, Ağustos,1995, s.25

⁵⁰ Kuru vd., a.g.e., s.376-377

⁵¹ Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Yaklaşım Yayınları, 1997, Sayı 56, s.12

⁵² Baki a.g.e. s.208

Buna göre delil, kanunî kalıplar çerçevesinde elde edilip yine kanunî usullere göre ileri sürülmesi durumunda uyuşmazlığı çözüme kavuşturan bir fonksiyona sahip olmaktadır⁵³.

B. DELİLİN ÖZELLİKLERİ

Yargıca gerçeği en iyi şekilde ibraz edecek her şey kural olarak delil olarak nitelendirilebilir. Ancak, bir şeyin delil vasıtası olması ile bu vasıtanın verilecek karara esas alınması aynı şey değildir. Çünkü delil vasıtası olan şeylerin tamamı, karara temel teşkil etmezler. Bu durum nihayetinde her şeyin delil olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu açıdan delil olarak kabul görecektir bazı özelliklerin var olması gerekmektedir⁵⁴. Delil olarak nitelendirilebilecek özellikleri; hukuka uygunluk, mantıklı olmak, güvenilir olmak, müşterek olmak ve temsil etmek şeklinde sıralayabiliriz.

1. Hukuka Uygunluk

Medeni usul hukuku açısından delil olarak nitelendirilecek bir ispat aracının kanunlar tarafından aşikâr olarak kabul gören delillerden biri olması halinde dahi hukuka uygun yollar elde edilmiş olması lüzumu gereklidir⁵⁵. Dolayısıyla deliller hukuk sistemine uygun olmak zorundadır. Bu durum hem delillerle alakalı, hem de delillerin elde edilmesi süreciyle alakalıdır. Çünkü delillerin hukuk sistemimiz açısından kabul görmesi için hukuka uygun bir biçimde elde edilmiş olması ve elde edilen deliller de hukuk sistemi açısından yasaklanmış olmaması gerekmektedir.

Yasak delillerin, mahkemeler tarafından uyuşmazlık yaşanan olaya konu edilmesi hususunda içerisinde öteden beri tartışmalar barındırmaktadır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin, mahkemelerce kullanılması, hukuka aykırı delil elde etmeyi meşru kılacağından ve hatta hukuka aykırılığı teşvik edeceğinden, bu durumun hukuk devletiyle bağdaştırılması mümkün bulunmamaktadır⁵⁶.

⁵³ Mehmet Akif Tutumlu, *Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.19-20

⁵⁴ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997 s.11-12

⁵⁵ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.132

⁵⁶ Pekcanitez vd., a.g.e., s.400

1982 Anayasası'nın suç ve cezalara ilişkin esaslarını düzenleyen 38'inci maddesinin 6'ncı bendinde, "Kanuna aykırı bir biçimde elde edilmiş olan bulgular, delil olarak kabul görmez" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yani hukuka uygun olmayan bir şekilde elde edilen delillerin, ispatlama vasıtası olarak kabul edilmeyeceği net bir biçimde ifade edilmiştir.

Aynı zamanda hukuk devleti olmasının gereklerinden biri olan bu durum kanun maddesinde hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin mahkeme tarafından bir vakıanın tespitinde dikkate alınmayacağı şeklinde ifade edilmiştir. (H.M.K. m.189/2) Bu sebeple hukuka uygunluktan kasıt delilin kendisinden ziyade bizatihi onun elde edilme yöntemidir.

a. Hukuka Aykırılık Kavramının Unsurları

Günümüz sürecinde teknolojik gelişmelerin hızlı bir şekilde ilerleme kat etmesi kişilerin özel hayatının gizliliğini kimi durumlarda ortadan kaldırmaktadır. Kişilerin günlük hayatlarının video altına alınması, ses kayıtlarının yapılması veya sanal ortamda elektronik postalarının ele geçirilmesi yoluyla delil elde edilmesi işlemi mahkemelerde nasıl değerlendirileceği hususunda tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

1982 Anayasası'nın ifade edildiği üzere hukuka aykırı yollarla elde edilen deliller delil olarak kabul görmemektedir. 1982 Anayasası'nın benzer şekilde ispat hakkını tanımlayan HMK' da ifade edilmiş, hukuka aykırı bir biçimde elde edilen delillerin mahkeme tarafından dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. (H.M.K. m.189)

Kanunlara aykırı bir biçimde elde edilen delillerin medeni usul hukukunda geçerli olan dürüstlük ilkesi kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. Kanunlara aykırı olarak elde edilen delillerin mahkeme nezdinde değer görmesi demek, dürüstlük ilkesinin görmezden gelinmesi ve kanunlara aykırı bir şekilde hareket edilmesinin kabul görmesi anlamı ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple kanunlara aykırı bir şekilde elde edilen delillerin hiçbir suretle dikkate alınmaması gerekmektedir. Diğer yandan delillerin hukuka aykırı olduğu hususu bir üst mahkeme tarafından

dikkate alınması için hukuka aykırı delil elde edilene delillerin neden değerlendirilmeye tabi tutulmayacağı açık bir şekilde ifade edilmelidir⁵⁷.

b. Hukuka Aykırı Delillerinin Sınıflandırılması

Delillerin elde edilmesi sürecinde uygulanan metotlar nedeniyle bir takım delil toplama yöntemleri yasaklanmıştır. Delilin elde edilmesi safhasında uygulanan metot hukuka aykırı bir usul ise, bu delilde hukuka aykırı bir delil olarak kabul görür. Bu metot aşamasında ispatı gereken vakıa ve elde edilen kanuna aykırı, lakin delilin elde edilme yönteminin kanuna aykırı olmasından hareketle delil değeri görmez.

Bunun yanında ispatın uygulanması da delillerin değerlendirilmesinde önem arz eder. Şöyle ki: ispatın uygulanmasını sağlayan yöntem yasaklanmış ise delillerin elde edilmesi de yasaklanmıştır. Örneğin, işkence sonucu bir kimseden elde edilen deliller 1982 Anayasası'nda belirtilen temel hakların ihlal edilmesi müsebbibi ile ispat metodunun kanuna aykırı olmasından hareketle delil olarak kabul görmez⁵⁸.

2. Mantıklı Olmak

Yargıçta gerçek kanaati doğurabilecek nitelikteki veriler delil olarak nitelendirilebilir. Gerçeğe giden süreç rasyonel veriler üzerinde geçtiğine göre yalnızca gerçeği akla uygun olarak betimlenebilecek verilerin delil olarak sunulması gerekmektedir. Bu nedenden ötürü delil olabilecek verilerin mantıklı olmaları ve bilim tarafından kabul görmeleri gerekmektedir.

Delil olarak kabul görecekt veriler akla yatkın, rasyonel olmalıdır. Örneğin, yargıç, kanaatini bir falcının kehanetine veya tahminlerine dayandıramaz⁵⁹.

3. Güvenilir Olmak

Delillerin temsil edici olmasının ilk şartı yıkılmaz yani güvenilir olmasıdır. Kural olarak delillerin güvenilirliğini araştırarak olan yargıçtır. Diğer yandan delilin temsil edici olmasının bir diğer şartı da, elde edilmesinin imkânsız olmamasıdır. Çünkü

⁵⁷ Pekcanitez vd., a.g.e., s.402

⁵⁸ Pekcanitez vd., a.g.e., s.400-401

⁵⁹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.12; Biyan, a.g.e. s.17

elde edilme imkânı bulunmayan böyle bir delilin temsil ediciliğinden yararlanılmayacaktır. İspat açısından önem arz eden özelliği bu kapsamdadır⁶⁰.

Bilhassa idari yargılama hukukunda, idarelerin dava konusu olan uyuşmazlıklarda olay ile ilgisi olmayan bilgi ve belgelerin göndermeleri ya da aynı belgeleri defaten göndermeleri hem zaman kaybına neden olmakta hem de dosyanın geç işleme konularak olayın açığa çıkartılmasında gecikmeye neden olmaktadır.

4. Müsterek Olmak

Müstereklik, bir davada ileri sürülen delillerin, mahkemenin bütün taraflar tarafından bilinmesi ve tartışılabilmesidir. Davaya bakan yargıcın özel yoldan, kişisel olarak sahip olduğu ve mahkeme önüne sunulmayan bir verinin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁶¹.

Delillerin müsterekliği ile ulaşılması hedeflenen gaye, delillerin ortaya konulup bütün taraflar tarafından tartışılması lüzumudur. Bir başka ifade ile delillerin taraflar tarafından çürütülebilmesi ve delil hakkında tarafların fikirlerini ifade etmelerine imkân tanınmasıdır. Ortaya konulan delillerin mahkeme sükeleri tarafından biliniyor ve tartışılabilmesi kısaca delillerin müsterekliği ilkesi olarak isimlendirilir⁶².

Delillerin sadece yargıç tarafından biliniyor ve değerlendiriliyor olması yeterli sayılmaz. Ayrıca, delillerin uyuşmazlık konusu olaya taraf olan kişilerce de bilinmesi icap etmektedir. Bu durum da delillerin müsterek olması ile sağlanır. Aksi durumda delillerin sadece yargıç tarafından bilinmesi ve değerlendirilmesi bu bilginin tartışılabilir olmasından ziyade savunma hakkının da kısıtlanmasına ve savunma hakkının gereği şekilde yerine getirilememesine sebebiyet verir. Doğal olarak taraflarca ileri sürülen bilgi ve belgeler savunma hakkının bir parçası olarak ortaya sunulmalı ve delillerin müsterekliği sağlanmalıdır.

5. Olayı Temsil Etmek

Deliller, ilgili oldukları olaylar ile bağlantılı olmaları gerekmektedir. Delil olarak nitelendirilecek emareler uyuşmazlık konusu olayda hiçbir ilgisi olmayan emarelerin

⁶⁰ Biyan, a.g.e. s.18

⁶¹ Bülent BAYRAKTAR, *Muhakemelerde Delillerin Önemi*, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:25, 2011, s.14

⁶² Hasan Türkün ZOP, *Ceza Muhakemesi Kanununda Delil ve Çeşitleri*, <https://hasanturkunuzop.av.tr/?p=5925> (08.09.2017)

delil olarak kabul görmesi mümkün değildir. Şöyle ki vergi yargılamasında temsil yetkisinin çerçevesi VUK 3'üncü maddesinin b bendinde belirtilmiş, “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılmaz.*” olarak hüküm altına alınmış ve temsil yetkisinin sınırları ifade edilmiştir. Olayla ilgili olarak şans eseri olarak ilgili olan kişilerin tanık olarak değerlendirilemeyeceği ve delil olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu nedenle, delillerin esasa konu olması için uyumsuzluk konusu olayla ilgili olarak önemli ve olayı ortaya koymaya imkân vermesi gerekmektedir. Yani, delilin olayı temsil etmesi ile istenen amaç delilin olayın tamamı üzerine ya da bir kısmı hakkında fikir sağlamasıdır.

C. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

Delillerin sınıflandırma kategorisine tabi tutulmasına esas teşkil eden neden delil konusu ve kavramların daha anlaşılır bir şekilde ele alınmasıdır. Delillerin sınıflandırılmasında farklı yöntemler bulunmaktadır. Bunlar; kesin- takdiri delil, kanunî delil – akdi delil, bağlı delil – serbest delil, doğrudan delil – dolaylı delil, kişisel delil – nesnel delil, sınırlı delil – sınırsız delil, yasak delil – yasak olmayan delil, re 'sen müracaat edilebilen delil – re 'sen müracaat edilemeyen, delillerin elinde bulunduğu ya da oluştuğu kesime göre ayrımı şeklinde sınıflandırılmaya tabi tutulup incelenecektir.

1. Kesin Delil – Takdiri Delil

Deliller, kendileri ile ilişkide bulunan vakıaların gerçekliği açısından yargıcın takdir yetkisini kullanıp kullanmaması açısından ikiye ayrılmaktadır. Usulüne uygun bir şekilde mahkemeye sunulması durumunda yargıcın doğru olarak kabul gördüğü delillere kesin deliller denir. Buna karşın yargıcın kişiler üzerinde edinmiş olduğu bilgiyi vicdani kanaatini ön planda tutarak değerlendirmesi ise takdiri deliller olarak isimlendirilir⁶³. Takdiri deliller şahit, bilirkişi, keşif ve hususi hükümlerdir.

Kesin deliller, uyumsuzlukları çözüme kavuşturma açısından son derece etkili bir fonksiyona sahiptirler. Uyumsuzlukta vakıanın kesin bir delille ispatlanması durumu ile karşılaşan yargıç, o vakıanın doğru olduğunu kabul etmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda yargıcın söz konusu vakıa ile alakalı olarak değerlendirme yapma hakkı veya

⁶³ Atalı ve Akkaya a.g.e. s.143-144

takdir yetkisi kullanma hakkı bulunmamaktadır. Kesin deliller ikrar, kesin hüküm, senet ve yemindir.

2. Kanuni Delil – Akdi Delil

Kanuni delil ve akdi delil arasındaki ayırım, herhangi bir uyuşmazlık halinde kullanılacak delillerin kanunlarca belirlenmesi veya uyuşmazlığın taraf olanlar arasında belirlenmesine göre yapılmaktadır. Uyuşmazlık durumunda ortaya çıkabilecek bir dava aşamasında mahkemeye sunulan delillerin kanun tarafından mı veyahut davanın tarafları tarafından mı belirleneceği konusundaki ayırımdır.

Uyuşmazlık sürecinde kabul gören delillerin hangileri olacağı kanun koyucu tarafından belirleniyorsa bu deliller kanuni delil olarak adlandırılır. Dolayısıyla bu gibi durumlarda belirlenen hususların belirlenen deliller ile ispat edilmesi gerekmektedir. Öte yandan uyuşmazlık yaşanması durumunda hangi delillerin kullanabileceği sözleşmeye bağlı olarak belirleniyor ise bu delil türü akdi delildir⁶⁴.

Medeni yargılama hukukunda delil sözleşmeleri kanuni delil olarak verilebilecek bir örnek iken, vergi hukukunda ise uzlaşma tutanağı ise akdi delil kabul edilir.

3. Bağlı Delil – Serbest Delil

Bağlı delil ve serbest delil ayırımı delillerin önceden hazırlanıp hazırlanamadığına göre değişmektedir. Bağlı deli kanuni delil ve kesin delille benzer bir yaklaşıma sahip olup, uyuşmazlık konusu olayda yargıç takdir yetkisini kullanmayarak olayı önceden belirlenen deliller yardımı ile sonuçlandırması için kullanılan delil bağlı delil olarak isimlendirilmektedir. Serbest delil ise takdiri delil ile benzer bir yaklaşıma sahip olup, yargıcın herhangi bir çerçeveye bağlı kalmaksızın serbest bir biçimde takdir yetkisini kullanmış olduğu delil sistemidir⁶⁵.

4. Doğrudan Delil – Dolaylı Delil

Doğrudan deliller ispatlanması icap eden olayın direkt bir biçimde açıklanmasını sağlayan yani, açıklanması için özel bir gayrete ihtiyaç olmayan delil türüdür. Bahsi geçen bu delil türü bir varsayıma veyahut mantıksal çıkarıma dayanmamaktadır.

⁶⁴ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.18; Biyan, a.g.e. s.20

⁶⁵ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.18

Doğrudan delil türü farklı bir delil ile desteklenmesine ihtiyaç duyulmayacak kadar güven veren, onay alan ve itibar derecesi açısından yüksek bir delil türleridir⁶⁶.

Dolaylı deliller ise uyumsuzluğa konu olan olayı direkt olarak aydınlatılmasını sağlamamakta birlikte, bunun aydınlatılmasına katkıda bulunan deliller olmaktadır. Bir kişinin öldürülmesi olayında olaya tanık olan bir kişinin sanığı maktulü öldürürken görmüş olduğunu söylemesi biçimdeki beyanı doğrudan delil olarak nitelendirilirken sanığı cinayet işlenmiş olduğu binanın önünde eli kanlı bir şekilde gördüm şeklinde ifade vermesi ise dolaylı delile verilebilecek bir örnektir⁶⁷.

5. Kişisel Delil – Nesnel Delil

Cezai sorumluluk gerektiren bir fiilin işlendiği hususunda şüphe edildiği süreçte, o cezai sorumluluk gerektiren fiilin işlenmiş olup olmadığı hususu veyahut işlenmiş olan ve cezai sorumluluğa neden olan fiilin ne zaman, ne şekilde ve nasıl işlenmiş olduğu açısından görüş sahibi olan kimselerin bu konular hakkındaki izahatları kişisel delil olarak kabul edilmektedir. Kişisel delilden maksat, uyumsuzluk konusu olan bir olay veya bir suçla alakalı olarak şahsi bilgiye sahip olanların bu bilgileri sözlü veya yazılı olarak ifade etme kavramıdır. Suç olarak nitelendirilen bir fiili işlemiş olan sanığın, suçtan dolayı mağduriyet yaşayan mağdur konumundaki kimselerin veyahut suç işlendiğine tanık olan kişilerin ifadeleri kişisel delilleri teşkil etmektedir⁶⁸.

6. Sınırlı Delil – Sınırsız Delil

Sınırlı delil ile sınırsız delil arasındaki fark belirli bir şartı taşıyıp taşımadıklarına göre ayrılır. Sınırlı delillerin delil olarak nitelendirilebilmesi için bir takım şartları taşıması gerekmektedir. Sınırlı deliller için belirlenmiş bazı şartlar mevcut olup, bu şartlar altında elde edilen deliller delil olarak nitelendirilecektir. Örneğin; vergi yargılaması sürecinde tanık beyanı için kanunen belirlenmiş şartlar getirilmiştir.

Sınırsız delillerin delil olarak kabul görmesi için elde edilen delillerin herhangi bir şarta bağlı olmadığı delillerdir. Sınırsız deliller için herhangi bir şart öngörülmediğinden bir şekil şartına sahip olmaları da gerekmeyecektir. Delil olarak

⁶⁶ Kamil Ateş, “Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği”, Yaklaşım Yayınları, Mayıs,2004, Sayı:137, S.137-138

⁶⁷ Bayraktar, a.g.m, s.36

⁶⁸ Öztekin Tosun, *Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri*, C:1, 3. Baskı. İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1981

mahkemeye ibraz edilen bir vesikanın kabul edilebilir bir delil niteliği taşıması için belirli bir takım şekil ve koşulları taşıması gerekiyor ise, bu şekil şartlarının olmaması halinde delil özelliğini kaybetmiş olacağından bu deliller sınırsız delil olarak kabul görmeyecektir. Vergi yargılamasında sınırlı delil olarak kabul gören tanıklık kavramı, ceza ve medeni yargılamalarında sınırsız delil özelliği taşımaktadırlar⁶⁹.

7. Yasak Delil – Yasak Olmayan Delil

Yasak delil ve yasak olmayan delil ayrımı delillerin elde edilmiş biçiminin yasak olup olmamasına göre yapılan bir ayırım türüdür. Bu hususta önem arz eden durum delillerin sahip olunması sürecinde ve elde edilen delillerin işlem görmesinin kanunlara aykırı olup olmama konusudur.

Yasak deliller konusunda, 1982 Anayasası'nın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38'inci maddesinin 6'ncı bendinde, "Kanuna aykırı olarak bir şekilde elde edilmiş olan bulgular, delil olarak kabul görmez" şeklinde düzenlenmiştir. Yani hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin, yasak deliller olarak kabul göreceği ve ispatlama vasıtası olarak kabul görmeyeceği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Kimi deliller, yargılamaya ilişkin hukukta delil olarak kabul görmekte iken, farklı bir yargılama hukukunda delil biçiminde kabul görmemesidir. Vergi Usul Kanununda yemin bir delil türü olarak kabul görmez iken medeni yargılama sürecinde ise delil biçiminde kabul edilmektedir.

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

Uyuşmazlık konusu bir olayda yargıç tarafların talebi ile bağlı kalmaksızın bazı delillere kendiliğinden müracaat ediyor ise, böyle delillere re'sen müracaat edilebilen deliller olarak tanımlanmaktadır⁷⁰. Re'sen müracaat edilebilen deliller, tarafların sorgulanması, bilirkişilik ve keşiftir. Yargıcın delillere başvurması hususunda tarafların talebinin gerektiği ve Taraflarca Araştırma İlkesinin geçerli olup yargıcın uyuşmazlık konusu olayı kendiliğinden dikkate almadığı deliller ise re'sen müracaat edilemeyen deliller olarak adlandırılır. Tarafların talebi olmaksızın yargıcın herhangi bir delile başvurması mümkün değildir.

⁶⁹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.21; Biyan, a.g.e. s.21

⁷⁰ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.23

Taraflarca Araştırma İlkesi medeni yargılama hukukunda geçerli bir kurul olmasından dolayı uyuşmazlık konusu olaya taraf olanların mahkemeye ibraz ettiği deliller aracılığı ile uyuşmazlık konusu olay sonuca kavuşturulur. Dolayısıyla yargıcın re'sen delil toplaması mümkün bulunmadığından deliller re'sen müracaat edilemeyen deliller olarak nitelendirilmektedir. İdari ve ceza yargılama hukukunda Re'sen Araştırma İlkesinin geçerli olmasından ötürü kural olarak yargıç bütün delillere re'sen müracaat edebilmekte olup deliller re'sen müracaat edilebilen deliller olarak nitelendirilir⁷¹.

9. Delillerin Elinde Bulunduğu ya da Oluştugu Kesime Göre Ayrımı

Delillerin elinde bulunduğu ya da oluştuğu kesime göre ayrımında vurgulanmak istenen delillerin üçe ayrıldığıdır. Bu ayrım, mükellef nezdinde oluşan deliller, idare nezdinde oluşan deliller ve yargı nezdinden oluşan deliller olarak üçe ayrılmaktadır.

Mükellef nezdinde oluşan deliller ile anlatılmak istenen vergi sorumluları ve muhataplarıdır. İdare nezdinde oluşan deliller ile ilgili olarak vergi kontrol ve takdir süreçleriyle ilgi olarak vergi daireleridir. Yargı nezdinde oluşan deliller ise idare mahkemeleri ve Danıştay'dır⁷².

D. DELİL SİSTEMLERİ

Uyuşmazlığa konu olan olayların hangi tür delillerle ispat edilebileceği hususunu belirten delil sistemleri, kanunî, takdiri, dini ve ilmi delil sistemleri olmak üzere dört ayrı başlık altında incelenmektedir.

1. Kanuni Delil Sistemi

Kanuni delil sisteminde hangi metotların delil niteliğinde kullanılabileceği kanun hükmünce belirlenmektedir. İspatlama vasfı olarak ancak kanunda belirtilen şart ve şekilleri taşıyan deliller kabul edilmektedir. Bunların haricinde kalan herhangi bir delilin ispatlama aracı olarak kullanılması kabul görmez.

Kanuni delil sistemindeki gaye, hakların güvence altına alınmasıdır. Kanuni delil sistemi, yargıcın işine kolaylık sağlamak ve davanın kısa bir zaman içerisinde sonuçlanmasını ve aydınlatılmasını sağlar. Ancak bu sisteme tamamı ile bağlı

⁷¹ Biyan, a.g.e. s.23

⁷² Tezel, a.g.m. s.56

kalındığında basireti ve tecrübesi olmayan hak sahiplerince haklarının kaybedilebileceği kuvvetle muhtemeldir. Çünkü karşı tarafa güvenerek hakkına karşılık senet almayan kimselerce, hakkın inkâr edilmesi halinde, alacağını ispat edememek dolayısıyla alacağını alamamak tehlikesiyle karşılaşabilirler⁷³.

2. Takdiri Delil Sistemi

Uyuşmazlık konusu oluşan olayların hiçbir kısıtlanmaya bağlı olmadan her türlü delil ile ispatlanmasını öngören delil sistemi takdiri delil sistemidir. Yargıç uyuşmazlık konusu olayda hiçbir sınırlama içerisinde kalmadan delilleri serbest bir şekilde takdir etme yetkisine sahiptir. Takdiri delil sisteminde delil serbestisi ve/veya yargıcın delilleri serbest bir şekilde değerlendirme hakkı mevcuttur⁷⁴.

Re'sen araştırma ilkesinin benimsenmiş olduğu idari yargılama hukuku ve ceza yargılama hukukunda delillerin ortaya sunulmasında tercih edilen sistem takdiri delil sistemidir. Çünkü kamu hukukun öncelikli olduğu yargılama süreçlerinde uyuşmazlığa neden olayın ispata kavuşturulabilmesi için kanunlar tarafından öngörülen deliller yerine olayın aydınlatılması için delil niteliğine haiz her türlü bilgi ve belgenin delil olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁵.

3. Dini Delil Sistemi

Cezaların, işlenmiş olan günahlara karşılık olarak ödetildiği dönemlerde, Allah'ın iradesini ortaya koyduğuna kanaat getirilen bazı uygulamalarda suçluların ve suçların ortaya çıkarıldığı kabul edilmekte idi. Orta çağ döneminde uygulanan düello ile Allah'ın suçu bulunmayan kimselere yardım ettiği fikriyatına dayanmaktaydı⁷⁶. Bu delil sistemi günümüz hukuk sisteminde geçerliliğini yitirmiş bulunmaktadır.

4. İlmî Delil Sistemi

Uyuşmazlık konusu olayın çözüme kavuşturulmasında bilimden faydalanılması amacı ilmî delil sisteminin konusunu oluşturmaktadır. Yargılama sürecinde parmak izi, tahliller ve balistik gibi bilimin konusuna giren yöntemlerden yararlanılması

⁷³ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.28

⁷⁴ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.28

⁷⁵ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.28

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

uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasında etkili ve hızlı bir delil yöntemi olup bu delil sistemi diğer delil sistemlerini destekleyen bir mahiyette bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İSPAT VE DELİLLE İLİŞKİN İLKELERİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

I. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER

Medeni yargılama hukukunda, yargılama sürecinin yönünün tayin edilmesi ve yargılama sürecinin bir biçime tabi olması hususunda bazı ilkelerin önemini bulunmaktadır⁷⁷. Bunlar tasarruf ilkesi, talebe bağlılık ilkesi, dinlenilme hakkı ilkesi, aleniyet ilkesi, doğruyu söyleme ilkesi, usul ekonomisi ilkesi, yargıcın davayı aydınlatma görevi ilkesi, yargılanmanın sevk ve idaresi ve hukukun uygulanması ilkesi olup, bahsi geçen ilkeler aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

A. TASARRUF İLKESİ

Özel hukuk süreci taraflara sahip oldukları haklar üzerinde serbestçe tasarruf etme hakkını tanımıştır. Tasarruf ilkesi, uyuşmazlık konusu olan olaya taraf olanların dava konusu üzerinde etki etmelerini ifade etmektedir.

1. Genel Olarak

Medeni yargılama sürecinde gerçekleştirilmek istenen ilk amaç tarafların sübjektif ölçüde menfaatlerinin sağlanmasıdır. Devlet sübjektif ölçüde sağlanması gereken menfaatin yerine getiren yükümlüsü konumundadır. Bu yükümlülüğün sağlanması ise bir tarafın talebi doğrultusunda harekete geçecektir. Bu talebin olmaması halinde ise yargı harekete geçmeyecek ve hukuki süreç işlemeye başlamayacaktır⁷⁸.

Medeni yargılama hukukunda kendi kendine dava açılmaz. İfade edilmekte olan durum “Mukim bir mahalli alanda uyuşmazlık konusu olaya ilişkin davacı mevcut bulunmamakta ise o mukim mahalli alanda yargıç da mevcut bulunmamaktadır.” biçimde ifade edilmektedir. Yargıç uyuşmazlık konusu olay hakkında taraflardan birinin talebi olmadan, bir davayı incelemeye başlayamaz ve bu dava hakkında karar veremez.

⁷⁷ Yavuz Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s.1

⁷⁸ Nedim Meriç, *Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı Ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi*, S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı, s.30

Kanunlarda net bir şekilde belirtilmedikçe hiçbir kişi kendi lehine olan bir davayı açmaya veya bu hakkını talep etmeye zorlanamaz.

Genel olarak tasarruf ilkesi, tarafların yargılama sürecinin başlangıcını, konusunun tayin edilmesini, sona ermesinin belirlenmesini, uyuşmazlık konusu dava hakkında serbest bir şekilde tasarruf edebilmelerini ifade etmektedir.

2. Tasarruf İlkesinin İstisnaları

Uyuşmazlık konusu olayda, talep üzerine harekete geçme ilkesi geçerlidir. Kural olarak uyuşmazlık konusu olaya taraf olanların talebi ile hukuki süreç başlayacaktır. Fakat istisnai bazı durumlarda talebe bağlı olmaksızın kamu yararı gerekçesiyle Devlete bir takım yetkiler tanınmıştır. Aile ve şahıslara ilişkin hukuki hallerde, davacı tarafından olayın dava edilmesi gerekmekte olup, dava açılması nihayeti sonrasında davanın kabul, davadan feragat edilmesi veyahut sulh yoluna gidilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla aile ve şahıs hukuklarında davanın seyri ile ilgili tasarruf yetkisi taraflarda değildir.

Tasarruf ilkesinin sınırlarını belirleyen bir başka husus ise, davalara ilişkin yargılama giderleri hakkında tarafların talebi olmaksızın mahkeme tarafından tayin edilmektedir. Tasarruf ilkesinin bir diğer istisnası ve aynı zamanda medeni yargılama hukukuna ilişkin ilkelerden biride yargıcın davayı aydınlatma görevidir. Yine aynı şekilde yargıcın davayı sevk ve idare etme görevi de tasarruf ilkesinin istisnalarındadır.

B. TALEBE BAĞLILIK İLKESİ

Medeni yargılama hukukuna ilişkin ilkelerden olan ve yargıcın yargılama sürecinden uyuşmazlık konusu olaya taraf olanların talepleri sınırlı olarak karar verebileceğini talep edilenden fazlasının karar verilemeyeceği buna karşın talep edilenden daha az bir kararın verilebileceği talebe bağlılık ilkesini ifade etmektedir.

Konu ile ilgili olarak kanunda, yargıcın tarafların talep sonuçları ile bağlı olacağı, bundan fazlasının veyahut bir başka karar veremez⁷⁹. Fakat kimi durumlarda ise talep sonucundan daha azına karar verebileceği şeklinde hüküm altına alınmıştır. (HMK

⁷⁹ **Yargıtay 9.Dairesi, 15.06.2017 tarih ve E:2017/21538, K:2017/10569 sayılı kararı;** “Davacı tarafın davaya ilişkin dilekçesinde faiz talebi olmasına rağmen ıslaha ilişkin dilekçesinde faiz talebinin olmamasına karşın ıslah ile artırılan kısımlara da faiz yürütülmesi HMK’nun 26. maddesindeki taleple bağlılık kuralının ihlali olup hatalıdır.”

m.26) Yargıç her dava sürecinden talebe bağlı kalmak zorunda olmayıp bununla ilgili durumlar kanun ile belirlenmiştir⁸⁰. Bu şekilde kararların verilmiş olduğu dava türleri genelde aile ve evlilik bütünlüğüne yönelik davalardır⁸¹.

C. DİNLENİLME HAKKI İLKESİ

Dinlenilme hakkı kişilerin kendileri hakkında yapılan yargılama sürecinden haberdar olmaları ve bu süreçte kendilerini ifade edebilmeleri ve bu süreç sonrasında yargılanmaya ilişkin değerlendirmenin yapılmasıdır. Dinlenilme hakkı, hukuksal sürecin getirdiği bir hak olup 1982 Anayasası ile güvence altına alınmıştır. Dinlenilme hakkı ilkesi, mahiyeti açısından bilgilenme, açıklama ve değerlendirilme haklarını içerisinde bulunduran hakların yargılama sürecinin başından sonuna kadar birlikte değerlendirilmesidir.

1. Bilgilenme Hakkı

Dinlenilme hakkının en üst sırada gelen ilkesi yargılama sürecinin başlangıcından sonlanmasına geçen süre zarfında yargılamaya ilişkilerden haberdar olunmasıdır. Yargılanma sürecine ait ilk bilgilenme süreci davaya taraf olan kişi veya tüzel kişinin izah etmesine yönelik hakkının kullanması için davadan haberdar olması amacıyla tebligat işlemi ile başlar. Bilgilenme hakkının kanunların ön görmüş olduğu şekilden farklı olarak yapılması dinlenilme hakkının ihlal edilmesi olarak tanımlanacaktır. Nitekim yüksek mahkemelerin vermiş olduğu kararlarda tebligatın usulüne aykırı bir şekilde yapılmış olması dinlenilme hakkının ihlali olarak değerlendirilecektir.

2. Açıklama Hakkı

Dinlenilme hakkının diğer bir süreci ise mahkeme huzurunda ve yargıç önünde iddia ve savunmasını yapabilmesini aynı şekilde iddia ve savunmalarına yönelik ispat araçlarını kullanabilmesi veyahut dava sürecinde delillerini sunabilmesi için görüşlerini açıklamasını izah edilmesi açıklama hakkı olarak tanımlanmaktadır.

Açıklama hakkının yargıç tarafından davanın taraflarına eşit bir şekilde sunulması gerekmektedir. Açıklama hakkının davanın taraflarından biri tarafından

⁸⁰ Habip Oğuz, “Taleple Bağlılık İlkesi Bakımından Yargıtay’ın Bir Kararının İncelenmesi”, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/271249> (17.05.2019)

⁸¹ Kuru vd. a.g.e., 342

davanın seyrini değiştirme çabası veyahut davanın sürecini gereksiz yere uzatma çabası içerisinde olma ihtimaline karşı sınırlandırılma gerekebilir. Açıklama hakkı ile değerlendirme yapılır iken belirlenen süreler uyulması gerekmektedir. Bu nedendir ki açıklama hakkının kesin süreler içerisinde değerlendirilmeye alınması aksi halde açıklama hakkının kullanılmasına engel olmasının bilgilenme hakkının da ihlalini doğuracaktır.

3. Değerlendirilme Hakkı

Dinlenilme hakkının son süreci ise değerlendirilme hakkıdır. Değerlendirme hakkı bilgilenme hakkının ilk iki unsuru olan bilgilenme ve açıklama haklarının uygulanması neticesinde ortaya çıkan bir haktır. Değerlendirilme hakkının uygun bir şekilde yapılmış olduğunun somut ispatı ise kararların gerekçeli olarak açıklanmasıdır. Gerekçeli karar dinlenilme hakkının mahiyeti itibariyle içerisinde barındırdığı bilgilenme, açıklama ve değerlendirme hakkının son aşaması olan karar açıklanma sürecinin keyfilikten uzak somut delillere dayandırılmış olmasını sağlayan aynı zamanda yargıya olan güveni artırır.

D. ALENİYET İLKESİ

Aleniyet, Arapça kökenli bir kelime anlamında olup kelime anlamı itibariyle açık, ortada, meydanda anlamına gelmektedir⁸². Medeni yargılama hukukunun ilkelerinden biri olan aleniyet ilkesi uyuşmazlık konusu olaya taraf olan veyahut olmayanların yargılama sürecinin yapıldığı yere girebilmesini ifade eder.

Yargılama sürecinin mahkeme salonları dışında yapılması halinde dahi bu kural geçerliliğini korumaktadır. Aleniyet ilkesinin temel işlevi yargılama sürecinin halk tarafından denetlenmesinin sağlanmasıdır. Bu sayede yargı bağımsızlığının korunmasını sağlamak ve yargıda tarafsızlığın önüne geçerek bağımsız yargı sürecine katkıda bulunmaktır.

Yargılamanın aleniyet ilkesine uygun bir biçimde yapılabilmesi yargılamanın herkese açık bir şekilde yapılmasını ifade eder. Fakat yargılama sürecinin selameti açısından duruşmanın sesli ve resimli kayda alınması anlamına gelmez. Mahkemenin özel izni ile sesli ve görüntülü kayıt yapılabilir. Bu şekilde yapılan çekim ve kayıtlar ile

⁸² Türk Dil Kurumu, a.g.e. s.78

uyuşmazlık konusu olaya taraf olan kişilerin haklarını ilgilendiren konuları kapsayan dava dosyasında bulunan belgeler mahkeme ve kişilerin özel izni bulunmadıkça hiçbir suretle hiçbir yerde yayımlanamaz⁸³.

E. DOĞRUDANLIK İLKESİ

Kişiler bir olay hakkındaki en doğru bilgiyi duyu organlarıyla elde ederler. Medeni yargılama sürecinin karar verici mekanizması olan yargıçlar da bir olay hakkındaki en doğru kararı duyu organları vasıtasıyla elde ederek bunların doğruluğu konusunda kişisel bir izlenim elde etmeleri gerekmektedir. Doğrudanlık ilkesi ile ulaşmak istenen amaç yargılama sürecinde adil bir karar elde edilmesidir.

Doğrudanlık ilkesinin temel amacı, dava sürecinin başladığı andan nihai sonuca ulaşmaya kadar olan süreçlerde delil toplanmasının kararı verecek yargıç nezdinde gerçekleştirilmesini ve adil bir şekilde ilerleyen dava sürecinin yine adil bir şekilde sonlandırılmasını sağlamaktır.

Yargıcın yargılama süreci esnasında değişmesi ile yeni yargıcın davayı üstlenmesi ve davanın kaldığı yerden devam etmesi ise doğrudanlık ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır⁸⁴.

F. USUL EKONOMİSİ İLKESİ

Günümüzde yargılama sürecinin uzun süreli olması yargılamanın sonucunun gecikmesi, uyuşmazlığa konu olan olayların karmaşık bir yapıda olması, yeterli düzeyde personelin istihdam edilmemesi ya da uyuşmazlığa konusu olaya taraf olanların dava sürecini gereksiz yere uzatma çabalarına mani olunamaması yargılamayı aksatan nedenlerden bazılarıdır⁸⁵.

Medeni yargılama hukukunun ilkelerinden olan usul ekonomisi ilkesi yargılama sürecinin yasalarda öngörülen düzeyde kolaylaştırılmasının sağlanmasını, yargılamaya ilişkin sürecin öngörülen zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilmesini ve yargılama için gereksiz yere masraf yapılmasından kaçınılmasını ifade eder. 1982 Anayasası'nın 141'inci maddesinin dördüncü fıkrasında bu durum "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir." şeklinde hüküm altına

⁸³ Pekcanitez vd. a.g.e. s.235

⁸⁴ Pekcanitez vd. a.g.e. s.227

⁸⁵ Pekcanitez vd. a.g.e. s.233

alınmıştır. Genel olarak usul ekonomisi ilkesini üç ana öge oluşturmaktadır. Bunlar yalınlık, çabukluk ve ucuzluk öğeleridir.

Usul ekonomisinin belirlemiş olduğu öğelere uygun davranılması yargının ulaşmak istediği temel bir fonksiyonlardan biri olmalıdır. Aynı şekilde bu fonksiyonlara ulaşılması görevi tek başına mahkemenin bir görevi olmayıp yargılama sürecinin bir parçası olan tarafların da göstermesi gereken özenlerden bir tanesi olmalıdır⁸⁶.

G. YARGICIN DAVAYI AYDINLATMA GÖREVİ İLKESİ

Yargıcın uyuşmazlık konusu olayı aydınlatma görevi ile yargılama esnasında doğru bir hüküm verilebilmesi ve yargılamada somut gerçekliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Dava sürecinin temelini oluşturmakta olan vakıalar ve bu vakılara dayanılarak talep edilen istekler ne derece açık olursa yargıcın karar alma süreci aynı şekilde daha isabetli olacaktır. Tarafların mahkemeye sundukları deliller yeterli derece açık değil veya karmaşık ise yargıç ilgili uyuşmazlığın aydınlatılması için taraflara sorarak davayı aydınlatmayı görev ilke edinmelidir.

1. Genel Olarak

Yargıcın davayı aydınlatma görevi ile arzulanan amaç bu ilke doğrultusunda yargıcın doğru ve hakkaniyete uygun bir karar alabilmesinin sağlanması ve somut gerçekliğin ortaya çıkarılmasının sağlanmasıdır. Çünkü yargıç davanın aydınlatılması ilkesi sayesinde iddia edilen veya savunulan husus veya hususların eksiksiz ve net bir şekilde anlaşılmasına katkıda bulunacak bu doğrultuda doğru olmayan bir kararın alınmasının önüne geçecektir.

2. Yargıcın Davayı Aydınlatma Görevi İlkesinin Sınırları

Yargıcın davayı aydınlatma görevi uyuşmazlık konusu olaya tarafa olanları ifade etmediği bir durumu veyahut bir vakıayı kendiliğinden dikkate alamaması ve bu konuda taraflara bu konu hakkında hatırlatma amaçlı bir yönelimde bulunmayacağı şeklinde sınırlandırılmıştır. Uyuşmazlık konusu olayın tarafların iddia veyahut savunmaları içerisinde yer almayan bir hususun yargıç tarafından yargılama sürecinin içerisine dâhil

⁸⁶ Pekcanitez vd. a.g.e. s.234

edilmesi yargıcın davayı aydınlatma görevinin sınırları dışında kalan bir durum olup, aksi halinin yargıcın ret edilmesi sebebi sayılmaktadır⁸⁷.

H. YARGILAMANIN SEVK VE İDARESİ

Uyuşmazlık konusu olay neticesinde davanın açılması halinde, açılan davanın amacına ve kanuni hükümlere uygun olarak incelenmesi ve makul bir süre içerisinde mahkeme tarafından karara bağlanarak sonuçlandırılması icap etmektedir. Mahkeme tarafından sürdürülen bu işlem yargılamanın sevk ve idaresi anlamındadır⁸⁸.

Yargılama sürecinin sevk ve idaresini mahkeme kendisi tayin edecektir. Dava konusu olaya taraf olanların tasarruf hakları dışında olan unsurlar yargıç tarafından saptanacaktır. Bu minvalde taraflara süre verilmesi, yargıcın takdiri doğrultusunda bu sürelerin uzatılması veyahut kısaltılması, davaya taraf olanların ya da dava konusu olay ile ilgisi bulunan kimselerin davet edilmesi, taraflara tebligat düzenlenmesi, tanık dinlenilmesi ve bilirkişilerin davada hazır bir şekilde bulundurulması gibi durumlar mahkemenin davayı sevk ve idaresinin örnekleridir. Yargılama sürecinin ilgili mahkemenin bir üstüne götürülmesi ise tarafların karar verebileceği bir durumdur⁸⁹.

Yargılama sürecinde mahkemeye sunulan fakat okunamayan veya uygunsuz yahut ilgisiz evrakların yeniden düzenlenmesi amaçlı olarak mahkemeye evrakı sunan tarafa uygun süre verilir. Evrakın verilen süre içerisinde okunabilir bir hale getirilmesi durumunda bu yeni evrak dosyaya ilave edilir. Mühlet verilen süre zarfında ilgili evrakın yenilenmemesi halinde yeni bir süre verilmez. Buna karşın mahkemeye ibraz edilen evrak davanın konusu ile uygun olmayan bir evrak ise evrak dikkate alınmaz. Fakat ilgili evrak ileride evrakı mahkemeye sunan kişi tarafından kanun yollarına başvurulması durumunda sunulan evrakın dava konusu olay ile ilgisinin olup olmadığının denetlenmesi amacıyla dava konusu dosyadan çıkarılmaz.

II. CEZA YARGILAMASINA İLİŞKİN İLKELER

Ceza yargılama hukukunda, yargılama sürecinin başlaması ve yargılamanın usule uygun bir şekilde devam ettirilmesi adına uyulması gereken bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bunlar kamu davasının gerekliliği ilkesi, davasız yargılama

⁸⁷ Pekcanitez vd. a.g.e. s.226

⁸⁸ Pekcanitez vd. a.g.e. s.223

⁸⁹ Pekcanitez vd. a.g.e. s.224

olamayacağı ilkesi, araştırma yapma zorunluluğu ilkesi ve delillerin doğrudanlığı ilkesi olup, bahsi geçen ilkeler aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

A. KAMU DAVASININ GEREKLİLİĞİ İLKESİ

Ceza yargılaması açısından yargılama süreci iddia makamında olan savcının yargılama sürecine başlangıcı amacıyla harekete geçmesiyle başlar. Kovuşturma süreci re'sen yapılır. Yani tarafların yargılamaya ait bir talepleri bulunmamaktadır. Ceza yargılamasını medeni yargılamadan ayıran durum burada ortaya çıkmaktadır. Medeni yargılama sürecinden iddia makamı da savunma makamı da taraflardır⁹⁰.

Ceza yargılamalarında ise suç olarak nitelendirilen vakıanın ortaya çıkması ile birlikte savcılık makamı tarafından vakıaya ilişkin hazırlık soruşturması başlatılır. Soruşturmaya ait tahkikatın tamamlanması nihayetinde mahkeme önünde kovuşturması yapılır. Suç olarak nitelenen fiilin ortaya çıkışından kovuşturmanın sonuçlanıp kararın kesinleşmesine kadar geçen sürecin adli makamların görev ve denetimi içinde var olması genel bir kuraldır. Genel kuralın işlenmesi ise kamu davasının gerekliliği ilkesinin getirdiği bir uygulamanın sonucudur.

B. DAVASIZ YARGILAMA OLMAYACAĞI İLKESİ

Yargılama sürecinin başlaması ve mahkemenin suç olarak nitelenen fiile ilişkin kovuşturma sürecini yerine getirebilmesi için öncesinde bu fiil hakkında bir davanın açılmış olması gereklidir.

Devlet içerisinde ceza yargılama sürecinde dava açma yetkisi savcılık makamında bulunmaktadır⁹¹. Dolayısıyla iddia makamı olarak görev yapan savcılık makamının yapmış olduğu soruşturma nihayetinde suç olarak teşkil eden fiil ve bu suçu işlediği iddia edilen failin tespit edilerek ceza davası açılması gerekmektedir. Bu doğrultuda savcılık makamı hangi fail ve fiili hakkında dava açtı ise, mahkeme de sadece o fail ve fiili hakkında kovuşturma yaparak duruma ilişkin hüküm verebilir.

C. ARAŞTIRMA YAPMA ZORUNLULUĞU İLKESİ

Suç olarak nitelendirilen fiilin işlenmiş olma ihtimali mevcut ise savcılık makamının suç fiilini araştırması gereklidir. Ceza yargılama hukukunda amaç somut

⁹⁰ Biyan, a.g.e. s. 53

⁹¹ Biyan, a.g.e. s. 53

gerçekliğin elde edilmesidir. Mahkemeler araştırma yapma zorunluluğu ilkesi ile hukuka uygun bir şekilde elde edilen delilleri kabul ederler. Araştırma yapma zorunluluğunun sınır çizgisi ise delil yasaklarına ait sınırlamalardır.

Araştırma yapma zorunluluğuna ilişkin amaç fail olarak nitelendirilen kişinin sahip olduğu hakların üzerine gölge düşürülmeden devlet nezdinde kovuşturulmasını gerçekleştirmektir. Nitekim savcılık makamının olay hakkında dava açılmasını lüzum gören bir kararının olmaması halinde verilen karara itiraz edilmesinin kabulü araştırma yapma zorunluluğunun hukuksal anlamda bir garantisidir. Buna karşın araştırma yapma zorunluluğunun var olmasına karşın savcılık makamının yeterli düzeyde araştırma da bulunmaması hali ise görevi ihmal suçu ile karşı karşıya kalma ihtimalini doğurabilir⁹².

D. DELİLLERİN DOĞRUDANLIĞI İLKESİ

Delillerin doğrudanlığı ilkesi yargılama sürecini sürdürmekte olan yargıcın doğrudan bir şekilde yargılama sürecinin içerisinde bulunmasını ifade etmektedir. Bunlar tanıkların dinlenilmesi, sanığın dinlenilmesi, bilirkişinin raporunun değerlendirilmesi, keşif yapılmasını ve karar öncesinde karara etkisi olan olayların bizzat yargıç tarafından yapılması tanımlar. Yargıcın değişmesi durumunda yapılan işlemlerin tekrar edilmesi gerekmektedir. Çünkü yargılama sürecinin doğru bir karar ile sona erebilmesini sağlamak tutanaklardan ziyade yargılama sürecinden elde edilen izlenimlere göre olacaktır. Taraflar arasından iletişim kurmayan ve işlemleri tutanaklar üzerinden değerlendiren yargıçların mahkemenin yargılayacağı olay hakkında karar vermemesi gerekmektedir⁹³.

E. BAĞIMSIZ YARGIÇ GÜVENCESİ İLKESİ

Ceza yargılama hukukuna hâkim ilkelerden biride yargılamanın bağımsız ve tarafsız olarak yapılacağı ilkesidir. Mahkemenin taraflara objektif olacağı ve bu konuda taraflara güven sağlama zorunluluğu bulunmaktadır. Tarafsız ve bağımsız olmadan alınan kararlar ve objektif olamayan yargılama sürecinin oluşması hukuk devleti açısından yargıya olan güveni zedelediği gibi yargılama ilkeleri ile de bağdaşmamaktadır.

⁹² Biyan, a.g.e. s. 54

⁹³ Osman Yaşar, *Ceza Muhakemesi Kanunu*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s 981,982

Genel olarak bağımsız yargıç güvencesi ilkesi ile istenen, yargılamayı yapmakta olan yargıcın hukuka uygun hareket edebilmesi, kanuna ve vicdani kanaatlere göre hüküm verebilmesi olarak tanımlanabilir.

F. MAKUL SÜREDE YARGILANMA İLKESİ

Ceza yargılamalarında yargılamanın adil bir şekilde olabilmesi yargılamanın makul bir zaman zarfında bitirilmesine de bağlıdır. Aksi hali tarafların yargılama sürecine olan güvenini zayıflatır ve yargılamanın sağlayacağı adalet beklentisinin gecikmesine neden olur. Medeni yargılama hukukunda usul ekonomisi ilkesi şeklinde ifade edilen makul sürede yargılanma ilkesi genel itibariyle tarafların en kısa zamanda haklarını kavuşmalarını ifade eder.

Makul bir süre açısından standart bir zaman dilimi bulunmamakta olduğundan her somut olayın kendi açısından değerlendirilmesi ve makul bir zaman diliminde sonuca erdirilmesi arzulanan bir durumdur.

G. MERAM ANLATMA İLKESİ

Ceza yargılama sürecinin öncelikli amacı somut anlamda gerçekliğe ulaşmaktır. Fakat her ne şekilde olursa olsun elde edilen somut gerçeklikten ziyade hukuki kurallara uygun olarak elde edilen somut gerçeklik önemlidir. Bu açıdan ceza yargılamalarında temel ilke kişilerin hukuk devleti ilkelerine uygun olarak adil yargılanmalarının sağlanmasıdır⁹⁴.

Hukuk devleti ilkesinin getirmiş olduğu ilkelerin bir sonucu olarak meram anlatma ilkesi sanığın veyahut şüphelinin mahkemede savunmasını yapabilmesini olay hakkında söyleyeceklerini dile getirmesini ve söyleyecekleri dinlenilmeden mahkûm sıfatı giymemesini, hakkında istinat suçların ve aleyhinde bulunan delillere karşı savunabilmesini ve bu şekilde mahkemenin seyrine etki edebilmesini ifade eder⁹⁵.

III. VERGİ YARGILAMASINA İLİŞKİN İLKELER

İspat ve delil yönünden vergi yargılamasında hâkim olan bazı ilkeler mevcuttur. Bunlar re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, delillerin serbestçe

⁹⁴ Veli Kafes, "Ceza Muhakemesinde Meram Anlatma İlkesinin Sağlanması", [https:// dergipark. org.tr/ download/ article-file/331448](https://dergipark.org.tr/download/article-file/331448) s.181 (25.10.2018)

⁹⁵ Veli Kafes, a.g.m. s.182

değerlendirilmesi ilkesi ekonomik yaklaşım ilkesi yazılılık ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve toplu yargılama usulü ilkeleri olup, bahsi geçen ilkeler aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

A. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

Medeni yargılama hukukunda yargıç, tarafların istekleri halinde harekete geçer. Yani davanın yönünü taraflar tayin etmektedir. Ancak vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargılama yönteminde yargıç, kanıtların araştırılmasında ve davanın idaresinde kendiliğinden hareket etme yetkisine sahiptir⁹⁶.

Re'sen araştırma davanın başlangıcından sona ermesine kadar geçen süre boyunca yargıcın davanın sevk ve idare aşaması ile birlikte, maddi olayın mevcudiyetinin araştırılması ve delillerin elde edilmesi, iddia ve savunmalarında ortaya konan maddi durumunu gerçeğe uygun olması konusunda taraf olanların isteklerine ihtiyaç gereksinimi duyulmadan kendiliğinden araştırma yapılmasıdır⁹⁷.

İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 20'inci maddesinde, vergi mahkemelerinde re'sen araştırma ilkesinin uygulanacağını açıkça ifade edilmiştir. İdari yargı sürecini ele alan makamların, uyuşmazlık hususu yaşanmakta olan vakıanın hukuki biçimlendirilmesini yapmak, vakıaya uygulanması icap eden hukuk kurallarını nitelendirmek ve sonuca ulaşmak bakımından tamimiyle yetkilidirler⁹⁸. Mahkeme, iddiaların ve savunmanın ortaya konulan durum açısından gerçeğe uygun düşüp düşmediğinin serbest bir biçimde araştırabileceği gibi tarafların üzerinde zaman harcamadıkları, maddi unsurları da araştırma konusu yapabilirler⁹⁹.

İdari yargılama usulünde geçerli olan re'sen araştırma ilkesinin önceliği kamu menfaatinin ve düzenin sağlanmasıdır. Re'sen araştırma ilkesi ile idari yargı yerleri idareler üzerindeki hukuki denetleme yetkisini kullanmakta iken, idare ile kişiler arasındaki güç orantısızlığı giderilebilmektedir. İdari davalarda uyuşmazlığın sona erdirilmesine yönelik bilgi ve belgelerin davalı konumunda bulunan idarenin elinde

⁹⁶ Şenyüz vd. s.272

⁹⁷ Biyan, a.g.e. s.57; Sunay, a.g.e. s.48

⁹⁸ **Danıştay 3. Dairesi, 24.04.1985 tarihli ve E.1985/2799, K:1985/1246 sayılı Kararı:** "Takdir komisyonu tarafınca takdir edilen ve vergi matrahına karşı açılan davada, mahkemenin iptal etmesiyle yetinmemesi ve takdiri gereken matrah var ise bunu da belirlemeleri ve hüküm altına almaları gerekmektedir."

⁹⁹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.57

olması ve çoğunlukla bireyin, bu bilgi ve belgelere ulaşamama durumu bu ilke ile bertaraf edilebilmektedir. Re'sen araştırma ilkesi, mahkemeye, olayın çözümlenebilmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin mahkemeye ibraz edemediği bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırılması ayrıca ilgili kişi ve kurumlardan, tarafların talebi olmasa dahi tek taraflı bir biçimde isteyebilme yetkisini vermektedir¹⁰⁰.

Davaya ilişkin gerçekleri ortaya çıkaracak biçimde nihai sonuca ulaşması için gerekli olan bilgi ve belgelerin serbest bir şekilde toplanması anlamına olan re'sen araştırma ilkesi, bizatihi araştırmada bulunma yetkisini ve bizatihi araştırma sorumluluğu içerisinde bulundurmaktadır. Bizatihi araştırma hakkı, yargıcın, olaya taraf olanların ileri sürmüş oldukları delillerle bağlı kalınmadığını ifade etmektedir. Bizatihi araştırma sorumluluğu ise, yargıcın hukuki süreç açısından önem arz eden olayları sade bir şekilde belirsiz bırakamayacağı anlamına gelmektedir. Yargıç, alacağı karara etki edecek bir boyutta olayları soruşturmak ve bu soruşturmanın doğru bir şekilde ortaya çıkarılmasını sağlayacak önlemleri almak zorundadır. Bu süreçle ulaşılmak istenen amaç gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır.

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında taraf olanların hiçbir görev ve işlevi olmadığı düşünülmemelidir. Uyuşmazlık konusu olay elbette tabii ki tarafların mahkemeye ibraz edeceği delillerle ortaya sunulacak, öncelikli olarak mahkemeye sunulan deliller inceleme konusu yapılacaktır. Taraflar hukuki istemlerini ortaya sunmuş olduktan sonra hiçbir şeye karışmayıp, verilecek hüküm için önemli olguların ve elverişli delillerin araştırılmasını mahkemeden bekleyemezler. Dolayısıyla tarafların sundukları delillerin yeterliliğine göre yargıç araştırmaya devam edip etmeyeceğine karar verecektir¹⁰¹.

Fakat tarafların mahkemeye yardımcı olma açısından mahkemeye getireceği delillerin, mahkemenin bizatihi araştırma sorumluluğunu geçersiz kılmamaktadır. Yani, taraflar yardımcı olma sorumluluklarını yerine getirmeseler dahi yargıcın davayı aydınlatma görevinin sınırlandırılması anlamına gelmez.

¹⁰⁰ Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.51

¹⁰¹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.62; Biyan a.g.e. s.59

1. Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı

Vergi yargılama hukukunda bizatihi araştırma ilkesi tesahup etmiş olmakla beraber, bu ilkenin kapsamının belirlenmesi noktasında tartışmalar ve çeşitli yorumlar olduğu fark edilmektedir¹⁰².

Re'sen araştırma ilkesini, maddi olayın değerlendirilmesi açısından re'sen araştırma ilkesi ve delillerin edilmesi açısından re'sen araştırma ilkesi olarak inceleyebiliriz.

a. Maddi Olayların Değerlendirilmesi Açısından Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesinin gereği, öncelikle uyuşmalık konusu olaya taraf olanların ileri sürdüğü olaylarla bağlı kalmayarak, uyuşmazlığın altında yatan gerçek sebeplerin neler olduğunu araştıracaktır. Yargıç, önüne gelen dava konusu olayda öncelikle maddi olay hakkında kesin bir kanıya varmalıdır. Tarafların maddi olaylarla ilgili olarak sunmuş oldukları beyanlardaki çelişkiyi yargıç giderecektir. Fakat bunu yaparken yargıcın yargılamaya yeni maddi olaylar getirmesi mümkün değildir¹⁰³.

Hukukilik denetiminin yanı sıra yerindelik denetimi yapılması durumunda yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan yargıç yönetiminin yerini almış olacak ve böylece yönetimin yerine karar merci olmuş olacaktır¹⁰⁴.

b. Delillerin Temin Edilmesi Açısından Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma sürecinin sonucu olarak, uyuşmazlık konusu olayın açığa çıkarılmasında kullanılacak delillerin, yargılamaya katılması hususunda serbest bir şekilde davranabilecektir. Yargıç belirlenen süre içinde lüzum gördüğü bilgi ve belgelerin gönderilmesini taraflardan ve ilgili diğer üçüncü şahıs ve kurumlardan isteyebilir.

Ancak mahkeme re'sen araştırma sonucunda edindiği bilgi ve belgeleri tarafların bilgisine sunmak durumundadır¹⁰⁵.

¹⁰² Biyan a.g.e. s.60

¹⁰³ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.66

¹⁰⁴ Biyan a.g.e. s.61

¹⁰⁵ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.67-68; Biyan a.g.e. s.62

2. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları

Medeni hukukta sınırlı bir araştırma yöntemi uygulanmaktadır. Yargıç taraflarca mahkemeye sunulan iddia, delil ve def'iler ile bağlıdır. Buna karşın, ceza yargılama hukukuna benzer bir şekilde idari yargılama ve vergiye ilişkin yargılama sürecinde re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır¹⁰⁶.

Fakat idari yargı mercilerine yetkilendirilmiş olan re'sen araştırma yetkisi mutlak bir salahiyet değildir. Bu yetki bazı sınırlamalara tabidir. Örneğin, 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinin 4'üncü fıkrası "Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda hüküm edilmiş olan şekil ve esaslara uygun bir şekilde yerine getirilmesini sınırlandıracak, idarî eylem ve işlem statüsünde veyahut takdir yetkisini kaldıran bir yargı kararına hüküm bulunamaz." şeklinde ifade edilmiş olup, İYUK m.2/2'de "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygun olmasını denetimi ile kısıtlanmıştır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi faaliyetinde bulunamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ifade edilen şekil ve esaslara uygun bir şekilde yerine getirilmesini sınırlandıracak, idari eylem ve işlem statüsünde veyahut idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak bir şekilde yargı kararına hüküm de bulunamazlar." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca İYUK m.20/3'de ifade edildiği devletin emniyeti ve yüksek derecede önem arz etmekte olan menfaatleriyle birlikte yabancı ülkelere ait, gizlilik unsuru taşıyan bilgi ve belgeler yönünden bizatihi araştırma ilkesinin hudutları mevcuttur.

3. Re'sen Araştırma Yetkisinin Kullanılma Usulü

İdari yargılama usulüne göre resen araştırma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygun olması açısından bir yargıya ulaşabilmek adına idari yargılama birimlerince uygulanan resen araştırma yetkisinin kullanılması açısından Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri de göz önünde bulundurularak karar verilmesi gerekmektedir.

Danıştay'ın hüküm sunmuş olduğu bir kararında, somut bir emtia teslimine ait olmayan faturaların kayıtlara alınması durumuyla kurum kazancında azaltılması nedeniyle yapılan vergilendirmeye karşı açılmış olan davada, kanıt yükünün aidiyetinin,

¹⁰⁶ Öncel vd. a.g.e. s.206

İYUK'nun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılan gönderme dolayısıyla, VUK'un 3'üncü maddesine göre belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir¹⁰⁷.

B. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ

Delil serbestisi ilkesi uyarınca nelerin delil olabileceği betimlenip, her şeyin delil niteliğinde olabileceği kabul görmüştür. Yargıç, dava konusu dosyadan edineceği görüşe göre delilleri değerlendirecek ve olayı açığa kavuşacaktır.

1. Delil Serbestisi İlkesi Kavramı

Kanunun bir süjenin ispatı açısından delil türleri hakkında herhangi bir tespit ve limit var olmadığı durum delil serbestliği olarak isimlendirilmektedir. İddia olunan durumun ispatı için o durumun variyetini veyahut noksanlığını ispatlayacak olan her çeşit delille dayandırabilir¹⁰⁸.

Deliller dar bir açıdan ele alınırsa, amaçların ortaya çıkarılması zorlaşacaktır. Bu sebeple getirilmiş olan delil serbestliği ilkesi ile ispat olanağı ve çerçevesi genişletilmiştir. Çünkü vergiyi ortaya getiren vakıanın ele alınması ve vergilendirme sürecinin ekonomik bir açıdan uyumunun sağlanmış olması delil serbestliği ilkesinin muteber ve kabul görmüş olduğu bir modelde mümkün bulunmaktadır¹⁰⁹.

Vergi hukukuna, serbest delil sisteminin var olması çeşitli tartışmaları da doğurmaktadır. Bu sistemin vergi mükelleflerinin aleyhine olacağı şeklinde görüşler mevcuttur. Fakat delil serbestisi gerek idare gerek mükellefler için aynı anlamı taşımaktadır. Yani, her iki tarafında bu hükümden yararlanma şansı eşittir. Fakat bu konuda en son kararı verecek olan, delillerin hukuki değerlendirmesini yapan yargı organlarıdır.

2. Delil Serbestisi İlkesinin Sınırları

Delil serbestliği ilkesi ile vergilendirme süreciyle alakalı olarak her türlü eylem her çeşit delil kullanılarak ispatı sağlanabilir. Fakat vergi yargılamasına ilişkin hukuki süreçte kabul gören delil serbestliği ilkesi, ceza hukukunda olduğu kadar geniş değildir. Makro bir delil serbestisinin mahzurlarını göz önünde bulunduran kanun koyucu, kimi

¹⁰⁷ <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargısında-ispat/> (22.10.2017)

¹⁰⁸ Sunay, a.g.e. s.57

¹⁰⁹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.79

hallerin yalnızca belirlenmiş olan belgelerle ispatlanması ve kimi delillerin de belirli özellikleri taşıyor olması koşullarını aramaktadır¹¹⁰.

Hukuki davalar kesin deliller arasında kabul edilen yemindir. Yemin, bir vakıanın doğru olduğu konusunda veya doğru olmadığı hususunda mahkeme önünde ve kanun belirlediği şekil altında beyanda bulunmaktır¹¹¹. Medeni hukukta kabul gören yemin, vergi yargılama hukukunda delil niteliğine sahip değildir. Çünkü vergi yargılama aşamasında davanın taraflarından birisi idaredir dolayısıyla idare herhangi bir gerçek kişiğe sahip değildir. Bu sebeple idarenin yemin etmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bunun yanı sıra yemin sözlü olarak yapılması gereken bir eylem iken, vergi yargılamasında yazılı yargılama usulünün kabul görmesinden dolayı da yeminin delil olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

C. DELİLLERİN SERBESTÇE DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ

Re'sen araştırma ilkesi ve de takdiri delil sisteminin geçerli olmasından dolayı delillerin de serbestçe değerlendirilmesi gerekli bulunmaktadır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, yargıcın delilleri önceden belirlenmiş bazı sınırlamalara tabi olmadan serbest bir şekilde takdir etmesi anlamındadır. Yargıç, yargılamada tarafların ileri sürmüş oldukları olayları doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit etmeli ve hukuka uygun bir şekilde değerlendirmek zorundadır¹¹².

1982 Anayasası'nın 138'inci maddesinde “*Yargıçlar, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.*” Şeklinde hüküm altına alınmış ve bu ifade ile delil serbest bir şekilde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, delil serbestisi ilkesinden farklıdır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi, hüküm aşamasını ilgilendiren bir ilke durumunda iken, delil serbestisi ilkesi usule ilişkin bir durumdur. Ancak, her iki ilkenin yakın bir ilişkisi var olduğu görülmektedir¹¹³. Delil serbestisi ilkesi ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi benzer görünse de anlamları ve işlevler açısından birbirlerinden farklıdır. Delil serbestisi, delillerin çeşit ve niteliklerinin tespiti sırasında söz konusudur.

¹¹⁰ Turgut Candan, *Vergi Yargısından İspat V*, Maliye Postası, sayı 235, Haziran, 1990, s.57

¹¹¹ Saim Üstündağ, *Medeni Yargılama Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 1989, s. 563

¹¹² Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.90

¹¹³ Biyan a.g.e. s.65; Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.62

Şöyle ki; nelerin delil olarak kullanılıp kullanılmayacağını, delillerin sayısını belirlemektedir. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise, delillerin önceden belirlenmiş bir sınırlamaya tabi olmadan serbestçe değerlendirilmesini belirtmektedir. İleri sürülen delillere yargıcın inanıp inanmaması delillerin serbestçe değerlendirilmesi ile ilgilidir. Başka bir açıdan delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, hukuk kurallarının uygulanması aşamasından önce söz konusu olup hüküm aşamasını ilgilendiren bir ilkedir¹¹⁴.

D. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olay veyahut olayların tespit edilmesi safhasında vergi yasalarına ilişkilerin hükümlerin yorumlanması aşamasında hukuki şekillerinin ötesine geçecek bir biçimde reel ekonomik niteliklerinin ve içeriklerinin temel alınması anlamındadır.

1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Kapsamı

Ekonomik yaklaşım ilkesinde, vergiyi doğuran eylemin hukuksal biçimleri değil olayın ekonomik biçiminin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu yorum yöntemi olayın özelliğine göre gerek mükelleflerin gerek vergi idaresinin lehine veya aleyhine olabilir. Tamamen objektif bir yorum yöntemidir. Yani, ekonomik yaklaşım ilkesi vergi kanunlarının olduğu gibi uygulanmasıdır¹¹⁵.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin hem idare, hem de yargı organları tarafından dikkate alındığını gösteren en ilgi çeken örnek “para faizsiz - ev kirasız” sözleşmelerinde tarafların gelir vergisi yükümlülükleridir. Sözleşmede taraf olanlardan biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, diğer taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi kabul etmektedir. Her iki tarafında gerçek amacı vergiden kaçınmaktır. Fakat sözleşmenin esasında birbirlerine karşılıklı olarak para ile ölçülebilir çıkar sağlamaktadırlar. Tarafların özel hukukun “karma sözleşme” biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumu gizlemeye yönelik bir çabadır. Bu tür

¹¹⁴ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.86

¹¹⁵ Mustafa Ağdur, “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:215, Kasım, 2010

uyuşmazlıklarda idare ve yargının tutumları paranın faizsiz, evin kirasız olmadığı yönündedir¹¹⁶.

2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Açısından Peçeleme Sözleşmeleri

Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini olağan kullanım halleri haricinde kullanarak vergi kaçırma gayesine yönelik harekette bulunarak yaptıkları sözleşmeler “peçeleme sözleşmesi” olarak isimlendirilir¹¹⁷.

Peçelemeye ilişkin bir işleminden söz edilebilmesi için, öncelikle ulaşılmak istenen bir iktisadi sonuç olmalı, bu iktisadi sonuç vergiyi doğuran olay kapsamında bulunmalı ve gerçek iktisadi sonuç gizlenmesi gerekmektedir. Ardından gerçek iktisadi sonucu doğrudan kavrayacak sözleşme yapılması yerine, hukuksal gizleme kullanılarak sözleşme görünürde yapılmalıdır. Yapılan sözleşmede özel hukuk düzenleme olanakları kullanılmalı ve sözleşme özel hukuk bakımından geçerli olmalıdır. Peçeleme ile vergiyi doğuran olay gizlenmiş olmalı veya istisna ve muaflıklar kullanılarak vergi kaybına neden olunmalıdır. Yani, vergiyi dolanma kastı bulunmalıdır. Ayrıca, başvuru özel hukuk biçimlerinin olağan ve doğal sayılmayan bir biçimde olmalı ve hayatın olağan akışına ters düşen bir şekilde kötüye kullanılmış olması gerekmektedir¹¹⁸.

E. YAZILILIK İLKESİ

Türk yargılama hukukunda, sözlü ve yazılı yargılama usulü vuku bulmak üzere iki usul sistemi var olmaktadır. Sözlü yargılama metodunda yargıç, uyuşmazlık sürecine taraf olanları bizatihi dinleyerek hükümde bulunma yoluna gitmektedir. Sözlü bir biçimde yapılan yargılama genellikle adli yargı safhaları için söz konusu olmaktadır. Yazılı bir biçimde yapılan yargılama sisteminde ise, uyuşmazlık konusu olaya taraf olanlar iddialarını ve müdafaanmelerini yazılı bir şekilde yapmaktadırlar. İnceleme ise belge safhasında üzerinde gerçekleştirilmektedir ve bu duruma göre karar verilmektedir.

İYUK m.1/2’de “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yargılanma safhasında yazılı yargılama usulü uygulanmakta

¹¹⁶ Öncel vd. a.g.e. s.25

¹¹⁷ Ağdur, a.g.m. s. 59

¹¹⁸ Doğan Şenyüz, “Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Kasım,2002 s.51

olup, incelemeler evrak üzerinden yerine getirilmektedir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Yazılı yargılamada, dava ve cevap dilekçeleri yazılı olarak verilir ve şekle tabidir. Kararlar, genel olarak duruşmasız olarak evrak üzerinden yapılan incelemeye göre verilir. Mahkeme, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla dosyaya ibraz ettikleri belgeleri ve ilgili kişi ve kuruluşlardan bizzat getirteceği diğer bilgi ve belgeleri değerlendirmek; gerektiğinde keşif yapmak ve bilirkişinin görüşüne başvurmak suretiyle yargıya ulaşmak durumundadır¹¹⁹.

F. KIYAS YASAĞI İLKESİ

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde “...*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu durum verginin kanuniliğini ortaya koymaktadır. Vergilendirme işleminde kıyas yoluna başvurulması ise verginin kanuniliğine aykırı olacaktır. Çünkü vergi koyma yetkisi 1982 Anayasası'nda belirtildiği üzere kanunla yani meclisin takdirindedir. Vergilerin kanunla konulmasından ziyade kıyas yoluna başvurulması oluşturulması kişiler nezdinde vergi yüklerine ilişkin farklılık yaratabilir. Oluşan bu durum ise hukukun güvenilirliğini zedeleyecektir.

Kıyas, kanun koyucu tarafından somut soruna ilişkin olarak düzenlenmemiş bir alandaki boşluğu somut sorunla benzerlik gösteren hukuki sorunlara ilişkin olarak yapılmış düzenlemelerle doldurmak demektir. Kıyas, yorumdan farklıdır. Yorumla hukuk kuralına yeni bir kavram eklenmez, sadece mevcut mevzuat hakkında yorum yapılarak bir sonuca varmaya çalışılır. Oysa kıyasta, kanun kapsamında yer almayan bir husus, yasada yer alan bir kavrama benzetilerek ya da yasanın ruhundan hareketle kanun normunun kapsamına dâhil edilir. Böylece kıyasta, yasada bulunan ancak kanun koyucu tarafından bilinçli bırakılmamış olan boşluk doldurulmak istenmekte, önceden var olmayan bir kural oluşturulmaktadır¹²⁰.

Üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise teşmil kavramının mükellefler tarafından kıyas olarak algılanması ve durumun doğal sonucu olarak teşmil yoluyla

¹¹⁹ Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2005 s.50-51

¹²⁰ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s.54-55

tespit edilen matrah farklarının dava konusu hale getirilmesidir. Kıyas, kanunda o olay hakkında hüküm bulunmadığında başvurulan yöntemdir. Fakat teşmil ise yayma, genişletme, kapsama anlamına gelen bir kavramdır. Teşmil işlemi üzerinde kanunda bulunmakta olan hüküm, aynı niteliğe haiz birden fazla duruma uygulanmaktadır¹²¹.

G. TOPLU YARGILAMA USULÜ İLKESİ

Vergi yargılama hukukunda kural, davaların heyet halinde karara bağlanması olup, bunun istisnaları tahdidi olarak sayma yoluyla belirlenmiştir. Toplu yargılama usulü, adaletin daha adil bir biçimde dağıtacağı, karşılıklı olarak denetim mekanizmasını yerine getireceği, yargıçların bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek yargıcın vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği yönleriyle savunulmaktadır¹²².

Toplu yargılama usulünde kararlar, mahkeme üyelerinin oyçokluğuyla alınır. Toplu yargılama sisteminde uyuşmazlık konusu olayda yargıçların yarısından fazlasının aynı doğrultuda karar vermesi gerekir. Aksi durumun varlığı halinde ise usul hukuku açısından bir karar olarak hüküm görmeyecektir.

IV. FARKLI HUKUK DALLARINDA GEÇERLİ İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRMASI

İspat ve delil ilkelerinin sahip olduğu geçerlilik ilkeleri geniş bir perspektife sahip olmakla birlikte farklı hukuk dallarında da mevcut bulunmaktadır. Medeni yargılama hukukunda, ceza yargılama hukukunda ve vergi yargılama hukukunda ispat ve delil ilkeleri mevcuttur.

A. İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Medeni yargılama hukuku, ceza yargılama hukuku ve vergi yargılama hukukunda mevcut bulunan ispat ve delil ilkeleri hukuk tabiatı itibariyle birbirleri ile benzer ve farklı özellikler taşımaktadır.

¹²¹ Seçkin Altınal, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2008, Sayı: 324

¹²² Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s.59

İspat ve delil ilkelerinin hukuk dalları itibariyle karşılaştırılmasına ilişkin tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: İspat ve Delil İlkelerinin Hukuk Dalları Açısından Karşılaştırılması

İspat ve Delil İlkeleri	Medeni Yargılama Hukuku Açısından	Ceza Yargılama Hukuku Açısından	Vergi Yargılama Hukuku Açısından
Tasarruf İlkesi	Var	Yok	Yok
Talebe Bağlılık İlkesi	Var	Yok	Yok
Mahkeme Tarafından Dinlenilme Hakkı İlkesi	Var	Var	Var
Aleniyet İlkesi	Var	Yok	Yok
Ekonomiklik İlkesi	Var	Var	Var
Yargılamanın İdaresi İlkesi	Var	Var	Var
Kamu Davasının Gerekliliği İlkesi	Yok	Var	Var
Davasız Yargılama Olmayacağı İlkesi	Yok	Var	Var
Araştırmada Bulunma Zorunluluğu İlkesi	Var	Var	Var
Bağımsız Yargıç Teminatı İlkesi	Var	Var	Var
Delillerin Serbestliği İlkesi	Var	Var	Var
Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi	Var	Var	Var
Kıyas Yasağı İlkesi	Yok	Yok	Var
Toplu Yargılama Usulü İlkesi	Yok	Yok	Var

Kaynak: Tablo Tarafımızdan oluşturulmuştur.

B. İSPAT VE DELİL İLKELERİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN BENZER VE FARKLI YÖNLERİ

Medeni yargılama hukuku, ceza yargılama hukuku ve vergi yargılama hukukuna ilişkin ispat ve delil ilkelerinin benzeşen ve farklı yönlerinin ilk olarak medeni yargılama hukukunda geçerliliği bulunan tasarruf ilkesi ile incelenebilir. Tasarruf ilkesi yargıç davaya taraf olanların talebi olmadan yargı sürecine geçmemektedir. Fakat ceza ve vergi yargılama hukukunda ise tarafların talebi olsun veya olmasın yargı süreci harekete geçmektedir.

Talebe bağıllık ilkesi ise medeni yargılama sürecinde bulunan ispat ve delil ilkelerinden olup yargılamanın tarafların talepleri ile sınırlı olabileceğini ifade etmektedir. Ceza ve vergi yargılama hukukunda ise tarafların taleplerin fazlası karar olarak alınabilir. Mahkeme tarafından dinlenilme ilkesi ise dinlenilme hakkı, meram anlatma ilkesi ve yazılılık ilkesi olarak farklı isimler altında her üç yargılama ilkesinde de mevcuttur.

Aleniyet ilkesi medeni yargılama hukukunda geçerli olan bir ilke olup, yargılamanın herkese açık bir biçimde yapılmasını ifade etmekte iken ceza yargılama hukukunda ise yargılamanın salahiyyetini bozmamak, vergi yargılaması hukukunda ise vergi mahremiyeti dolayısıyla sadece taraflara açık yapılabilmektedir.

Ekonomiklik ilkesi ise usul ekonomisi ilkesi, makul sürede yargılanma ilkesi ve ekonomik yaşam ilkesi olarak farklı isimler altında her üç yargılama ilkesinde mevcut olup, davanın en kısa sürede sonuçlandırılması ve vergi kanunlarının olduğu gibi uygulanarak ivedilikle sonuçlandırılmasıdır.

Yargılamanın idaresi ilkesi yargılamanın sevk ve idaresi, makul sürede yargılanma ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi adları altında her üç yargılama sürecinde de uygulanmakta olup, yargılama sürecinin sağlıklı ve en kısa sürede sonuçlanmasını sağlamak üzerine kurulu ilkedir.

Kamu davasının gerekliliği ilkesi ceza yargılama ve vergi yargılama hukukunda geçerliliği bulunan ve fakat talebe bağıllık ilkesi gereği medeni yargılama hukukunda bulunan ispat ve delil ilkelerinden değildir. Davasız yargılama olamayacağı ilkesi ceza yargılama ve vergi yargılama hukukunda ait ispat ve delil ilkelerinden olup yargılama

safhası için öncelikle bir davanın olması gerektiği şeklindedir. Medeni yargılama hukukunda ise talebe bağıllık ilkesi davasız yargılama ilkesi bulunmamaktadır.

Araştırma yapma zorunluluğu ilkesi, yargıcın davayı aydınlatma ilkesi, araştırma yapma zorunluluğu ilkesi ve re'sen araştırmada bulunma ilkesi adı altında her üç yargılama ilkesinde de geçerli olan ispat ve delil ilkeleridir. Bağımsız yargıç güvencesi ilkesi medeni yargılama da doğrudanlık, ceza yargılamasında bağımsız yargıç güvencesi ilkesi ve vergi yargılama hukukunda yazılılık ilkesi olarak her üç yargılama hukukunda geçerli olan yargıcın yargılama sürecinde bağımsız olması üzerinde kurulu ispat ve delil ilkeleridir. Delil serbestliği ilkesi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ile iddia edinilen olayın her türlü delil ile ispatlanması ve yargıcın bağımsız bir şekilde delilleri serbestlik ölçüsünde değerlendirilmeye tabi tutulması üzerine kurulu olan bir ilke olup her üç yargılama sürecinde de kabul gören bir ispat ve delil ilkesidir.

Kıyas yasağı ilkesi 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde verginin kanun ile konulabileceğini verginin kanuniliğini gereği kıyas yapılmasına müsaade edilmemiştir. Fakat medeni ve ceza yargılama hukukunda ise kıyas yapılmasını engel olan herhangi bir ispat ve delil ilkesi bulunmamaktadır. Toplu yargılama usulü ilkesi vergi yargılama ilkesinde geçerli olan ve mahkemenin üyelerinin oyçokluğu ile alınması üzerine kurulu ispat ve delil ilkelerinden olup, medeni ve ceza yargılama hukukunda toplu yargılama ilkesi bulunmamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL UYGULAMALARI

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

Vergi hukukunda ortaya çıkan bir uyuşmazlık neticesinde yargıç konu hakkında bir hükme varmadan önce sırasıyla iki aşamada zihinsel bir çalışma faaliyetinde bulunacaktır. İlk olarak maddi olay hakkında yeterli araştırma yapılacak, sonrasında ilgili olay hakkında uygun yasa hükmü tesis edilecektir. Fakat öncelikle vergiyi doğuran olayın saptanması gerekmektedir. Bu aşama ise tarafların olay hakkında yargıcın bir kanaate varmasını sağlamak üzere olayın niteliğinin belirlenmesini amaçladıkları kısımdır. Bu durum için harcanan çaba ispat sürecinin bir parçasıdır¹²³.

Uyuşmazlık süjesi yaşanmakta olan olayda ispat çabası sonucunda maddi olayın hakkında bilgi sahibi olan yargıç, maddi olayla ilgili yasa hükmünü uygulayarak bir karar vermeye amaçlamaktadır. Vergi hukukunda ispat yorum ile ilişkili bir konudur. Yorum işlevinde amaç maddi olay hakkında, uygun yasa hükmünün uygulanması neticesinde bir karara ulaşılmasıdır. Bu süreç kapsamında maddi olayın niteliğinin belirlenmesi ispatın konusunu oluşturmaktadır. Mükellefin hakları ile idarenin haklılığı arasında bir dengenin kurulması ispatın vergi hukuku bakımından önemini ortaya koymaktadır¹²⁴.

A. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT KONUSU VE ÖLÇÜSÜ

1. Vergi Hukukunda İspatın Konusu

Vergi hukukunda ispatın konusu, maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar ve vergiyi doğuran olay oluşturur. VUK'un 3'üncü maddesinin başlığı "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" olarak düzenlenmiş olup, maddenin (B) fıkrasında ispat ve ispat yükünün paylaşılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. VUK'un 3/B hükmüne göre; "Vergilendirme işleminde vergiyi meydana getiren olay ve bu olaya ait muamelelerin gerçek gayesi esastır. Vergiyi meydana getiren olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek gayesi yemin haricinde her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi meydana

¹²³ Öncel vd. a.g.e. s.200

¹²⁴ Öncel vd. a.g.e. s.201

getiren olayla alakası tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düşmeyen veyahut olayın mahiyetine göre normal ve mutad olmayan bir halin iddia edilmesi durumunda ispat külfeti bunu iddia eden tarafın yükümlülüğündedir.” olarak tanımlanmıştır.

Vergisel bir konuda uyuşmazlık durumunu incelemekte olan yargıç uyuşmazlık konusu olay hakkında bir hüküm vermeye çalışır iken, sıralama açısından iki adımı izlemesi gerekmektedir. İlk olarak somut olayın tespiti ikinci olarak ise somut olay ile ilgili olarak kanun hükümlerinin uygulanmasıdır. Uyuşmazlık konusu olay ile ilgili olarak uygun düşen kanun hükmünün uygulanması bir yorum işlemi olarak yorumlanabilir. Bu açıdan somut olayın niteliğinin belirlenmesi şarttır¹²⁵. Bu neden ötürü ispat konusu olayın niteliğinin yargıç üzerinde bir kanaat oluşması aşamasında uyuşmazlık olayının tarafları olaya ilişkin özellikleri belirlemeye çalışırlar.

2. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü

Vergi hukukunda ispat konusu olayın aydınlatılması için öncelikli olarak bir olayın diğer bir olaya uygun olmadığını iddia edebilmek için ispat ölçüsünün belirlenmesi gerekmektedir. VUK’ un 3’üncü maddesinde “ ...vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçiminde hüküm altına alınarak vergilendirme işlemlerinde ispat ölçüsünün gerçek mahiyet olduğu vurgulanmaktadır¹²⁶.

B. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ

Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya müteallik bulunmakta olan muamelelerin sahici mahiyetlerinin ortaya çıkarılması amacıyla faydalanılan ispat araçlarının hangi taraf bakımından yerine getirileceği bir başka ifade ile ispat yüküne ait kanıtlamanın vergi idaresi mi yoksa mükellef tarafından mı yerine getirileceği ile ilgili olan kanıtlama yükü vergi hukukunda ispat yükünü oluşturmaktadır¹²⁷.

İspat külfeti, iktisadi, ticari ve teknik açıdan icaplara durumun özelliği açısından normal ve mutad sayılan duruma uygun olması özelliğinden hareket etmiştir. Vergi ile

¹²⁵ Biyan a.g.e. s. 139

¹²⁶ Biyan a.g.e. s. 140; Danıştay. 3. Dairesi, T:27.12.1994, E:1994/4027, K:1994/4583 sk. Kızılot Danıştay Kararları, s.40 Cilt: 3, s.571

¹²⁷ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.811

ilgili her sürecinde normal ve mutad sayılan durumlara uygun olması gerekmektedir. İspat külfeti ile ilgili olarak kuralın işletilmesi adına öncelikli olarak var olan durumun iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun düşmediğinin kanıtlanması gerekmektedir. İspat külfeti genel itibariyle olayın özelliği açısından hangi durumun normal ve mutad sayılması gerektiğinin ve vergi doğuran olaylar ve bu olaylara ilişkin muamelelerin icap ve durumlara uygun olmadığına hangi taraf açısından kanıtlanması gerektiğidir¹²⁸.

İktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun düşen bir durumda ispat yükü, bu durumunun aksi halini ispat eden tarafın üzerinde olduğu ve ispat külfetinin de bunu iddia eden tarafta olduğu gayet açıktır¹²⁹.

1. Genel Kural

Bir dava aşamasında bir sonuca ulaşılrken izlenmesi gereken iki aşamalı bir durum mevcuttur. İlk aşamada maddi olay tespit edilecektir. İkinci aşamada ise maddi olay hakkında kanuni hüküm tespit edilecek ve işleme konulacaktır. Maddi olaya ilişkin kanuni hükmün tespit edilmesi ve uygulanması işlemi yorum esasına dayanmaktadır. Bu sebeple maddi olayın yani vergiyi doğuran olayın niteliğinin tespit edilmesi gereklidir. Bu süreçte ise davanın tarafları yargıçta bir kanaat oluşması için olayın niteliğini belirlemeye çalışırlar¹³⁰.

Bu genel kuralı vergi hukukuna uyarlayacak olursak şöyle bir genel kural ile karşılaşılır: Vergi idaresi, vergiyi doğuran veya arttıran olayı ispat etmek durumunda iken vergi yükümlüsü de vergi yükünü azaltan veya ortadan kaldıran halleri ispat etmelidir¹³¹.

2. Normal Durumun Aksinin İspatı

Normal sözcüğü, kurala uyan ve düzgün anlamındadır. Mutad ise, alışılmış, her zamanki gibi anlamlara gelmektedir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın veya bu olaya ilişkin muamelelerin kurala ve alışılmışı uygun olması demek onun normal ve mutad

¹²⁸ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.812-813

¹²⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 10.10.2008 tarihli ve E:2008/36 K:2008/603 sayılı Kararı; kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemlerin tümünün, kendisine POS cihazı tahsis edilen ticari, sınav, mesleki kazanç sahipleri ve diğer hizmet işletmelerinin işletme faaliyetinin konusunu oluşturan emtia ve hizmet teslimlerine ait olması; iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşen durumdur.

¹³⁰ Biyan, a.g.e. s.139

¹³¹ Salih Şanver, *Vergi Hukukunda İspat*, Vergi Dünyası Yayınları, Sayı:21, 1983 s.55

sayılan duruma da uygun olduğu anlamındadır. Vergiyi doğuran olayın dış âlemde varlık kazanabilmesi için hukuk kurallarına uygun davranmak, kurallara uygunluktur. Alışılmışlık ise, insanların bir işlemde bulunurken hep aynı tür davranmaları anlamındadır. Bu uygunluğun her olayın özelliğine göre araştırılıp belirlenmesi gerekmektedir. Doğal olarak mükelleflerin muamelelerinin kurallara uygun ve alışılmış olması, gerçekleşen olayın normal ve mutad olduğunu göstermektedir¹³².

İlkesel olarak vergi hukukunda medeni hukuk sürecinde olduğu gibi vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla mükellef olan taraftır. Ancak bu genel kural içerisinde bir karine getirilmiştir ve bu karine de “hayatın olağan akışı” karinesidir. Bu düzenleme serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır¹³³.

Hayatın olağan akışı haricindeki vakıaların varlığını ispat yükü bunu ileri süren tarafın üzerindedir¹³⁴. Dolayısıyla vergiyi meydana getiren olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara münasip bir şekilde gelişim gösterdiği ve hayatın olağan akış sürecine göre normal ve mutad bir durumda ortaya çıktığı kabul edilir¹³⁵.

Olağan bir duruma dayanan taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir. Bu durumda ispat yükü bu normal durumun aksini iddia eden tarafa düşer. Başka bir ifadeyle hayatın olağan akışına aykırı bir şeyin iddia edilmesi durumunda ispat yükü bunu iddia edene düşmektedir. Bu durumda, normal durumun aksini iddia eden ve bu nedenle ispat yükü kendisine düşen taraf, davacı ya da davalı taraf olabilir. Bu durum VUK 3’üncü

¹³² Turgut Candan, *Vergi Yargısında İspat-VIII*, Maliye Postası, Sayı:238, Ağustos, 1990, s.70

¹³³ Saban, a.g.e s.77-80

¹³⁴ **Yargıtay 11. Ceza Dairesi 02.02.2001 tarih ve E.2000/6285, K.2001/784 Nolu Kararı**;“Somut olayda sanık, 1990, 1991, 1992 ve 1993 yıllarına ait defter ve vesikaların içinde bulunduğu özel otomobilinin çalındığı ve bunların hırsızlar tarafından alınarak götürüldüğünü savunmuş; İstanbul Dördüncü Asliye Ceza Mahkemesinin E. 1993/1536 sayılı dosyasındaki emniyet görevlileri tarafından tutulan 27.9.1993 tarihli tutanağı delil olarak göstermiştir. Tutanağın tetkikinden; plakası verilen özel otonun park edilip içindekilerin hızlı bir şekilde uzaklaştıklarının görüldüğü hususunun telefonla bildirilmesi üzerine karakol görevlilerinin olay yerine geldikleri, otomobilin düz kontak yapılmadığı, düzgün bir şekilde park edildiği, pek küçük hasarları dışında çalınan bir şeyden söz edilmediği, oto teyp ve kolonların yerinde olduğu anlaşılmış, çalınma olayının 20.9.1993 tarihinde sanık tarafından karakola bildirildiği, içinde vergi defter ve vesikaları ile teyp ve kolonların bulunduğu dair eklenti yapıldığı aynı tarihli başvuru tutanağında görülmüştür. Sanık, işini kısa bir süre önce terk ettiğini vergi dairesine bildirmiştir. Dört yıla ait tüm defter ve belgelerin özel otomobilde bulundurulması mutad değildir. Otomobilin içinde hiçbir şey alınmayıp yalnızca, hırsızların işine yaramayan defter ve vesikaların alınması olgusu, yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmemektedir. Emniyet karakoluna yapılan telefon ihbarı, otomobilin düz kontak çalıştırılması, park edildiği yer ile park edilmişindeki özen ve düzenlilik ile başvuru tutanağına sonradan eklenen bölüm birlikte değerlendirildiğinde, olmayın vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirildiği, bir tertip sonucu olduğu açık ve seçik bir biçimde anlaşılmaktadır.”

¹³⁵ Saban, a.g.e s.81

maddesinde üzere, “iktisadi, ticari ve teknik gereklerine uygun düşmeyen veyahut olayın niteliğine göre normal ve mutad sayılmayan bir durumun iddia edilmesi durumunda ispat külfeti bunu iddia eden tarafa üzerinde bulunmaktadır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile suçun ispatı değil suçsuzluğun ispatlanması yükü getirilmiştir.

Örneğin, vergi inceleme yetkilisi yaptığı denetim sırasında randıman hesaplanmasında üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranından daha fazla fire verdiğini ileri sürerek ikmalen tarhiyatta gitmesi halinde durumun böyle olmadığını yani ikmalen tarhiyat nedenin bulunmadığı, işlemlerin mevzuata uygun olduğunun ispatı mükellefe düşmektedir. Çünkü üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranında daha fazla fire vermemesi teknik icaplardandır. Bu durumda standart ölçütlere münasip olarak tespit edilen fire oranlarından daha yüksek bir oranda çalışılması halini gerekli kılan sebepler, bunları ileri süren vergi mükellefi tarafından ispatlanması icap etmektedir¹³⁶.

Yapılan işlemlerin hayatın olağan akışına göre gerçekleştiği normal bir durumun aksinin iddia olunması halinde ise ispat yükü, bunu ileri sürene ait olacağı yönündedir¹³⁷.

Bir davada öncelikle kendisine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispat edecektir. Karşı taraf kendisine ispat yükü düşen tarafın iddiasını ispat etmesini bekleyebilir. Kendisine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispat edemezse, karşı tarafın kendi iddiasını ispatına gerek kalmaz ve o vakıa ispat edilememiş kabul edilir. Ancak kendisine ispat yükü düşmeyen taraf, kendisine ispat yükü düşen tarafın iddiasını ispat etmesini

¹³⁶ Turgut Candan, *Vergi Yargısında İspat-VII*, Maliye Postası, Sayı:237, Temmuz, 1990, s.42; Yüce a.g.e. s.678

¹³⁷ **Danıştay 7. Dairesi 17.6.2009 tarihli ve E.2008/5507, K.2009/3054 Nolu Kararı**, “Davacı tarafından dökme likit petrol gazı için öngörülen oran üzerinden vergisi ödenerek ... Petrol Ürünleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinden 1.319.700 kilogram gaz satın alındığının ve davacı Şirketin kayıtlarına intikal ettirilmediğinin karşıt inceleme ile sabit olması; denetim elemanınca, kayıt dışı bırakılan tüm alışların değil, mükellef lehine hareket edilmek suretiyle, dökme ve otopaz olarak yapılan kayıtlı satışların oranları dikkate alınarak yapılan hesaplama sonucu, kayıt dışı bırakılan LPG'nin otopaz olarak satılan miktarı tespit edilerek, bu miktar üzerinden re'sen tarhiyat yapılması karşısında, davacının alışlarını kayıt dışında tutarak gizlemeye çalıştığı LPG'yi dökme gaz olarak sattığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına aykırı olduğundan, başka bir ifadeyle; alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha kârlı olan otopaz olarak satıldığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olduğundan ve davacı tarafından, normal ve mutad duruma uygun olmayan alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından, otopaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına özel tüketim vergisi tarh edilmesi işleminde mevzuata aykırılık görülmemiştir.”

beklemeyebilir ve onun iddiasının aksini ispat için kendisi delil gösterebilir. Buna karşı delil denir¹³⁸. Yani karşı delil ispat yükü kendisine düşmeyen tarafın gösterdiği delildir. Karşı delil gösteren taraf bu davranışıyla ispat yükünü üzerine almış sayılmaz. Fakat ispat yükünü taşıyan tarafın iddialarını ispat etmesini güçleştirir ve iddialarını çürütmeye çalışır¹³⁹.

Sonuç olarak, hukukun bütün dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da normal bir vaziyetin iddia olunması esasında bunun ispat olunması gerekmemektedir. Ancak normal bir halin aksi iddia olunması esasında ispat yükü bunu iddiada bulunmuş olan taraf üzerinde olacaktır.

a. İktisadi İcamlar

İnsanlar daima kişisel çıkarları peşinde hareket ederler. Çıkarlarını maksimize etmeyi hedef alan insan rasyonel hareket etmek zorundadırlar. Bu davranış türü iktisadi yaşamda “homo economicus” ekonomik insan olarak tanımlanır. Dolayısıyla insanlar kendilerine ait olan kaynakları bir neden olmadan ve bu kullanıma ilişkin bir karşılık edinmeden başka bir insanın kullanımına sunmazlar. Örneğin Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda; bir inşaatın inşa edilmesine başlanıldığı tarihten bitirilmiş ve bağımsız bölümlerinin arsa payı teslim edildiği tarihe kadar geçen zaman zarfında inşaatın her safhasında yetki ve sorumluluğu bulunduğu ortaya çıkan davacının bu hizmeti karşılığı olmadan vermesinin iktisadi ve ticari icamlara münasip olmayacağı şeklinde hüküm vermiştir¹⁴⁰.

İktisadi icamlar, insanların değişen ekonomik olaylara daha hızlı uyum sağlayarak ekonomik sistemin gerektirdiği açıdan davranışları ve kişisel menfaatlerini korumaları açısından gerekli bir tutumdur. Örneğin yüksek enflasyonun etkisini sürdürdüğü bir ekonomik yapıda, başkalarına kredi veren şirketlerin, bu faaliyetlerinden elde edecekleri yarar, hiçbir zaman enflasyon oranının altında kalmayacaktır¹⁴¹.

¹³⁸ Kuru vd., a.g.e., s. 430.

¹³⁹ Umar ve Yılmaz a.g.e. s.7.

¹⁴⁰ Danıştay 3.Dairesi, 13.03.2008 tarihli ve E.2007/1449, K:2008/824 Sayılı Kararı

¹⁴¹ Candan, *Vergi Yargısında İspat-VIII*, s.68

b. Ticari İcamlar

Ticari hayatın nihai amacı kâr sağlamaktır. Mükellefler kendilerine kâr sağlayacak kurallara uygun hareket etmek zorundadır. Bu kurallara aykırı davranılması durumunda ise bu durumun nedeni ispat etmek, izahat istendiğinde ise bu duruma ilişkin somut deliller sunmak zorundadırlar.

Denetim elemanı tarafından mükellefin yapmış olduğu işlemlerin ticari icamlara göre değerlendirilerek yapılan işlemin görünüş itibariyle gerçek durumu gösterip göstermediği ya da hukuki olarak mevcut uygunluklara göre yapılan işlemin gerçek gayesinin ne olduğu hususunu çözümlenmeye çalışır. Yapılan inceleme nihayetinde mükellefin yaptığı işlemin ticari icamlara uygun düşüp düşmediğini tespit edilmesine göre ispat yükü mükellefin veyahut vergi idaresinin üzerine kalır¹⁴².

Danıştay 7. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda, olayın özelliği bakımından normal ve mutata olarak hüküm görmeyen bir vakıanın iddia edilmesi safhasında, ispat zorluğunun bunu iddiada bulunan taraf üzerine ait bulunduğu dolayısıyla ticari icamlar gereği sözleşme düzenlenmediği halde, verilen paralar için senet alınmış olması halinde bu borçların faiz karşılığı verildiği kabul edilmiştir¹⁴³.

c. Teknik icamlar

Üretim, mal ve hizmet elde etmek için yapılan çalışmadır. Aynı teknik kullanılarak yapılan üretimler hemen hemen aynı sonucu verirler. Üretimde kullanılmakta olan araçların miktarları ve mamul içerisindeki oranları ulaşılabilecek randıman ve fire oranları mesleki kuruluşlar ya da yetkili resmi makamlar tarafından tespit edilir ve kamuoyuna duyurulur. İnceleme elemanları tarafından mesleki kuruluş

¹⁴² Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.820

¹⁴³ **Danıştay 7. Dairesi, 23.03.2005 tarihli ve E.2001/4837, K:2005/492 sayılı Kararı;** “Davacıdan faizle borç para aldıklarını söyleyen şahıslarla davacı arasında akrabalık bağı bulunduğu anlaşılma ile birlikte; anılan şahıslara, muhtelif zamanlarda borç para verildiği hususu tartışmasız olup, davacı, bu borç verme işleminin, gayrimenkul satışına ve araç satışına dayandığını; söz konusu alım-satım ilişkilerinin, akrabalık bağı dolayısıyla sözleşmeye bağlanmadığını ileri sürmüştür. Ticari icamlar, işe ticari ilişkilerin ve bunlardan kaynaklanan taahhüt ve taleplerin sözleşmeye bağlanmasını ve yapılan avans ödemelerinin belgelendirilmesini ve kayda geçirilmesini gerektirmektedir. Sözleşme düzenlenmediği halde, verilen paralar için senet alınmış olması, bu borçların faiz karşılığı verildiği gösterdiğinden, davacının anılan yıllarda, adı geçen kişilere birden fazla borç para verdiği, dolayısıyla, ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu açık olup, inceleme raporu esas alınarak salınan vergi ve cezada hukuka aykırılık bulunmadığından, dava Konusu işlemin, iptali yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

ve resmi makamlara bildirilen teknik icaplar nazara alınmak suretiyle yapılan hesaplamalarla mükellefin kendi kayıtları arasında uyumsuzluk bulunmamalıdır¹⁴⁴.

Bu çerçevede, vergi mükellefinin üretim listesinde göstermiş olduğu üretilen miktar ile teknik icaplar esas alınarak mesleki kuruluşlar ya da yetkili resmi makamlar tarafından hesaplanan standart üretim miktarları birbirlerine yakın oranda olmaları gerekmektedir. Bu duruma uygun düşmeyen durumun ise vergi mükelleflerince ispatlanması gerekmektedir. Bu ispat yöntemi şu şekilde yapılabilir; ilk olarak, mesleki kuruluşlar ya da yetkili resmi makamlar tarafından belirlenmiş standart miktarların doğru tespit edilmediği, ikinci olarak vergi mükellefinin üretim safhasında kullandığı üretim araçlarının standartlardan farklı olduğu ve son olarak, inceleme elemanlarınca tespit edilen hususların teknik icaplar olarak kullanılamayacağı şeklindedir¹⁴⁵.

3. İspat Yükünün Paylaşımı

Taraflar arasında uyumsuzluğa neden olayın ispatlanamaz bir hal alması neticesinde hangi tarafın yargıcın aleyhteki kararı ile karşı karşıya kalacağı tehlikesin hangi taraf üzerinde kalması durumu ispat yükü kavramını oluşturmuştur.

İspat yükünün ise adaletli bir denge kurulması için paylaşılması esastır. Buradaki temel amaç ispat yükünün tek bir tarafa örneğin daima davacı tarafa bırakılması çoğu zaman davacının karşı tarafça ileri sürülen itirazları da ispat etmesini dolayısıyla çoğu kez davacının olayları ispat etmesi ihtimalinin düşük olabileceği sonucunu ortaya çıkaracaktır. Dolayısıyla ispat yükünün sadece davacı veya sürekli davalı üzerinde olması söz konusu olamaz. Bu nedenden ötürü vergi hukukunda ispat yükünün paylaşımının sadece mükellef veya idare üzerinde olduğu söylenemez.

Somut bir olayda ispat yükün kimde olduğu hususu özel bir kanun çerçevesinde belirlenebilir. Türk Medeni Kanununun 6'ncı maddesinde: "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça...*" ifadesi ile bu duruma müstesna bir vaziyet betimlenmiştir. Genellikle özel hukukta düzenlenen ve ispat külfetinin kimin üzerinde olduğu konusu araştırmaya

¹⁴⁴ Candan, *Vergi Yargısında İspat-VIII*, s.70

¹⁴⁵ Mücahit Gülşen, *Vergi Hukukunda Belgelendirme ve İspat Yükü* (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz, 2014, s.30

konu edilmesine gerek olmadan, ispat külfeti kanunda özel olarak tanımlanmış kimselere üzerindedir¹⁴⁶.

Vergi hukukunda gerçek mahiyet açısından esas teşkil eden unsur vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetidir. Yani, somut olayların ispat edilebilmesi için belge ile kanıtlanmış olması zorunludur. VUK'un ispat edici kâğıtlar başlıklı 227'inci maddesinde "... bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla defter tutmak zaruretinde olmayan vergi mükellefleri de matrahlarının tespit olunması ile alakalı süreçte giderlerini ispat etmek zorundadır¹⁴⁷. Böylece mükellef VUK'un 3'üncü maddesinde yer alan ilk görünüş karinesinden yararlanarak ispat yükünden kurtulur.

Diğer açıdan ise vergi idaresi de kendisine kanunlar çerçevesinde verilen yetkileri kullanarak mükellef nezdinde yapılması gereken ödevlerin icap ettiği şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetimini yapar. Denetim elemanlarınca vergi mükellefinin beyanının aksinin iddia edilerek tarhiyat yapılırsa, yapılan tarhiyatın nedeninin ispat olunması gerekmektedir. Aslında bu açıdan değerlendirildiğinde vergilemede ilk ispat külfeti görevinin vergi idaresinde olduğunu anlaşılabilir¹⁴⁸.

Genel olarak ispat yükü iktisadi, ticari ve teknik bir açıdan icaplara uygun düşmeyen ve olayın özelliği açısından normal ve mutad sayılmayan bir durumu iddia eden tarafa aittir. Örneğin, ticaret ve sanayi odalarınca bir faaliyet konusu hakkında yüzde sekiz olarak ilan edilen fire oranının inceleme elemanı tarafından defter ve belgelerini incelemiş olduğu mükellef açısından yüzde sekizden daha düşük oranda iddia edilmesi halinde ispat külfeti inceleme elemanı üzerinde iken, mükellef tarafından aynı faaliyet konusu ile ilgili olarak fire oranının yüzde sekizden fazla olduğu iddia ediliyorsa ispat külfeti mükellef üzerindedir¹⁴⁹.

a. İspat yükünün mükellefte olduğu durumlar

Vergi hukukunda mükelleflerin düzenlemiş oldukları belgelerin ve bu belgelere istinaden yapılan kayıtların iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olması gerekmekte

¹⁴⁶ Kuru vd, a.g.e., 379

¹⁴⁷ Şanver, a.g.m. s.55

¹⁴⁸ Candan, *Vergi Yargısında İspat-VII*, s.43; Biyan, a.g.e. s.149

¹⁴⁹ İsa Aydemir, *Danıştay Kararlarında "Randıman Hesapları" ve Vergi Hukukunda İspat Yükü*, Yaklaşım Yayınları, Şubat, 2012, Sayı 230, s. 295-296

olup aynı zamanda yapılan işlemin normal ve mutad kabul edilen bir durum olması gerekmektedir. Sayılan uygunluk icaplarının ve normal sürecin dışında olması halinde ispat yükü mükellef üzerindedir¹⁵⁰.

Mükellefler iktisadi, ticari ve teknik icaplara münasip yapılan işlemin normal ve mutad sayılmadığı hallerde yapılan işlemin gerçek olduğunu iddia ediyor ise bunu kanıtlamak zorundadır¹⁵¹. Mükellefler idarenin savunduğunu durumun gerçek olmadığını ve kendi yaptıkları işlemlerin gerçek ve doğru olduğunu iddia ediyorsa iddia edilen hususlarını ispat ile yükümlüdür¹⁵².

b. İspat yükünün idarede olduğu durumlar

Vergi idaresi vakıaların değerlendirilmesi sürecinde ispat kurallarının bağlayıcı ile birlikte değerlendirmelidir. Dolayısıyla idare adına hareket eden kişilerin de ispat kurallarının bağlayıcılığı ile beraber vakıaların değerlendirmesi gerekmektedir¹⁵³.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DELİL

Türk vergi hukukunda delil kavramı vergi ile iddia edilen hukuki olayların ispatlanması açısından gereke idare tarafından gerek ise mükellefler açısından ortaya sunulan belgeler bütünü olarak açıklanmaktadır.

¹⁵⁰ **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.11.2008 tarihli ve E.2007/818, K:2008/729 sayılı Kararı:** "... kurum kazancının doğru olarak saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde, bu kazancın dağıtıldığını kanıtlama yükü vergi idaresine ait olmakla birlikte, davacı şirketin hasılatının bir kısmını yasal kayıtları dışında bırakarak ve gerçekten yapmadığı harcamalara ait gider faturalarını kaydederek kurum kazancını gizlediği vergilendirme döneminde kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün vergi idaresine değil, davacıya düştüğü açıktır."

¹⁵¹ **Danıştay 3. Dairesi, 19.02.1987 tarihli ve E.1986/1394, K:1987/516 sayılı Kararı;** "İş yerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin iş yeri sahibine ait olması normal ve herkesin kabul ettiği bir husus olmasından ötürü kendisine ait iş yerinde emtianın ve ticari işlerin bir başkasına ait olduğunun iddia edilmesi konusunda ispat yükü bunu idare eden iş yerine sahibine aittir."

¹⁵² **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.11.1986 tarihli ve E.1986/1298, K:1986/2358 sayılı Kararı;** "Niteliği açısından işçilerin devamlı suretle çalışması normal ve mutad kabul edilen bir işyerinde her işçilerin ayda on gün çalıştırıldığı yolundaki iddianın iş yeri sahibi tarafından ispat edilmesi gerekmektedir."

¹⁵³ **Danıştay 3. Dairesi, 15.10.1985 tarihli ve E.1986/554, K:1986/2000 sayılı Kararı;** "... işini terk ettiğini bildiren mükellefin işyeri kirasını ödemesinin gelir getirici işi yaptığını göstermeyeceği gibi bu hususta bir tespitte yapılmadığından faaliyetin devam ettiğinin kabul edilerek vergilendirilemeyeceği ve mükellefin faaliyetine devam ettiğini söyleyen idarenin bunu ispatlaması hakkında"; **Danıştay 3.Dairesi, 05.11.1986 tarihli ve E1986/1141, K:1986/2123 sayılı Kararı;** "Binaya ait maliyetin izleyen yıla ait açılış bilançosunda aynen gösterilmesi inşaatın sona ermediğinin kanıtı olup, aksi durumun iddia eden tarafından ispat edilmesi gerekmektedir."

Delil kavramı hukuksal süreçte ana konusu açısından ön inceleme durumunda bulunmasına karşın vergi yargılama sürecinde, yargılama sürecinin her seyrinde dikkat ve özenle takip edilmesi gereken bir araç konumunda bulunmaktadır. Doğal olarak delil kendi içerisinde birden fazla çeşitlilik barındıran araçlardan oluşmaktadır.

A. VERGİ HUKUKUNDA DELİL ÇEŞİTLERİ

Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin geçerliliğinden ötürü uyuşmazlık konusu olayın tarafları savunmakta oldukları iddiaların hukuksal açıdan geçerli olduğunu göstermek amacıyla her türlü delilden yararlanarak ispat etme haklarına sahip bulunmaktadırlar. Dolayısıyla vergi hukukundaki delil çeşitlerini mükellef nezdinde oluşan deliller, idare nezdinde oluşan deliller, yargı nezdinde oluşan deliller ve hem idare hem de yargı nezdinde oluşan deliller şeklinde dört ana başlık altında ele alarak incelemek mümkündür.

1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi mükellefi ya da sorumlusunun en öncelikli ödevi, kendisine terettüp eden vergi borcunun kanunlar tarafından belirlenmiş zaman, tutar ve uygun usullerde ödenmesidir. Vergi hukukunda bu ödev maddi yükümlülük denilmektedir.

VUK'un 8'inci maddesinin birinci fıkrası, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisi üzerine vergi borcu çıkan gerçek veyahut tüzel kişidir." olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere mükellef vatandaş ile devlet arasında oluşan alacak verecek ilişkisinde kendisine borç düşen taraftır. Vergi mükellefinin kanundan kaynaklanan borcunu ödeme görevi ise yukarıda değinildiği üzere maddi yükümlülüğünün sonucudur.

Mükellefin yerine getirmesi zorunlu olan bu maddi yükümlülüğün asıl amacı vergilendirme sürecinin doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Mükellefin maddi yükümlülüklerini yerine getirmesi ile şekli yükümlülüklerin önemli bir bağlantısı ve etkisi vardır. Dolayısıyla şekli yükümlülüklerin maddi yükümlülüklerin belirleyicisi konumunda olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları şekli yükümlülükler ise şu şekilde sıralanabilir; bildirimde bulunma, defter tutma, kayıtların tevsiki, muhafaza ve ibraz ödevleridir.

a. Beyannameler

Türk vergi sisteminde kimi vergi çeşitleri beyana tabi değil iken, bazıları beyan esasına dayanmamaktadır. Beyana tabi vergi çeşitlerinde matrah, mükellefin beyanına göre tespit edilmesinden dolayı beyannamenin verilmesi mükellefin ödev sisteminin temelini oluşturmaktadır¹⁵⁴.

Mükelleflerin temel ödevlerinden olan beyanname verme ödevi, istisnalarla ilgili durumlar hariç tutulmak kaydıyla beyan esasına dayanmaktadır. Bir başka ifadeyle vergiler, mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir¹⁵⁵.

Fakat mükelleflerce beyan edilen bu usulün doğru kabul edilmesi mükellefin beyanında dürüst olmasına bağlıdır. Çünkü mükellefler tarafından beyan edilen matrahın vergi dairesince tespiti söz konusu değildir. Sadece beyan edilen matrahlar vergi dairesi tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Beyan esasına dayanan tarh işleminin en önemli özelliği, mükellefin kendi verdiği beyannamesine karşı dava açamaması durumudur. VUK'un Dava Konusu başlıklı 378'inci maddesi; mükelleflerin beyanda bulunmuş oldukları matrahlarına ve beyanda bulunmuş olunan matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları haricinde dava açmayacakları hüküm altına alınmıştır.

Beyana dayanan matrah ve bu işlem dâhilinde gerçekleşen tarh işlemine karşı dava açılmamasına ilişkin iki istisnai durum mevcuttur. Birincisi, ihtiraz kayıtlı beyanda bulunmak, diğeri ise beyana dayanan tarh işlemine ilişkin vergi hatası olması ve bu hataya ilişkin mükellef veya vergi sorumlusunun başvurusunun reddi ve akabinde dava açılması işlemidir¹⁵⁶.

Fakat Danıştay mükelleflerin tereddütte buldukları durumlarda, ihtirazi kayıtlı beyan verebileceklerini ve bu şekilde beyan edilen matrahlara karşı salınan vergilere itirazda bulunabileceklerini belirtmiştir¹⁵⁷. Fakat bu hususta ispat yükü mükellef tarafındadır.

¹⁵⁴ Şenyüz vd. s.117

¹⁵⁵ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2004,s.267

¹⁵⁶ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989, 2; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* s.268

¹⁵⁷ Veysi Seviğ, *Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kapsamındaki Gelişmeler*, İktisat ve Maliye Dergisi, Sayı:7 Ekim, 1979, s. 294

b. Bildirimler

Gerçek veya tüzel kişiler yapmış oldukları vergiyeye tabi işlemler neticesinde sürekli veya geçici olarak mükellefiyeye tabi olmaktadır. Örneğin, ev satın alan bir kişi evini satın almış olduğu anda tapu harcını ödeme gibi geçici süreli bir mükellefiyeye tabidir. Aynı kişi evini kiraya vermesi durumunda ise gelir elde etmesi neticesinde sürekli bir mükellefiyeye tabi tutulacak ayrıca ev sahibi olması nedeniyle servet üzerinden alınan bir vergi çeşidi olan emlak vergisinin muhatabı olarak evin maliki olduğu sürece sürekli mükellefiyeye tabi olacaktır. Hatta bu kişinin satın aldığı evde ticari veya mesleki bir faaliyette başlaması durumunda sahip olduğu şekli bildirim yükümlülükleri genişleyecek, işe başlamayı ya da işi bırakmayı bildirme, adres ve iş değişiklikleri gibi bir takım bildirim zorunlulukları doğacaktır¹⁵⁸.

Vergi yükümlülüklerinin yukarıda ifade edildiği şekilde vergilendirme bakımında önem taşıyan durumlar vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir¹⁵⁹.

Kısacası, mükellefin işle ilgili başlama, adres ve işle ilgili değişiklikler ya da işi bırakma konusunda kanunda yazılı süreler içerisinde ve kanunda yazılmış şekiller doğrultusunda vergi dairesini bu konuda haberdar etmesidir.

c. Defterler

Vergi kanunlarımıza göre defter tutma zorunda olan mükellefler tutukları defterleri, admış oldukları belgeleri, verilen belgelere ait suretleri bunları ilgili olduğu takvim yılını takip etmekte olan süreç başından başlayarak beş yıl süreyle saklamak zorundadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutulmakta olan defterle ait saklama süresi ise on yıldır¹⁶⁰.

Defter tutmak zorunda olmayanlar ise temin etmek zorunluluğunda buldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını bu belgelerin düzenlenme sürelerini takip eden yılın başından itibaren beş yıldır.

Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler öncelikle vergi açısından delil niteliği taşımaktadırlar. Mükelleflerin tutmakta oldukları defterleri sadece vergi

¹⁵⁸ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, *2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 Vergi Usul Kanunu*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s.5

¹⁵⁹ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s.115

¹⁶⁰ Kızılot vd., *Vergi Hukuku* s.127

hukuku açısından delil değerinde değil özel hukuk açısından bir delil niteliğinde işlem görmektedir.¹⁶¹ Dolayısıyla vergi hukukuna göre tutulan defterler mükellefler açısından lehine, aleyhine ve üçüncü kişiler açısından delil olma niteliği taşırlar.

1) Defterlerin Mükellef Lehine Delil Olması

Mükellefler için vergi kanunlarında belirlenmiş ve tutulması icap eden defterler dışında defter tutmaları da mümkün kılınmıştır. Vergi kanunlarıyla zorunluluk altına alınmayan defter tutma biçimi muavin defter olarak tanımlanmaktadır. Muavin defterlerin tutulmasına yönelik kanunlarımıza herhangi bir şekil ve usul şartı bulunmamaktadır. Fakat muavin defterlerin de mükellef tarafından tasdik ettirilmesi durumunda defter sahipleri açısından lehlerine delil teşkil edebilecekleri durumu doğmaktadır.¹⁶²

2) Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması

Mükellefler tutulması icap eden defterlerini beyanlarının doğruluğunu kanıtlamak amacıyla tutarlar.¹⁶³ Tutulması icap eden defterlere ilişkin şekil şartları ve gerekli diğer usuller VUK' un 215'inci ve müteakip maddelerinde belirtilmiştir.

Mükelleflerin tuttukları defterler kendileri açısından delil olarak kabul edilebilmesi için, defterlerin 213 sayılı Kanunla belirlenen şekil ve usul şartlarına uyulmuş olması yani, "ihticaca salih bulunması" gerekmektedir. Defterlerin ihticaca salih olmaması yani 213 sayılı kanunda belirlenen şekil ve usul şartlarına uyulmamış olması söz konusu defterlerin mükellef açısından aleyhine bir durum yaratır. Çünkü defterlerin güvenilir olma özelliği ortadan kalkmıştır¹⁶⁴.

İdare açısından ispat görevinin düştüğü durum, mükellefin vergi kanunlarına karşı aykırı hareket ettikleri durumlardır.

¹⁶¹ Kızılot vd., *Vergi Hukuku* s.119

¹⁶² Mahmut Vural, *Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi*, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, 1986, s.53

¹⁶³ Vural, a.g.m. s.54

¹⁶⁴ Vural, a.g.m. s.54

3) Defterlerin Üçüncü Kişiler Açısından Delil Olması

VUK'un 171'inci maddesinde sayılan ilk dört amaç yükümlüye ilişkin olup, mükellefin vergilendirme işlemlerinin defterler yardımıyla belirlenmesi ve defterlere dayalı olarak incelenip denetlenmesine yöneliktir¹⁶⁵.

Buna karşın, VUK'un 171/5'inci maddesinde; “*Mükelleflerin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek*” hükmüyle mükellefin tuttuğu defterler vasıtasıyla işlem ve ilişkide olduğu tarafların vergi karşısındaki durumlarına ilişkin kontrolün sağlanmasının hedeflendiği belirtilmiştir.

Nitekim bir mükellefe ait hesaplar incelenmesi safhasında incelenen hesapların doğru olup olmadığının denetlenmesi için, ilişkide bulunduğu diğer mükelleflerle olan işlemlerinin kayıt ve hesaplarının incelenmesi gerekmektedir. Bu işlem “karşı inceleme” olarak adlandırılmaktadır. Karşı inceleme, vergilendirme işlemi ile ilgili sürecin her iki taraf açısından değerlendirilip incelenmesi anlamındadır. Tutulan defterlerin amaçlarından bir tanesi de bu karşı inceleme sayesinde defterlerin delil niteliği taşımasıdır¹⁶⁶.

Dolayısıyla bu durum defterlerin üçüncü kişiler açısından aleyhlerine, devlet açısından ise lehine delil olma durumunu doğurmaktadır.

d. Belgeler

Belge kelime anlamı itibariyle, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman¹⁶⁷ olarak tanımlanmıştır. Adli hukuk aşamasında ise belge kavramı, uyuşmazlık konusu olan vakıaların ispata mümkün yazılı veya basılı metin, senet, çizim, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi verilerin yanı sıra elektronik ortamdaki veriler ve yahut bunlara benzer bilgi taşıyıcıları belgedir. (HMK m.199/1) şeklinde hüküm altına alınmıştır.

¹⁶⁵ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 276

¹⁶⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 276-277

¹⁶⁷ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara, 1998, 9. Baskı, s.260

1) Belge Düzenin Delil ve İspat Açısından Durumu

Belge düzeni, vergilendirme sürecinin temel yapısını oluşturmaktadır. Vergilendirme sürecinden her bir işlemin tevsiki esastır. Mükellefler gelirlerinden ancak belgelendirebildikleri giderleri indirim konusu yapabilmekte ve işlemlerinin doğru olduğunu ispatlamaktadırlar¹⁶⁸.

Vergiyi doğuran olay özünde özel bir hukuk ilişkisine dayalı olması sebebiyle vergiyi doğuran olayın tespiti için düzenlenen belgeler, taraflar açısından özel hukuk kavramları açısından delil niteliğindedir. Ayrıca, vergi matrahları muhasebe kayıtları esas alınarak hesaplanmaktadır. Muhasebe kayıtları ise belgelere dayanmaktadır. İspat açısından önem arz eden bu belgeler mükelleflerin hem kendi aralarında hem de devlet ile olan ilişkilerine yönelik olarak düzenlenmektedir¹⁶⁹.

Vergi usul hukuku açısından belge düzeni, vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde değerlendirilmeye tabi tutulmasını amaçlamaktadır. Bu değerlendirmenin zamanında yapılması son derece önem arz etmektedir¹⁷⁰. Çünkü zamanında düzenlenmemiş olan belge hiç düzenlenmemiş sayılacak dolayısıyla yok hükmünde işlem görecektir. Belgenin içeriğinde var olan şekli unsurların eksikliği ise arz edeceği önem açısından belgenin hiç düzenlenmediği¹⁷¹ veya belgenin şekli unsurlarının eksik olmasına rağmen var olduğu¹⁷² sonucunu doğurmaktadır.

Süresi içerisinde ve usulüne uygun bir şekilde düzenlenen bir belge, düzenleyen açısından lehine delil oluşturmakta, bu belge düzenin sağlayan bir belgenin ispatı her zaman mümkün bulunmaktadır. Buna karşın, süresi içerisinde düzenlenmeyen bir belge

¹⁶⁸ Özgür Biyan, *Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge "İrsaliye" ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik*, E-Yaklaşım Yayınları, Şubat, 2012, Sayı:230, s. 515

¹⁶⁹ Şenyüz vd. s.108

¹⁷⁰ Yusuf Karakoç, *Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku'nda Delil Olması*, Yaklaşım Yayınları, Sayı 18,1994, s.67

¹⁷¹ **Danıştay 3. Dairesi, 02.06.1992 tarihli ve E.1990/2813 K:1992/2078 sayılı Kararı;** "...eksik gösterilen meblağ için faturanın hiç düzenlenmediğinin kabulü gerektiği hakkında ..."; **Danıştay 7. Dairesi, 15.12.2003 tarih ve E.2000/8508 K:2003/5061 sayılı Kararı;** "...faturayı düzenleyen adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmaması katma değer vergisi indiriminden yararlanılamayacağı hakkında..."

¹⁷² **Danıştay 3. Dairesi, 11.11.1997 tarihli ve E.1996/4866 K:1997/3895 sayılı Kararı;** "... faturalarda mükellefe ait hesap numarası ile açık adresi olmamasının faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği, bu nedenden dolayı mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasal isabet bulunmadığı..."

ise düzenleyen açısından aleyhine bir delil olarak kullanılabilir. VUK açısından belge düzeni bu sonucu vermektedir¹⁷³.

2) Belgelerin Hiç Düzenlenmemiş Olma Durumu

Mükellefler, belgelerini VUK'da belirtilmiş usul ve esaslara uygun olarak hazırlamak, düzenli bir şekilde tutmak ve muhafaza etmek mecburiyetindedir. Kullanılma yükümlülüklerine getirilmiş olan dokümanların, olması gereken zaruri bilgileri içermemesi safhasında bu belgeler hiçbir suretle düzenlenmemiş olduğu varsayılır (VUK M.227/III)¹⁷⁴.

3) Belge Düzenine ilişkin Ödevler

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın maddi sonuçlarının gerçeğe uygun bir biçimde defter kayıtlarına geçirilmesi olayın vuku bulduğu zamanda sürecinde bir belgeye bağlanması ile mümkün bulunmaktadır¹⁷⁵.

Doğru ve güvenilir bir vergilendirmenin temeli doğru bir belgelendirme sürecine dayanmaktadır. Vergiyi doğuran olaya ait işlemlerin özünün özel bir hukuk ilişkisine dayanması neticesinde vergiyi doğuran olayın tespiti için düzenlenen belgeler aslında özel hukuk açısından da birer delil niteliğindedir¹⁷⁶.

Belge düzenine ilişkin ödevlerin yerine getirilebilmesi için düzenlemesi gereken belgeler; fatura, gider pusulası, perakende satış fişleri, müstahsil makbuzu, irsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi, ücret bordrosu, serbest meslek makbuzu, elektronik defter ve belgeler ve diğerleridir.

e. Fatura ve Benzeri Belgeler

Fatura, satılan emtia veyahut yapılan işin karşılık tutarı olarak müşterinin borçlanmış olduğu meblağı ifade eden ve emtiayı satan veyahut işi yerine getiren tüccar tarafından müşteriye verilen bir ticari vesikadır. (VUK.m.229)

¹⁷³ Karakoç, a.g.m. s.68

¹⁷⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 293

¹⁷⁵ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, s.107

¹⁷⁶ Kızılot vd. , “Vergi Hukuku”, s.123

Fatura, beyan esası üzerinden alınan vergilerin gerçek bir ekonomik olay ile arasında bağlantı kuran ve kayıtların gerçekliğini yansıtan ispat ve delil açısından önem arz eden bir belgedir.

Satılan mal veya hizmet ifası durumunda alınan bedelin gösterilmesi amacıyla düzenlenen belge olan fatura, satılan mal veyahut yerine getirilmiş olan iş nihayetinde müşterinin borçlanmış olduğu tutarı ibraz etmek üzere emtia satışında bulunan veyahut işi ifa eden tüccar aracılığıyla müşteriye sunulan ticari bir vesika veyahut belge olarak isimlendirilmiştir. Fatura bu durumda hem borcu hem de borca ilişkin nedeni gösteren bir belge niteliğindedir¹⁷⁷.

1) Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura yerine geçen belgelerin delil olarak kabul görmesi için yasada belirtilen şekil şartlarına uyum göstermesi gerekmektedir. Aksi durumda fatura yerine geçen belgelerin delil olarak nitelendirilmesi kabul edilmez. Doğal olarak şekil şartları içerik kadar önem arz etmektedir. Bu belgelerin geçerli bir delil olarak kabul görmesi için öncelikli olarak emsallere uygun bedeller taşınması ve gerçek durumu ifade etmesi gerekmektedir¹⁷⁸.

2) Perakende Satış Fişleri

Perakende satış vesikaları belirli bir tutarın üzerindeki satışlar için düzenlenen belgeler olarak tanımlanabilir. Birinci ve ikinci sınıf statüsünde bulunmakta olan tüccarlar ile kazancı basit usul nitelendirilen ve defter tutma mecburiyeti bulunan çiftçilerin, fatura vermeleri zorunlu olmayan satışlarını ve yapmış oldukları işleri perakende satış belgeleri ile ilişkilendirmek zorundalardır (VUK.m.233).

3) Gider Pusulası

Gider Pusulası, vergiden muaf esnaftan alınan mal veya yaptırılan iş karşılığında ödenen bedelin ispatı için düzenlenen bir belge türüdür. Birinci ve ikinci sınıf statüsünde var olan tüccarlar ile kazancı basit usul olarak nitelendirilmiş olan ve defter tutma mecburiyeti bulunan serbest meslek işini yerine getirmekte olanların ve çiftçi olarak mesleki yaşamını sürdürmekte olanların vergi ödemekten muaf tutulmuş olan

¹⁷⁷ Şenyüz vd. s.109

¹⁷⁸ Biyan, a.g.e. s. 215; Ahmet Esen, Vergicilikte Deliller, Maliye Postası, Sayı;223, Temmuz,1990

esnafa yaptırmış oldukları işler veyahut bahsi geçen meslek erbaplarından satın almış oldukları mal için düzenlenen işi yapan kişiye veyahut emtianın satış işlemini ifa edenlere imza ettirdikleri gider pusulası olarak nitelendirilen belgenin vergi ödemekten muaf tutulmuş bulunan esnaf tarafından icra edilen fatura hükmündedir (VUK.m.234).

Gider pusulası, yapılan işin vasfı, emtianın türü, miktarı ve bedelini ve yapılan işin ücretini ve yapılan işi ifa ettiren ile işi yapanın ya da emtianın parası karşılığında kullanım hakkını elde eden ile satış ifasını yerine getiren şahsın ad, soyadı tüzel kişi olmaları halinde unvanlarını, adreslerini ve işin yapılma tarihini ihtiva edecek şekilde hazırlanır. İki nüsha şeklinde tanzim olan gider pusulasının bir örneği işi yapana diğeri iş yaptırana tevdi olunur¹⁷⁹.

4) Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, gerçek usul sisteminde vergiye ödemeye tabiatı bulunmamakta olan çiftçilerden parası karşılığı satın alınma işlemi gerçekleştirilen malların bedeli karşılığında ödenen bedelin ispatı için düzenlenen bir belge türüdür. Kısaca gider pusulasının tarım kesiminde uyarlanmış bir çeşidi olarak tanımlanabilir.

Birinci ve ikinci sınıf statüsünde bulunmakta olan tüccarlar ile elde etmiş olduğu kazancı itibariyle basit usulde tespit edilenler ve defter tutma mecburiyeti bulunan çiftçiler gerçek usul olarak isimlendirilen ve vergiye ödeme bağımlılığı olmayan çiftçilik işi ile icra etmekte olan şahıslardan satın alınan emtiaların bedellerini ödemeleri aşamasında iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birincisini imzalamak suretiyle satıcı konumunda bulunan çiftçiye ibrazında ve teslim etmeye bir diğerini ise de ona imzalamasını sağlayarak almaya mecburdurlar (VUK.m.235).

Malın tüccar veya çiftçi adına bir başkası tarafından alınması halinde makbuz bu kişilerce tanzim ve imza verilir. Çiftçiden avans üzerine yapılan bir alım sırasında, müstahsil makbuzu malın teslimi esnasında verilir. Müstahsil makbuzunun alıcı da kalan nüshası fatura yerine geçer¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.108

¹⁸⁰ Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, s.108

g. İrsaliyeli Fatura

211 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği ile irsaliyeli fatura uygulaması uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamanın getirmiş olduğu yenilik, mükelleflerin faturanın yanısıra sevk irsaliyesini birbirlerinden ayrı bir şekilde değil, “irsaliyeli fatura” isimlendirilmesi altında yalnızca bir belge olarak düzenlemesidir.

İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesinin düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. İrsaliyeli fatura hem faturanın hem de sevk irsaliyesinin şartlarını tek bir belgede taşıyan vesika özelliğine sahiptir.

Fatura, malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu süre zarfından düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır (VUK.m.231/5). Mükellefler, malın teslimi öncesi düzenlenen sevk irsaliyesi yerine irsaliyeli fatura düzenleyerek fatura düzenleme süresine ilişkin yükümlülük süresini belirten bahsi geçen kanun maddesinden kaçınabilirler.

h. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, üç ayrı durumun varlığı halinde kullanılan bir belge türüdür. İlk durum, malın bir işletmeden diğer şubesine veya satılmak amacıyla komisyoncuya ya da aracıya gönderilmesidir (VUK.m.230/II). İkinci durum, malın alıcıya teslim edilmesi amacıyla satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılmasıdır. Bu durumda satıcının sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Üçüncü durum ise, malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması hâlidir. Bu durumda sevk irsaliyesinin alıcı tarafından sevk irsaliye düzenlenir (VUK.m.230/5).

Ticari işlemler neticesinde bir yerden başka bir lokasyona taşınan, mükellefin kendi şubeleri arasında taşınan malların tüm sevkiyat işlemleri sevk irsaliyesi ile yapılmak zorundadır¹⁸¹.

Nihai tüketicilerin, tüketim gayesiyle perakende bir şekilde satın almış oldukları malları kendilerinin taşıması veyahut kendileri tarafından taşıttırılması durumunda bu

¹⁸¹ Özgür Biyan, *Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge*, a.g.m. s.515

mallara ait satış faturasının veyahut parkende satış fişinin mevcut olması şartıyla ayrıca sevk irsaliyesi gerekmez¹⁸².

1. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek ifa ederek çalışma ifalarını yerine getiren meslek yetkilileri, mesleki faaliyetlerine yönelik olarak edinmiş oldukları hizmetin karşılığında elde etmiş oldukları tahsilatları dolayısıyla iki adet serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bunlarda birinin nüshasını da hizmeti ifa etmiş olduğu kişi veya kuruma teslim etmek, hizmeti alan kişi veya kurum ise teslim edilen bu makbuzun talebinde bulunmak ve almak zorunluluğundadır (VUK.m.236).

Serbest meslek makbuzu üzerinde düzenleyenin ismi, soyadı ve sahip olduğu ünvanı, kayıtlı olduğu iş yeri adresini, aynı şekilde kayıtlı bulunmuş olduğu vergi dairesi ve numarası olmak zorundadır. Düzenlenen makbuz üzerinde müşterinin ismi soyadı veyahut sahip olduğu ünvanı, işyeri faaliyetinin mukim olduğu veyahut oturmakta olduğu adresi, yapılan hizmetin tarihi ve ifa edilen hizmetin karşılığında alınan para miktarına ilişkin bilgilerin bulunması gerekmektedir.

Serbest meslek yetkilisi olarak çalışma hizmetinde bulunan kişiler tarafından düzenlenen belgeler serbest mesleğe ilişkin kullanılmakta olan ve resmi bir belge niteliği taşımakta olan makbuzlardır. Bahsi geçen bu makbuzlar meslek ifasında bulunan kişi tarafından düzenlenir, imzalanır, seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül işlemi gerçekleştirilir.

i. Ücret Bordrosu

Ücret bordrosu, işverenler tarafından çalıştırdığı işçilere ödenen ücret karşılığında belgelenmesi amacıyla düzenlenen evraktır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna göre vergi ödemek zorunluluğu bulunmamakta olan ücretler ile diğer ücret üzerinden vergisel işlemlere tabi olarak çalışma ifasını yerine getirmekte olan hizmet erbabı olarak mesleki faaliyetini yerine getiren kimselere yapılan ücretlerin ödemeler müsebbibiyle bordro düzenlenmesi icabı gerekmemektedir (VUK m.238).

¹⁸² Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, s.109

j. Diğer Belgeler

Belge düzenine ilişkin düzenlenen fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb. belgelerin yanında gerek idari işlemler gerek yargı sürecinde kullanılan ve delil niteliği taşıyan belgeler mevcuttur.

1) Yolcu Listesi

Şehirler arası yapılan yolcu taşımları için yolcu getir götür işlemine ait olarak bilet düzenlemesi zaruri yetinde olan mükellefler taşıtların yapmış oldukları her sefer için bir nüshası taşıtta diğeri de işyerinde bulunması şartıyla müstahsil seri ve sıra numarası ibraz edilen ve seyahat planlamasına ait düzeni planlı bir biçimde belirtmekte olan iki adet seyahate bulunanlara ait dizelge düzenlenmek zorundadır.

2) Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel ve pansiyon benzeri kısa zamanlı geçici ikamet sağlayan yerlerinin düzenlemiş olduğu ve işletme bulundurdukları belgelere günlük müşteri listesi adı verilmektedir.

3) Adisyon

Hizmet işletmelerinde teslim edilen ve hizmetin ve/veyahut emtiaya ait özellikleri yani cins ve niteliksel durumlarını gösterecek bir biçimde düzenlenmiş olan belgelerdir. Adisyonların anlaşması sağlanmış olan matbaalarda bastırılması zorunlu bir uygulama olup, anlaşmalı matbaada bastırılmamış olan, içeriğinde tarih ibaresi var olmayan ve müşteri masasına bırakılmayan adisyon fişleri düzenlenmemiş sayılır.

4) Muhasebe Evrakı

Tüccarların yapmış oldukları işlemler neticesinde yazdıkları ve aldıkları mektuplar, e-mailler vb. evraklardır. Bu evrakların içeriklerine göre saklanması zorunludur.

k. Elektronik Kayıt ve Belgeleri

Teknoloji dünyasında yaşanan gelişmeler, insan hayatını kolaylaştırıcı etkileri ile daima ön plana çıkmaktadır. Teknolojik sürecin gelişimi her alanda olduğu gibi mükelleflerin mesleki yaşamına da yansımaktadır. Zaman ve kâğıt israfını ortadan kaldırmayı amaçlayan belgelerin elektronik ortamda tutulması süreci ilk olarak belirli

şartları sağlayan mükelleflere zorunlu tutulmuş, belgeleri elektronik ortamda kullanma zorunluluğuna ilişkin çember zaman içerisinde artarak tüm mükelleflere kapsayacak şekilde kullanım sürecine devam etmektedir.

Mükellefler açısından delil hususunda önem arz eden elektronik belgeler hem mükelleflerin idare ile olan süreçlerinde hem de alacaklı ve müşterileri ile olan ticari yaşamlarında birer elektronik delil niteliği taşırlar.

Elektronik fatura, elektronik defter, uygulamaları elektronik delil niteliği taşıyan ve elektronik ortamda düzenlenen bu belgelerin ilk uygulanan belgeleridir. Elektronik defter ve elektronik uygulaması ilk olarak ihtiyari olarak başlamış olsa da 421 Sıra No.'lu VUK Tebliği ile bazı mükelleflere zorunluluk kapsamına alınmıştır¹⁸³. 454 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile ise 2019 yılında da devam eden kapsam şartları belirlenmiştir.

1) Elektronik Fatura Uygulaması

Elektronik fatura, faturanın ve faturaya ait bilgilerin alıcı ve satıcı arasından elektronik ortamda iletilmesini sağlayan modern, pratik, güvenilir ve maliyet etkinliği sağlayan faturalama yöntemidir.¹⁸⁴

397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile elektronik faturanın yeni bir doküman türü olmadığı aksine fiziki olarak düzenlemesi olan fatura ile benzer hukuku niteliği taşıdığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla faturanın sahip olduğu delil niteliği aynı şekilde elektronik fatura içinde geçerlidir. Elektronik faturanın ve kâğıt faturanın aynı nitelikleri taşıdığı, aralarında delil ve ispat açısından hiçbir farkın olmadığını gösteren diğer bir durum ise; herhangi bir mal veya hizmetin satışı halinde düzenlenmesi elektronik fatura düzenlenmesi gereken mükelleflerin elektronik fatura uygulaması kapsamında olan mükelleflere kâğıt fatura düzenlemesi mümkün olmayıp, düzenlemeleri halinde ise bu kâğıt faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağıdır.

2) Elektronik Defter Uygulaması

Elektronik defter, kâğıt ortamında tutulan defterlere yapılan kayıtların Maliye Bakanlığına gönderilen defterlerin kayıt altına alınması ile değişmezliğinin garanti

¹⁸³ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e. s. 42

¹⁸⁴ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e. s. 63

altına alındığı ve elektronik ortamda izlendiği kayıtlardır. Böylece elektronik ortamda tutulan defterlerden kâğıt ortamda tutulan defterlerden bir farkı bulunmamakta olup, delil değeri açısından aynı işlevi taşımaktadır¹⁸⁵.

2. İdare Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi süreci mükellef ile devlet arasında olan ve bir borç alacak ilişkisine dayanan süreçtir. Bu süreç taraflardan birine yerine getirme ödevi getirdiği gibi diğerine de bir takım yetkilerde vermektedir. Taraflardan biri olan devlet alacağını tam ve eksiksiz olarak tahsili etmek bu yetkilerden bazılarıdır. Fakat bu yetkilerin kullanılması öncesinde alacağın sağlıklı bir şekilde saptanmış olması gerekmektedir. Bunun sağlanması ise; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi yollardan sağlanacaktır.

İdare nezdinde oluşan deliller, vergi inceleme tutanakları, bilgi toplama tutanakları, yoklama fişleri, arama tutanakları, takdir komisyonu kararları ve uzlaşma tutanakları olarak sıralanabilir.

a. Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi inceleme tutanakları, vergi incelemeye yetkili kılınmış kişiler tarafından, kanunlar çerçevesinde belirli bir düzen ve esasa tabi olmak şartıyla düzenlenmesi sebebiyle, resmi belge niteliğinde kabul edilen olan belgelerdir. Bu açıdan vergi inceleme tutanakları, kamu gücünün teminatı altında olan aksi ispatlanıncaya kadar doğruluğu kabul gören resmi belge olarak kabul edilmektedir¹⁸⁶.

Vergi inceleme tutanakları, resmi bir belge niteliğine sahip olduğu varsayıldığından, vergi inceleme tutanaklarının sahte bir belge olarak düzenlenmesi ya da kullanılması yahut düzenlenen gerçek bir vergi inceleme tutanağının diğer kişileri aldatacak nitelikte olması Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 204'üncü maddesince resmi belgede sahtecilik suçuna sebep olmaktadır. Suçun incelemeye yetkili kılınmış kişilerce gerçekleştirilmiş olması suçun ağırlaştırılmasını sağlayan bir nedendir. Diğer taraftan, inceleme tutanaklarının hazırlanması aşamasında nezdinde inceleme tutanağı düzenlenen kişilerce idareyi yanıltıcı ve/veya eksik beyanların verilmesi gibi durumlar oluşabilmektedir. Fakat vergi inceleme tutanaklarının düzenlenmesi aşamasına inceleme

¹⁸⁵ Selçuk Gültekin, Alper Erdem, *E-fatūra ve E-defter Uygulamaları*, ediftereğitim, Ankara, 2006 s.126

¹⁸⁶ Azmi Demirci, *Vergi İnceleme Tutanakları-I*, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2011, Sayı:218, s.64

yetkili kılınmış kişiler tarafından, beyanın gerçeğe aykırı olduğu tespit edilerek, ifadelerin gerçekte bağdaşmadığı ortaya çıkarılmaktadır¹⁸⁷.

Eksik ve/veya yanıltıcı bulunan mükellefler nezdinde VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen eksik veya yanıltıcı bilginin verilmesi fiilinin işlenmesinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Fakat konun diğer bir yönüyle TCK'nın 206'ıncı maddesiyle de ilişkisinin değerlendirilmesi icap etmektedir.

Eğer vergi inceleme tutanakları, nezdinde düzenlenen kişinin beyanının çerçevesinde düzenlenecek ise TCK'nın 206'ıncı maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Fakat düzenlenen inceleme tutanakları inceleme ilgili kişinin beyanı ve beyan doğrultusunda inceleme yetkili kılınmış kişinin araştırması sonucu vergi inceleme tutanağını oluşturacak ise bu madde kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulmaz. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmış kişilerce hakkında inceleme yapılan kişinin ifade veya beyanlarının doğru olduğu hususu ispat edilecek şekilde ise olayın VUK'un mükerrer 355'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi icap etmektedir. Örneğin nezdinde inceleme yapan kişinin alım ve satım yaptığı bir olay hakkında eksik ve/veya yanıltıcı beyanda bulunması inceleme elemanlarınca ispat edilebilecek bir olay olduğundan bu kapsamda değerlendirilmesi icap etmektedir. Buna karşın vergi inceleme elemanın yetkisi dışındaki bir olay hakkında eksik ve/veya yanıltıcı beyanda bulunan mükellef hakkında TCK'nın 206'ıncı maddesi kapsamında işlem yapılması gerekmektedir. Örneğin, inceleme elemanına sahte kimlik ibrazı inceleme elemanın görev ve yetkisi dışında bir işlem olduğu ve incele elemanı tarafından ispat edilmesi mümkünü zor olmasından dolayı bu madde kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁸⁸.

b. Bilgi Toplama Tutanakları

Kamu idare ve kurumları, mükelleflerden veya mükelleflerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilik statüsüne haiz kimselerden bilgi isteyebilirler. Gerçek ve tüzel kişi statüsü taşımakta olan kimseler ise Maliye Bakanlığı'nın istemiş olduğu bilgileri vermek zorundadır (VUK m.148).

¹⁸⁷ Azmi Demirci, *Vergi İnceleme Tutanakları-II*, Yaklaşım Yayınları, Mart 2011, Sayı:219, s.57

¹⁸⁸ Demirci, *Vergi İnceleme Tutanakları-II*, s.58; Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, C:2, Ankara, Şubat 2007 s. 1490

Bahsi geçen maddeden anlaşılacağı üzere, yükümlü bulunan kişinin yanı sıra yükümlü ile işlem yapan üçüncü kişiler de bilgi vermek zorundadır. Örneğin beyan etmiş olduğu matrahın doğru olup olmadığı hakkında araştırma yapılan mükellef için daire satmış olduğu kişiler nezdinden dairelerin gerçek bedellerinin araştırılması için bilgi alınabilir. Üçüncü kişiler nezdinde alınmış olan bilgiler VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat ile ilgili hükümler çerçevesinde delil niteliği taşımaktadır¹⁸⁹.

c. Yoklama Fişleri

Yoklamadan ifade edilen amaç, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili somut olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir (VUK. m.127). Yoklama esnasında yoklama yetkili personel tarafından düzenlenen yoklama tutanakları yoklama fişi olarak da adlandırılmaktadır. Yoklamaya yetkili kişilerce düzenlenmiş olan bu tutanaklar, vergilendirme ile ilgili maddi olayların, ifade ve beyanların tespit edildiği resmi belgedir¹⁹⁰.

Yoklama müessesesi faaliyete başlayacak olan ve yahut faaliyetine devam etmekte olan bir mükellefin gerçek durumu hakkında bilgi edinmek adına yapılan denetim mekanizmalarından biridir. İnceleme yetkisine sahip kamu personeli kişilerce yapılan denetim geçmişte yapılmış işlemlere dönük olup inceleme yapılan dönem mükellefin faaliyetine devam etmemesi ihtimali dahi bulunmaktadır. Yoklama vasıtasıyla yapılacak denetim işlemi ise mükellefin faaliyetine ilişkin güncel bilgiler içermektedir¹⁹¹.

Yoklama yapılması sırasında, mükelleflerin vergi dairesine bildirmiş oldukları işletmelerinin adresleri, faaliyet konuları, işletmelerinin kapasite miktarları, alış ve satış işlemlerinin gerçek olup olmadığı tespit edilmektedir. Bu hususların tespit edilmesi iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla, yoklamanın belirli periyotlarla gerçekleştirilmesi yoklamanın daha sağlıklı sonuçlar vermesi ve yoklama sonucu elde edilen tespitlerin güncel bilgiler içermesi neticesinde

¹⁸⁹ Öncel vd. a.g.e. s.101

¹⁹⁰ Mehmet Ezhan Doğrusöz, Ümran İzmir, *Vergi denetim türü olarak yoklama karşısında mükellef hakları*, Yaklaşım Yayınları, Aralık 2017, Sayı:300, s.123; Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s.9

¹⁹¹ Arif Bayram, *Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü*, E-yaklaşım Yayınları, Mart 2016, Sayı:279

vergi inceleme sürecinde vergi incelemeye yetkili kılınmış kişilerce önemli bir veri olacağı açıktır¹⁹².

Yoklama fişleri inceleme tutanakları gibi delil niteliğinde değildir. Mükellefiyet ile ilgili hususları kayıt altına alana bir belge niteliğindedir. Dolayısıyla vergisel işlemlere dayalı olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kayıt altına alınan bu belgelerin kullanımı gerekmektedir. Fakat kayıt altına alınan belgelerin delil olarak değerlendirilebilmesi için pek muhakkak ki yoklama fişlerinin usul ve şekil kurallarına uygun bir biçimde hazırlanmış olması şarttır¹⁹³.

d. Arama Tutanakları

Vergisel açıdan arama yapılmasındaki maksat ispata ilişkin yarar sağlayacak defter ve belgelerin ortaya çıkarılmasıdır. Bu açıdan aramanın yükümlüye ait tüm defter ve belgelerin elde edilmesi belirli bir dönemi içerecek şekilde yapılması veya diğer kişilerin defter ve belgelerinin elde edilmesi şeklinde yapılması mümkündür¹⁹⁴.

1982 Anayasa'sınının 38'inci maddesinde yer alan kanuna aykırı olarak elde edilen bulguların delil kapsamında değerlendirilemeyeceği hükmü, uyarınca arama sonucu ele geçen delillerde VUK hükümlerine uyulması icap etmektedir¹⁹⁵. Bu nedenle, arama esnasında ele geçen delillerin usulüne uygun olduğunun kabul görmesi için arama işleminin de usulüne uygun bir biçimde icap edilmesi gerekmektedir¹⁹⁶.

e. Takdir Komisyonu Kararları

Mükellefler sunmuş oldukları beyanın doğru olduğunu kanıtlayacak defter ve belgeleri muhafaza etmek ve gerektiği halde ibraz etmekle yükümlüdür. Mükelleflerin bu biçimselde hareket etmesi mükelleflerin ilk görünüş karinesinden yararlanmasını sağlamaktadır. Fakat mükelleflerin beyan ettiği defter ve belgeleri kanunlarca belirlenmiş şekil ve usul dışında tutulması neticesinde ilk görünüş karinesi ortadan

¹⁹² Mahmut Kılıçoğlu, *Vergi İncelemesinde Kanaat Belirlemede Veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi*, E-Yaklaşım Yayınları, Mart 2017, Sayı: 291

¹⁹³ Candan, *İspat-V*, s.56-57 ; Biyan a.g.e. s.236-237

¹⁹⁴ Aziz Taşdelen, *Vergisel Arama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:2 Yıl:2003, s.172; Biyan a.g.e. s.238

¹⁹⁵ Taşdelen, s.185; Biyan a.g.e. s.238

¹⁹⁶ Saban, a.g.e s.82

kalkar ve vergi idaresi vergisel işlemleri nihayetinde doğmakta olan vergisel matrahı re'sen takdir yoluna gider¹⁹⁷.

Re'sen vergi tarhı, vergisel işlemleri nihayetinde doğmakta olan vergisel matrahı bütünüyle veyahut belir bir kısmının defter, kayıt ve dökümanlara kanuni ölçütlere dayanılarak tespit edilmesinin muhtemel olma olasılığının var olmayan olduğu zaman zarflarında ortaya çıkar. Böylece takdir yetkisine haiz olan ilgili komisyonlar tarafından takdir ifası yapılan ve vergisel süreçlerinin doğruluğunu araştırmaya yetkili kılınmış kişilerce ifa edilen vergisel süreçlerin araştırılmasına yönelik yapılan inceleme raporlarında tebarüz edilen matrah ya da matrah kesimi üzerinden verginin tarh edilmiş olmasıdır (VUK m.30).

Takdirde bulunma yetkisine haiz bulunmakta olan komisyonların, yetkili kılınmış makamlarca talep edilen matrah sal ve servet takdirlerini yerine getirmekle görevli ifa edilmiş olan vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli veyahut geçici komisyon olarak tanımlanır (VUK m.72-76)¹⁹⁸.

İdarenin üç temsilcisi, mükellef kesimin iki temsilcisinin bulunduğu karma niteliğinde oluşan takdir komisyonları merkezi idare dışında yer alan kuruluşlar olarak kabul edilmektedir. İdarenin komisyon kararlarını değiştirme yetkisi yoktur fakat bu kararlara karşı dava açma hakkı mevcuttur¹⁹⁹.

f. Uzlaşma Tutanakları

Mükellefler ile idare arasından ortaya çıkan uyuşmazlık sonucu kesilen vergi cezaları mükelleflerin kesilen cezanın uygun olmadığı veya fazla miktarda olmasından ötürü konun yargıya taşınmasını durumunu doğurmaktadır. Yargının gereksiz yere meşgul edilmesi, vergi cezasından doğan kamu alacağının belirsizlik taşınması veya kamunun belirli bir süre alacaktan mahrum bırakılması ya da kamu alacağının tahsil edilememesi sonucu kamunun başka finansman kaynaklarına başvurması neden olmaktadır. Mükellefin ise yargısal süreç sonunda davayı kaybetmesi neticesinde iddia olunan cezanın yüksek miktarda olduğunu savunmasından bahisle devlet ile arasında bir

¹⁹⁷ Kaneti, ag.e. s.119

¹⁹⁸ Öncel vd. a.g.e. s.102

¹⁹⁹ Öncel vd. a.g.e. s.102

küskünlük oluşma durumu doğmaktadır. Bu gibi durumların varlığı uzlaşma müessesini oluşturmuştur²⁰⁰.

Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma neticesinde düzenlenen tutanakların VUK'un 3'üncü maddesi gereğince delil olarak kabul görmesi icap etmekte olup, mükellef ve idare arasında imzalanan uzlaşma tutanaklarının kesin hüküm içeren bir sonuç olarak dikkate alınması gerekmekte ve ivedilikle yerine getirilmesi gerekmektedir²⁰¹.

3. Yargı Nezdinde Oluşan Delil: Bilirkişi Raporu

a. Bilirkişi Kavramı

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266'ncı maddesine göre bilirkişilik kavramı; "Mahkeme, çözümün elde edilmesinin hukuk haricinde, özel veyahut teknik bir öğrenimi gerektiren durumlarda, taraflardan birinin talepte bulunması veyahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve düşüncelerinin ibraz edilmesine karar verir." Şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen maddenin devamında yargıcın mesleki bilgi ve hukuki tecrübe ve donanımı ile çözümlenebilen olaylarda bilirkişiye başvurulmasının gerekli olmadığı ifade edilmiştir. Yani, bilirkişi hazırlamış olduğu rapor ile mahkemenin ihtilafı konu üzerinde karar kılmasını kolaylaştıracak fakat bu işlem sadece yargıcın mesleki bilgi ve tecrübesinin eksik kaldığı konular ile sınırlı olacaktır.

Bilirkişi, uyuşmazlığa konu olan ve yargıcın mesleki bilgi ve tecrübeleri ile çözüme kavuşturamadığı konu hakkında şahsi bilgi ve tecrübeleri ile mukim olaydan sonuç çıkaran ve uyuşmazlık konusunun çözüme kavuşturulması hususunda olayları tespit edilen kişidir.

Mahkemeler, bilirkişi olarak, sadece bir kişiyi görevlendirebilir. Fakat nedeninin açıkça belirtilmesi şartıyla, tek sayıda, birden fazla kişiden oluşan bir kurulun da bilirkişi olarak görevlendirilmesi mümkündür (HMK m.267).

Bilirkişi olarak tek kişi seçilmiş olsa da birden farklı alanda görev yapan kişilerin de bir araya gelerek rapor hazırlamalarının icap ettiği durumlarda yargıç üç kişilik bir heyet seçebilir. Çift sayıdan oluşan bilirkişi heyetinin seçilmemesi

²⁰⁰ Ahmet Erol, *Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?*, Yaklaşım Yayınları, Aralık 2009, sayı:204, s.89

²⁰¹ Biyan a.g.e. s.240

gerekmektedir. Fakat çift sayıdan oluşan bir heyetin seçilmesi durumunda da verilen kararın bozulması gerekmez²⁰².

Bilirkişi olarak seçilecek kişi, gerçek kişi veya kişilerden seçilebileceği gibi tüzel kişi olarak da seçilebilir. Örneğin Adli Tıp Kurumu adalet ile ilgili uyuşmazlıklarda konunun aydınlatılmasına yardımcı olunması amacıyla kurulmuş bir yapıdır. Kanunların, görüş bildirmesi konusunda zorunlu tutmuş olduğu kişi ve kuruluşların bilirkişi olarak seçilmesi önceliklidir. İstisnai durum olarak, kamu görevlilerinin kendi çalışmakta oldukları kurumlar ile ilgili uyuşmazlık durumunda bilirkişi olarak görev yapamazlar²⁰³.

b. Bilirkişilik İncelemesi

Yargılama süreci, yalnızca hukuki bilginin temel alındığı bir süreç değildir. Yargılama konusuna giren işlemlerin çeşitli konuları kapsamı nedeniyle yargıç uyuşmazlığa neden olan hukuki olay nedeniyle kendi özel bilgisi dışında kalan durumlar hakkında özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyabilir. Bu durumun söz konusu olması dâhilinde ise konusunda uzman olan bir kişinin görüşünün alınması icap etmektedir. Örneğin, bir bina yapımında maliyetlerin fazla gösterilmesi neticesi beyan edilen kazanç matrahının olduğundan düşük gösterilmesi neticesi vergi kaybının iddia edilmesi halinde bina yapımı için kullanılan çimento ve demir miktarı hakkında bir uzman kişiden yardım alınması gerekmektedir. Vergisel süreçler dışından da hayatın olağan sürecinde bireyleri etkileyebilecek bir babalık davasında da yargıcın kendi özel bilgisiyle bunu belirlemesi imkânsız bir durum olması nedeniyle tıbbi bir inceleme sonucuna ihtiyaç vardır. Yani, yargıcın kendi hukuki bilgi ve deneyimleri dışında kalan uyuşmazlık konusu olayın çözümü için özel ve teknik bir bilginin alınmasının icap ettiği hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınması gerekmektedir²⁰⁴.

Bilirkişi incelemesi özetle; yargıcın bilgisi dâhilinde olmayan kurallara ulaşılması, bilirkişinin tecrübesinden faydalanarak ihtilafli süreçlerin sonuca erdirilmesi,

²⁰² Pekcanitez vd. a.g.e. s.452

²⁰³ Pekcanitez vd. a.g.e. s.452

²⁰⁴ Pekcanitez vd. a.g.e. s.449

teknik veya mesleki bir bilgi gerektiren olayla ilgili tespitin yapılması, şeklinde ifade edilebilir²⁰⁵.

c. Bilirkişilik Gereken Haller

Mahkeme, uyuşmazlık konusu olayda çözümün hukuk dışında olması ayrıca özel ya da teknik bilgiyi gerektiği ve uyuşmazlık konusu olaya taraf olanlardan birinin isteği dâhilinde yahut kendiliğinden, bilirkişiye başvurulması kararı alabilir (HMK.m.266).

Bahsi geçen maddeden anlaşılacağı üzere; uyuşmazlığa neden olay hakkında çözüme kavuşturulacak olayın teknik veya özel bir bilgiyi gerektirmesi durumunda bilirkişiyi başvurulabilir. Bilirkişiye maddede geçen durumların var olması şartı ve mahkemenin istemesi durumunda bilirkişi olarak nitelendirilmiş olan kimselerin oy ve görüşünün talep edilmesi kararı verilebilecektir²⁰⁶.

Uyuşmazlığın çözüm aşamasında teknik ya da özel bir bilgi gerektiren durumlarda yargıcın bilirkişiye başvurması gereklidir. Doğal olarak çözümün teknik veya özel bir bilgi gerektiren uyuşmazlıkları konu edinen idari dava süreçlerinde²⁰⁷ idari yargıcın, bilirkişinin oy ve görüşüne başvurmadan vermiş olduğu karar hukuka aykırı olmaktadır²⁰⁸.

d. Bilirkişilik Gerekmeyen Haller

Mahkemeler, çözümün hukuki alan haricinde kalan, özel ya da teknik bir öğrenimin gerekli olmadığı durumlarda, taraflardan birinin talep etmesi doğrultusunda veyahut kendiliğinden, bilirkişi olarak nitelendirilen kimselerin oy ve görüşünün talep edilmesine yönelik olarak karar verir. Ancak genel bilgi veya tecrübeyle ya da yargıçlık mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda

²⁰⁵ Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım, *Medeni Usul Hukuku Esasları*, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006, s.386 ; Biyan a.g.e. s.126

²⁰⁶ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.753

²⁰⁷ **Danıştay 3. Dairesi, 21.01.1987 tarihli ve E.1986/1555, K:1987/211 sayılı Kararı:** “İnceleme elemanınca saptanan stok farkının gerçek olup olmadığının araştırılması, yargıcın mesleki bilgisi aşan bir durum olup aynı zamanda uzmanlık isteyen bir nitelikte olmasından dolayı bilirkişiye başvurulmadan verilen kararın isabetsiz olduğuna” karar verilmiştir. **Danıştay 3. Dairesi, 27.05.1986 tarihli ve E.1986/241, K:1987/1402 sayılı Kararı:** “ihbarnamelerin tebliğine dair alında kağıdındaki imzaların davacıya ait olup olmadığı hususunun teknik bir bilgi gerektirdiği bu nedenden ötürü bu konuyla ilgili olarak bilirkişiye başvurulmadan verilen kararın isabetsiz olduğu” kararına varılmıştır.

²⁰⁸ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.753

bilirkişiye başvurulamaz (HMK m.266). Bahsi geçen maddenin ilk bölümünden anlaşılacağı üzere yargıcın kendi mesleki bilgi ve tecrübeleri ile uyuşmazlığı çözüme kavuşturabileceği konularda bilirkişiye başvurulması icap etmez. Çünkü hukuki konular üzerinde var olan uyuşmazlığın yargıcın bilmediği özel ve teknik bilgiler olmadığı gayet açıktır²⁰⁹.

Taraflar arasında uyuşmazlığa neden olayda, bilirkişiye başvurulması için davayı çözüme kavuşturacak bilginin dava dosyasından anlaşılabilmesi gereklidir. Eğer, somut olay üzerinde teknik veya özel bilgi mevcut ise ve uyuşmazlığa neden olay teknik yönden ihtilafli durumunda değilse bilirkişiye başvurulması icap etmez²¹⁰.

Uyuşmazlık konusu olayda yargıcın re'sen araştırma yetkisini kullanarak olayı çözüme kavuşturması mümkün ise bilirkişiye başvurulması gereksizdir. Çünkü bu gibi durumlarda bilirkişiye başvurulması gereksiz zaman kaybı ve harcama yapılmasına neden olur²¹¹.

Günümüz hukuk sistemi, bir kişinin bütünüyle çözümleyebileceği bir yapıyı aşmıştır. Dolayısıyla, kimi uyuşmazlık konusu olayın davaya bakan yargıcın uzmanlık alanının dışında olduğu söylenebilir. Fakat uzman olduğu konu hakkında yargıcın bu konuda uzman kişileri bilirkişi olarak atamasına olanak sağlamaz. Çünkü yargıcın kukusal açıdan almış olduğu eğitim ve araştırma kabiliyeti ile yargıç olarak görev yaptığı süre boyunca edinmiş olduğu tecrübe, uzman olduğu konular hakkında da inceleme ve araştırma yapabilmesini sağlar²¹².

Dolayısıyla, bilirkişiye başvurulmuş uyuşmazlık konusu olayda yargıcın 1982 Anayasa'sının kendisine sunmuş olduğu yargılama işlevini bir başkasına bırakarak olaydan kendisini soyutlaması olayın yargı sürecinden çıkmasına neden olabilir ki, bu durumun doğmaması için yargıcın uyuşmazlık konusu olayda kendi araştırmasını yapması gerekmektedir. Nitekim bunun sonucunda da nedenini açıklamak şartıyla

²⁰⁹ Pekcanitez vd. a.g.e. s.450

²¹⁰ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.755

²¹¹ **Danıştay 3. Dairesi, 15.11.1992 tarihli ve E.1990/925, K:1992/138 sayılı Kararı:** Zirai ürünlerin satın alınması neticesinde düzenlenmiş olan faturanın, ürün satımına konu edinen gerçek taraf tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi aşamasında teknik veya özel bir bilginin gerekmediği, bu tespit için inceleme tutanaklarından tespit edilerek, bizzat mahkeme tarafından yapılması gerektiği, dolayısıyla bilirkişiye gidilmesinin hakkındaki kararın isabetli olmadığına karar verilmiştir.

²¹² Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.756

takdir yetkisini bilirkişi veya bilirkişilerin görüş ve raporlarının aksi yönünde alma hakkı mevcuttur.

e. Bilirkişilik Raporu ve Reddi

Bilirkişi raporunun hazırlanması süresi üç ayı geçemez. Bilirkişinin talebi üzerine, kendisini görevlendiren mahkemeye gerekçesini sunmak şartıyla süre üç ayı geçmemek üzere uzatılabilir. Süresi içerisinde raporunu vermeyen bilirkişi görevden alınır, yerine başka bir bilirkişi görevlendirilebilir (HMK m.274).

Bilirkişi, kendisine verilen görevin uzmanlık alanı kapsamında olmadığını, incelemeye konu olan maddi olayın çözümlenmesi ve tespiti için, uzman kimliği haiz bir başka kişi ile işbirliğine ihtiyaç gerektiğini veyahut görevin kabul edilmesinden imtina edecek haklı mazeretini bir hafta içerisinde görevlendirmeye yapan mahkemeye bildirimde bulunması gerekir (HMK m.275).

Bilirkişi, kendisine tevdi edilen görevi bizzat yerine getirmek zorundadır. Görevinin bir kısmını veya tamamını başka bir kimseye bırakamaz (HMK m.276).

Mahkeme, bilirkişinin görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir. Bilirkişi raporunda vuku bulan olaya taraf olanların ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirilmiş olduğu konular, incelemeye konu edilmiş olaylar, inceleme konusu varılan sonuç ve gerekçeler, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı mevcut ise bunun sebebi, raporun düzenleme tarihi ve bilirkişi veya bilirkişilerin imzaları bulunması gerekmektedir. Azınlıkta kalan bilirkişi görüşünü ayrı bir rapor olarak mahkemeye sunabilir (HMK m.279/1,2).

Mahkeme, bilirkişinin düşüncesini sözlü bir şekilde izah etmesini ister ise, bilirkişinin yapmış olduğu izahatlar tutanağa kayıt edilir ve tutanağın altına bilirkişi imzası atılır. Kurul halinde bilirkişilerin görevlendirilmesi söz konusu ise bilirkişilere danışılan konu hakkında müzakere etmeleri sonrasında görüşlerini açıklama imkânı tanınır, açıklanan görüşlerin doğrultusunda tutanağa geçirilen görüşler bilirkişilere imza ettirilir (HMK m.279/3).

Bilirkişi, raporunda ve sözlü sunduğu beyanlarından uzmanlık gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz. Yargıç tarafından yapılması gereken hukuksal değerlendirmelerde bulunamaz (HMK m.279/4).

f. Bilirkişilik Raporunun Bağlayıcılığı

Bilirkişi raporlarının yargıcı bağlayıcı bir hükmü bulunmamaktadır. Yargıç, bilirkişinin oy ve düşüncesini diğer delillerle birlikte serbest bir şekilde değerlendirmeye tabi tutar (HMK m.282).

Bilirkişi raporlarının yargıçları bağlamayacağı durumu doğru bir şekilde uygulanmamaktadır. Yargıcın bilirkişi raporlarına aykırı karar veremeyeceği, eğer yargıç bilirkişi raporunu yetersiz ise tekrar bilirkişi raporu hazırlatabileceği en nihayetinde dava konusu olayda kararın bilirkişi raporuna göre verileceği yönündedir. Bu durum bahsi geçen kanun maddesinin aksine yargıcın bilirkişi raporu ve görüşünü diğer deliller ile serbestçe değerlendirebilir hükmü ile ters düşmektedir. Yargıç uyuşmazlık konusu olayda birden fazla bilirkişi raporu olsa da görüşünü raporlarının aksi yönünde bir karar verebilir²¹³.

Uyuşmazlık durumuna ilişkin somut olayda takdir yetkisini bilirkişi raporunun aksi yönünde kullanan yargıcın mutlaka gerekçesini açıklamak zorundadır²¹⁴. Bilirkişi raporunun yeterli olmadığı konusunda karar kılan yargıç mukim olay hakkında yeterli özel ve teknik bilgiye vakıf olmadığı durumlarda dava konusu olayı bir başka bilirkişi incelemesine tabi tutabilir. Diğer yandan benzer bir uyuşmazlık konusu olayda alınan bilirkişi raporu da henüz sonuç aşamasına gelmemiş davada yargıç tarafından dikkate alınabilir²¹⁵.

4. Hem İdare Hem Yargı Nezdinde Oluşan Deliller

a. Tanık

Uyuşmazlık konusu davada taraflar haricindeki kişilerin, uyuşmazlık konusu olayda maddi olay ve olguları bizzat durumu yaşayarak edinilen bilgileri mahkemeye ibraz edilmesine tanıklık, bu ibrazı yapan kişiler de tanık olarak adlandırılır²¹⁶.

²¹³ Pekcanitez vd. a.g.e. s.458

²¹⁴ **Danıştay 3. Dairesi, 05.06.1991 tarihli ve E.1989/2916, K:1991/2026 sayılı Kararı:** Bilirkişi incelemesi neticesinde, yargıç uyuşmazlık konusu olayın çözümü için özel veya teknik bilginin gerekli olduğu, aynı bilirkişiden ek rapor istenebileceği bunun yanı sıra yeni bilirkişiden talep etmesinin mümkün olduğu, fakat bilirkişi raporunun aksine karar verilmesi durumunda bunun sebeplerinin somut bir şekilde açıkça ortaya koyulması gerektiği hk.

²¹⁵ Pekcanitez vd. a.g.e. s.458

²¹⁶ Kuru vd., a.g.e., s. 443

Bir başka tanımla uyuşmazlık konusu olan olayda taraflar arasında anlaşmazlığa neden olan geçmişte meydana gelen olay ve süreç hakkında edinmiş olduğu bilgileri mahkemeye aktaran kişidir²¹⁷.

1) Tanık Kavramı

Uyuşmazlığa neden olayda bilgisini mahkemeye aktaran tanık, yalnızca mukim olay hakkında gördükleri ve duyduklarını aktarabilir, tanığın olay hakkındaki kişisel görüşleri sorulmaz, bu sebepten ötürüdür ki tanık olayları yorumlamaz sadece olay hakkında edinmiş olduğu bilgileri aktarır. Bu durumdan dolayı da tanıklık kavramı bilirkişilik kavramından ayrılmaktadır²¹⁸.

Tanık taraflar arasında anlaşmazlığa neden olan olay hakkında tesadüf sonucu öğrenmiş olduğu bilgileri mahkemeye aktarırken, bilirkişi somut olay hakkında uzmanlığı neticesinde sahip olduğu bilgi ve görüşleri mahkemeye sunan kişidir. Anlaşmazlık konusu olay hakkında mahkemeye gözlemlerini sunacak olan tanığın yerine bir başkasının ikamesi tanıklık kavramına aykırıdır. Tanığın gözlemlerini objektif ve doğru bir şekilde mahkemeye aktaracağı düşüncesiyle tanığın reddi mümkün değildir. Fakat bilirkişinin ikamesinin mümkün olduğu için bilirkişi raporunun ret edilmesi mümkündür. Ayrıca bir kişinin hem bilirkişi hem de tanık olması mümkündür. Örneğin bir kaza sonucu dava konusu edilmiş olay hakkında gözlemlerini aktaran doktorun ifadesi tanık kavramının bir parçası iken, bahsi geçen olay hakkında aynı doktorun kişisel bilgi ve deneyimlerinden faydalanılması amacıyla mahkemece doktora başvurulması ise bilirkişiliktir²¹⁹.

2) Tanık Beyanın Delil Değeri

Tanık beyanı Türk Hukukunda deliller arasında gösterilmektedir. Hukuk yargılamalarında ise deliller kesin ve takdiri delilleler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tanık delili ise takdiri deliller arasında sayılmıştır. Olaya tanık olan kişi tarafından görülen ve duyulan durumun zaman içerisinde unutulması, algıda görünen değişkenlikler, tanık sıfatında bulunan kişinin taraflara olan yakınlık derecesi tanığın

²¹⁷ Pekcantez vd. a.g.e. s.450

²¹⁸ Pekcantez vd. a.g.e. s.450

²¹⁹ Pekcantez vd. a.g.e. s.450

takdiri delil olmasını sağlayan nedenler arasındadır. Nitekim Danıştay²²⁰ vermiş olduğu bir karar da bu durumu destekler bir karar vermiştir.

Tanık beyanı vergi hukukunda da kabul göre bir delil olup, fakat tanık beyanı için kişinin olayla tabii ve açık bir ilgisinin bulunması şartı aranmaktadır. Vergi hukukunda tanık deliline idare tarafından başvurulur. Fakat idare, tanığın vergiyi doğuran olay ile açık bir ilgisinin bulunması halinde başvurur²²¹.

1982 Anayasa'sının 36'ncı maddesinde yargı mercilerinde davacı veya davalı şeklinde iddiada bulunmak veya savunma yaparken meşru görülen vasıtalardan faydalanılması temel bir haktır. Tanık beyanı da temel bir hak olan ispatlama vasıtasıdır. İdari yargı mercilerinde tanık dinletmek vasıtasıyla savunmuş oldukları iddiayı veya savunmada bulunmalarını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Tanık beyanı hukuk devletinin bir gereği olup, tanık beyanının delil olarak kabul görmemesi ve yargı mercilerinde savunma hakkının kısıtlanması olarak kabul edilir²²².

b. İkrar

Maddi bir olayın veyahut hukuki bir durumun tarafı olan kişi beyanatıyla doğrulanması olarak tanımlanması ikrar olarak nitelendirilmektedir. İkrar bir kişinin kendi aleyhinde gerçek olmayan bir ifade vermeyeceği düşüncesine dayanmaktadır. Bir başka ifade ile bir kişinin kendi serbest ve hür iradesi ile vermiş olduğu beyan kendi aleyhine negatif sonuç doğurmakta ise bu beyanatlar gerçeğin ifadesi olarak tanımlanabilir²²³. Dolayısıyla ki ikrar vergisel olayların ortaya çıkarılmasında kabul gören en güçlü delillerden biridir²²⁴.

Taraflardan herhangi birinin kendi lehine olan bir durumu mahkeme önünde bildirmesi ikrar olarak adlandırılmaz. İkrar durumunun var olabilmesi için bir tarafın kendi yararına olan durumu bildirmesi neticesinde diğer tarafın bu durumu kabul

²²⁰ **Danıştay 3. Dairesi, E.1973/1995, K:1974/2240 sayılı Kararı:** "... hafızaya dayanan tanıklığın zayıf ve yetersiz bir delil olduğu, hafıza gücünün bazı sakatlıkları içerebileceği, bu durumun kişiden kişiye farklılık gösterdiği gibi menfaat hissi sempati gibi hisler ile gerçeğe uymayabileceği..."

²²¹ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.882

²²² Selçuk Hondu, *İdarî Yargılama Usulünde Tanık I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Birinci Kitap, İdarî Yargı, Ankara 1990 s.265

²²³ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.785

²²⁴ **Danıştay 3. Dairesi, 13.04.1998 tarihli ve E.1987/703, K:1988/1142 sayılı Kararı:** "Serbest Müşavirlik faaliyetinde bulunan ve işe başlangıç tarihini başlangıç tarihi olarak vergi dairesinde bildirimde bulunduğu tarihten önce başlayan ve gelir elde ettiğinin davacının kendi ifadesi ile sabit olmasından ötürü salınan vergi cezasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır."

etmesidir. Örneğin davacı ile davalı arasında çıkan uyuşmazlık sonucu davacı tarafın davalıya 10.000,00 TL ödünç para verdiğini iddia etmesi sonucu davalı da bu ödünç miktarı ve işlemin doğru olduğunu kabul eder ise ikrar etmiş sayılır. İkrar işlemi bunu gerçekleştiren tarafın tek taraflı olarak açık beyanı ile gerçekleşmektedir²²⁵.

İkrar olunan bir vakıa için artık onun gerçek olup olmadığı tartışılmaz, gerçeğe aykırı bir ikrar da hükme esas teşkil edebilir. Nitekim taraflardan birinin mahkeme önünde ikrar ettiği vakıa artık çekişmeli sayılmaz ve ispatı da gerekmez. Maddi bir hatadan kaynaklanmadıkça da ikrar kararından dönülmez. Sulh görüşmeleri sırasında yapılan ikrar da tarafları bağlamaz (HMK. m.188).

İkrarda bulunan taraf ikrarından vazgeçemez. Fakat ikrarda bulunan taraf ikrarın maddi bir hatadan oluştuğunu ispat etmesi neticesinde ikrarından vazgeçebilir (HMK. m.188).

Maddi hatanın bulunmakta olması halinde ikrarda bulunmuş olan taraf iki unsuru ispat etmek zorundadır. İlk olarak ikrar edilen vakıanın gerçeğe aykırı olup olmadığı, ikinci olarak ise ikrar edilen olayın maddi bir hata sonucu meydana geldiğidir. Fakat taraflardan birinin gerçeğe aykırı bir beyanı bilerek ikrar etmiş olması durumunda ise bu ikrarından vazgeçemeyeceği açıktır²²⁶.

²²⁵ Biyan a.g.e. s.96; Kuru vd., a.g.e., s. 432

²²⁶ Biyan a.g.e. s.102; Kuru vd., a.g.e., s. 434

SONUÇ

Devletlerin kamusal harcamalarını finanse edebilmesi için gelir kaynağına sahip olmasını gerekmektedir. Devletlerin ise en önemli harcamalarını finanse edebilecek gelir kaynağının temel yapı taşı ise vergi kalemleri oluşturmaktadır. Vergi ise mükelleflerin sahip oldukları gelir ve harcama üzerinden alınmaktadır. Doğal olarak devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin toplanması hususu ayrı bir öneme sahiptir. Vergilerin toplanması ise mükelleflerin beyanı esasına dayanmaktadır.

Vergilerin beyan edilmesi ise sadece mükelleflerin beyanına bırakılmaz. Mükelleflerin beyanına dayanan vergilerin denetim mekanizması ile kontrol edilmesi esastır. Denetim süreci ile mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin net, eksiksiz ve zamanında bir şekilde beyan edilip edilmediği kontrol edilmektedir. Denetim süreci sonrasında normal bir durumun iddia edilmesi halinde ise ispat kavramı ortaya çıkar.

İspat kelime itibariyle tanık ve kanıt gösterme yöntemiyle bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama anlamına gelmektedir. Hukuki olarak ise iddia edilen bir olayın doğruluğu hakkında uyuşmazlık konusu olayı inceleyen yargıcı ikna etme işlemi olarak tanımlanmaktadır.

Denetim sürecinin tarafları verginin beyan edilmesinden sorumlu mükellefler ile verginin toplanmasından sorumlu idaredir. Denetim süreci ise vergi incelemesi olarak adlandırılır. Vergi incelemesi ile taraflardan birinin normal bir durumun aksini iddia etmesi ise ispat etme zorunluluğunu doğurmaktadır. İspat etme araçları ise delillerdir.

Deliller vasıtasıyla gerçeğin ortaya çıkarılması ve hakkaniyetli bir işlemin tesis olunması ile ispatın gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. İspat işlemin gerçekleştirilmesi ise öncelikli olarak ispat yükünü gerçekleştirilememesi halinde üzerinde yük kalacak taraf üzerindedir. Dolayısıyla ispat yükü üzerinde düşen tarafın öncelikli olarak mahkemeye delil sunması gerekmektedir. Fakat ispat yükü üzerine düşen tarafın mahkemeye deliller sunmasından ziyade karşı tarafında mahkemeye delil sunma hakkı mevcuttur.

Vergi inceleme süreçlerinde idare adına hareket eden ve inceleme yapma yetkisine haiz vergi inceleme elemanları mükelleflerin beyan etmiş ve/veya beyanda bulunmamış oldukları verginin tespiti ve doğruluğu hakkında inceleme yaparak

mükelleflerin kanuna uygun davranıp davranmadığının tespit edilmesi şeklinde inceleme yetkilerini yerine getirirler. Kanuna aykırı olarak ifa edilen fiillerin ise mükellef tarafından ispat edilmesi gerekmekte olup, ispat yükü ise kanuna aykırı olarak hareket eden mükellef üzerine düşmektedir.

İdare adına hareket eden vergi inceleme elemanlarının kanuna aykırı olarak hareket eden mükelleflerin fiillerini her türlü delil araçları ispatlama yetkisine sahiptir. Bu yetki kullanmakta iken, VUK'un 3'üncü maddesi (B) bendinde var olan, *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* hükmüne tanımlanmış olan ispat kavramına sirayet etmesi ve gerçekliği ortaya çıkarılmaya çalışılan durumun ispatının hangi ispat araçları ile ortaya çıkarılabileceğine ait sınırlar çizilmiştir.

Vergi incelemesinde idarenin bir işlem tesis etmesinden önce iddia edeceği hususları bu iddialara dayanak oluşturacak şekilde maddi deliller ile desteklemesi gerekmektedir. Maddi delillerin ortaya somut bir biçimde ortaya konulmuş olması icap etmektedir. Vergi inceleme yetkisine haiz idarenin ise kimi zaman inceleme sürecini hazineci bir yaklaşım ile değerlendirilmeye tabi tutması aynı zamanda inceleme sürecinin özünden ziyade yani ayrıntılı bir şekilde değerlendirmeye tabi tutmadan bir başka ifade ile olayın özelliğine göre değerlendirilmemesi mükellefler açısından inceleme sürecinin adilane bir şekilde değerlendirilmemesi sonuçlarını doğurabilmektedir.

İspat sürecinin hazineci bir yaklaşım ile değerlendirilmesi mükelleflerin inceleme sürecinde ellerindeki delilleri inceleme safhasında kullanamamaları, dolayısıyla inceleme sürecinin ancak sonrasında başvurmaları halinde yargı aşamasında ortaya konulması ve değerlendirilmeye alınması mükellef haklarının geç de olsa tesis edilmesini sağlamaktadır. Fakat mükelleflerin inceleme safhasında sunmuş olduğu delillerin kabul görmemesi veya değerlendirilmeye tabi tutulmaması mükellefin yargı

sürecinde bunları ifade edebilmesi mükellef için hem zaman hem de para kaybına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme sürecinde sunulan deliller ile sonuca ulaştırılabilecek konular kimi zaman idare adında hareket eden inceleme yetkili kişilerin üzerinde yük kalmaması düşüncesi kimi zaman ise ilgili konunun kendi içerisinde ayrıntılı bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulması, kimi zaman mükellefleri toplu bir şekilde değerlendirilerek kasıtlı veya kasıtsız bir şekilde hata yapabileceği düşüncesi ile vergi inceleme raporu bu deliller değerlendirmeye alınmadan yâda bu deliller kabul edilmeden tamamlanmaktadır.

Mükelleflerin kimi inceleme süreçlerinde ibraz etmiş olduğu delillerin değerlendirmeye yeterince tabi tutulmaması mükelleflerin haklarını yargı sürecinde başvurarak aynı delilleri mahkemeye sunmalarına neden olmaktadır. İnceleme sonucunda iddia olunan durumun yargı sürecinde ispat edilme çabası mükellefler açısından zaman kaybına, konunun ayrıntılı olarak irdelenmesi amacıyla meslek mensubundan yardım alması ve konunun bir avukat aracılığı ile yargıya taşınması ise masraf kaybına neden olabilecektir.

Dolayısıyla vergi inceleme yetkisine haiz yetkili kişilerin bir kısmının kimi zaman uygulamakta olduğu hazineci bakış açısının genişletilerek olayların ele alındığı süreçte geniş bir perspektif ile mükellefin ispat ve delil sunma hakkını da gözetecek bir şekilde değerlendirilmeye tabi tutulması daha yararlı olacaktır. Yani her olayın diğer benzer olaylar ile bir tutulmayarak kendi içerisinde değerlendirmeye tabi tutulması, kimi zaman yaşanan ve mükellefin vergi kaçırın kişi olarak değerlendirmesi izlenimi uyandıran durumlardan uzak hareket edilerek öznel bir şekilde değerlendirilmesi daha faydalı olacaktır. İncelemenin yargıya taşınmasından önce var olan delillerin tam anlamıyla değerlendirilerek mükellef sunmuş olduğu delillerin yargı sürecine bırakılmadan inceleme safhasında çözümlenebilmesi sağlaması daha faydalı olabilir. Nitekim kimi süreçlere mükelleflerin hem inceleme sürecinde hem de yargı sürecinde aynı delilleri sunmalarına rağmen inceleme raporunun bu deliller kabul görmeden tamamlanması akabinde aynı deliller ile mükellefin iddia olunan vakıaları ispat etmesi durumları yaşanmakta, bu da mükellefler için zaman ve para kaybına neden olabilmektedir.

İspat ve delil konusunda mükelleflerin yeterli derecede önem göstermemesi aleyhlerine sonuçlar yaratabilmektedir. İspat ve delil konusunda gereken önem mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesi ile başlar. Bu ödevlerin mükelleflerin bildirimine ilişkin ödevleri, belge düzenine ilişkin ödevleri, defter tutma ödevleri, kayıt düzenine ilişkin ödevleri, beyanda bulunma ödevleri ve saklama ve ibraz ödevi olarak sıralanabilir.

İnceleme safhasında ve yargı sürecinde mükelleflerin iddia etmiş oldukları konuların ispat edilmesi ve ispat edilmesine sağlayan araçlar olarak adlandırılan delillerin, inceleme safhasından ve yargı aşamasından önce yeterli derece önem arz edilerek oluşturulması mükelleflerin gelecek dönem karşı karşıya kalabilecekleri ispat zorunluluğuna yardımcı olacaktır. Fakat mükelleflerin ispat gücünü kendisine katan bu araçların önemi hakkında yeterli farkındalığa sahip olmamaları iddianın ispatlanması hususunda yeteri kadar açık bir şekilde ifade edilmesine neden olabilecektir. Dolayısıyla eleştiri ile karşı karşıya kalabilecekleri konular hakkında konunun oluşum aşamasında savunduğu durumun ispatına yönelik iddialarını güçlendirecek deliller konusunda daha dikkatli ve özenli davranmaları ispat edecekleri olay hakkında ellerini güçlendirecektir.

Mükelleflerin ileride karşılaşılabilecekleri bir eleştiri hakkında savunmasının ve iddiasının temelini oluşturacak ve o konuya delil olabilecek belgeleri muhafaza etmeleri kayıtları ise açık ve sarıh bir şekilde kayıt altına almaları iddialarının ispatlanmasına önemli bir delil kaynağı olacaktır. Örneğin, mükellef ile idare arasında görüş ayrılığına neden olabilecek bir konu hakkında savunulan ve dolayısıyla savunulduğu şekli ile kayıt altına alınıp beyan edilen durumun, açıklayıcı ve sarıh bir şekilde kayıt altına alınması, konu ile ilgili destekleyici unsurların muhafaza altına alınması ve saklanması icap etmektedir. Bu şekilde ileride oluşabilecek inceleme ve/veya yargı sürecinde mükellef için doğru bir delil kaynağı teşkil edebilir.

İspat ve delil konusu ile ilgili olarak sorun teşkil eden bir diğer durum ise yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlık konusu içeren bir davanın mahkeme tarafından re'sen araştırma yapılması nihayetinde elde edinilen belgenin davacı tarafa iletilmemesi sorunudur. Nitekim davacıya sunulmayan belge davacının savunma hakkına etki etmekte dolayısıyla adil yargılanma ilkesi ile ters düşmektedir. Örneğin sahteci olduğu tespit edilen bir mükelleften mal temin eden bir başka mükellefin inceleme sonucunda

Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin sahte bir olaya dayandığı düşüncesi ile ret edilmesi sonucu açılan bir davada mahkemenin sahteci olduğu tespit edilen mükellef hakkında yazılan vergi tekniği raporunu inceleme yetkisi dolayısıyla karar aşamasında, yazılmış olan vergi tekniği raporundan faydalanabilecektir. Fakat davacı mükellefe ilgili bulunan ve kendi davası ile bağlantılı olan vergi tekniği raporu iletilmemektedir. Yapılan işlemin VUK'un Vergi Mahremiyeti başlıklı 5'inci maddesi yer alan kanun hükmünde hareketle iletilmediği iddia edilebilse de, yapılan işlemin davacı mükellefin yargılanma sürecini etkileyebileceği doğal olarak 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesi ile kanunların üstünde kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6'ıncı maddesinde ifade edilen adil yargılanma hakkı ile ters düşmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin ihlal edilebileceği düşüncesiyle yapılmayan bu işlemin birbirleriyle bağlantı doğuran ve mükellefin dava öncesinde veya sürecinde savunmasına doğal olarak yargılama seyrine etki edebilecek bir etmen olması gerekçesiyle mükellefe de sunulmuş olması gerekmekte olup, delil niteliği taşıyan bir hususun mükellefin ispatına aracılık etmesinde fayda sunmuş olacaktır.

Vergi inceleme süreçlerinde kimi zaman uygulanan hazineci yaklaşımın, ispat ve delil konusunda kimi mükelleflerin yeteri kadar bilgi sahibi olmaması veya önem göstermemesinin veya mahkeme tarafından re'sen araştırma yapılması sonucunda elde edilen bir belgenin davacı taraf ile paylaşılmaması sorunundan ziyade önem arz eden bir diğer durum ise ispat yükü konusudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/b bendinde ifade edilen ispat yükü tanımlamasına rağmen uygulama da bu yükün genellikle mükellef üzerinde olduğu düşüncesi hâkimdir. Dolayısıyla ispat yükü tanımlamasının daha yalın hale getirilerek veya kapsamının genişletilerek işleyişte karşılaşılan ve ispat yükünün daima mükellef üzerinde olacağı düşüncesini değiştirebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/b bendinde tanımlanan ispat yükü ifadesinin Türk Medeni Kanunu'nun 6'ıncı maddesindeki ispat yükü tanımına benzer bir şekilde ele alınarak düzenlenmesi ile taraflardan her birinin iddia ettiği olayı ispat etmesi ispat yükünün işleyiş sürecinin daha adilane bir şekilde uygulanmasına katkı sağlayabilir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ALANGOYA Yavuz, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979
- ALANGOYA Yavuz, Kamil YILDIRIM ve Nevhis Deren YILDIRIM, *Medeni Usul Hukuku Esasları*, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006
- ATALI Murat, Tolga AKKAYA, *Medeni Usul Hukuku*, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Mart 2014
- BELGESAY M. Reşit, “Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller” İstanbul, Güven Basımevi, 1940
- BİLGE Necip, Ergun ÖNEN, *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:422, Ankara, 1978
- BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012
- CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınları, Ankara,2009
- ERCAN İsmail, *Medeni Usul Hukuku*, Seçkin Kitabevi, 15. Baskı, 2018
- GÜLTEKİN Selçuk, Alper ERDEM, *E-fatura ve E-defter Uygulamaları*, edeftereğitim, Ankara, 2006
- HONDU Selçuk, *İdarî Yargılama Usulünde Tanık I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Birinci Kitap, İdarî Yargı, Ankara, 1990
- KARAHACIOĞLU Ali Haydar, Aynur PARLAR, *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun’da İspat ve Deliller*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2014
- KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989
- KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2004

- KIZILOT Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, *Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 2006
- KİPER Osman, *Hukuk Davalarında Kanıtlar*, Adil Yayınevi, Ankara 1995
- KONURALP Haluk, *Medeni Usul Hukuku*, AÖF Yayını, Eskişehir, 2010
- KURU Baki, “*Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975
- KURU Baki, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku, Genişletilmiş 12.Baskı*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, *2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 Vergi Usul Kanunu*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2015
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 23. Basım, Turhan Kitapevi, Ankara, Eylül 2014
- PEKCANITEZ Hakan, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006
- SUNAY Süheylâ Şenlen, *İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, Kazancı Yayınları, İstanbul 1996
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2016
- TOSUN Öztekin, *Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri*, C:1, 3. Baskı. , Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981
- TUĞLACI Pars, *Okyanus Ansiklopedik Sözlük*, Cilt:4, Cem Yayınevi, İstanbul 1978
- TUTUMLU Mehmet Akif, “*Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi*”, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000
- Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük*, 9. Baskı, Ankara, 1998
- UMAR Bilge, Ejder YILMAZ, *İspat Yükü*, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 1980

ÜSTÜNDAĞ Saim, *Medeni Yargılama Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 1989
YAŞAR Osman, *Ceza Muhakemesi Kanunu*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007
YÜCE Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010
YÜCE Mehmet, *Vergi Dava Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2017

MAKALELER

AĞDUR Mustafa, “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, Sayı:215, *Yaklaşım Yayınları*, Kasım, 2010
ALTINEL Seçkin, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:324, Ağustos 2008
ATEŞ Kamil, “Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği”, Sayı:137, *Yaklaşım Yayınları*, Mayıs,2004
AYDEMİR İsa, “Danıştay Kararlarında ”Randıman Hesapları” ve Vergi Hukukunda İspat Yükü”, Sayı 230, *Yaklaşım Yayınları*, Şubat, 2012
BATUN Mehmet, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, Sayı;206, *Yaklaşım Yayınları*, Şubat,2010
BAYRAKTAR Bülent, “Muhakemelerde Delillerin Önemi”, *Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:25, 2011
BAYRAM Arif, “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”, Sayı:279, *E-yaklaşım Yayınları*, Mart 2016
BİYAN Özgür, “Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge “İrsaliye” ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik”, Sayı:230, *E-Yaklaşım Yayınları*, Şubat, 2012
CANDAN Turgut, “Vergi Yargısından İspat V”, *Maliye Postası*, sayı 235, Haziran, 1990
CANDAN Turgut, “Vergi Yargısında İspat-VII”, *Maliye Postası*, Sayı:237, Temmuz, 1990

- CANDAN Turgut, “Vergi Yargısında İspat-VIII”, *Maliye Postası*, Sayı:238, Ağustos, 1990
- DEMİRCİ Azmi, “Vergi İnceleme Tutanakları-I”, , *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:218, Şubat, 2011
- DEMİRCİ Azmi, “Vergi İnceleme Tutanakları-II”, , *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:219, Mart, 2011
- DOĞRUSÖZ Mehmet Ezhan, Ümran İZMİR, “*Vergi denetim türü olarak yoklama karşısında mükellef hakları*”, Sayı:300, *Yaklaşım Yayınları*, Aralık 2017
- EROL Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?”, Sayı:204, *Yaklaşım Yayınları*, Aralık 2009
- KARAKOÇ Yusuf, *Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku’nda Delil Olması*, , *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 18, 1994
- KILIÇOĞLU Mahmut, “Vergi İncelemesinde Kanaat Belirlemede Veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi”, Sayı:291, *E-Yaklaşım Yayınları*, Mart 2017
- KURTULMAZ Nihan, “Türk ve Alman Vergi Hukukunda İspat Yükü”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:296, Ağustos 2017
- MERİÇ Nedim, “Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı Ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi”, *S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı*
- SEVİĞ Veysi, “Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kapsamındaki Gelişmeler”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, Sayı:7, Ekim, 1979
- ŞANVER Salih, “Vergi Hukukunda İspat”, *Vergi Dünyası Yayınları*, Sayı:21, 1983
- TAŞDELEN Aziz, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 2003
- TEZEL Adnan, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 56, 1997

TUNCER Mehmet, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, Maliye Postası, Sayı;358, Ağustos, 1995

VURAL Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık, 1986

YÜCE Mehmet, “Bir İspat Aracı Olarak Uzman Görüşü”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:230 Şubat 2012

İNTERNET KAYNAKLARI

CANDAN Turgut, “*Vergi Yargısında İspat*” [https://turgutcandan.com /2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/](https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/) (Erişim Tarihi 22.10.2017)

KAFES Veli, “*Ceza Muhakemesinde Meram Anlatma İlkesinin Sağlanması*”, [https://dergipark.org.tr/ download/ article-file/331448](https://dergipark.org.tr/download/article-file/331448) s.181 (Erişim Tarihi 10.07.2018)

RONALD J. Allen - Stein ALEX, “*Evidence, Probability And The Burden Of Proof*”, *Arizona Law Review* Vol.55:557 (Erişim Tarihi 10.03.2017)

RONALD J. Allen - Stein Alex, *Evidence, Probability And The Burden Of Proof*, *Arizona Law Review* Vol. 55:557 (http://professoralexstein.com/images/Evidence_Probability_BOP.pdf) (Erişim Tarihi 18.05.2019)

OĞUZ Habip, “*Taleple Bağlılık İlkesi Bakımından Yargıtay’ın Bir Kararının İncelenmesi*”, [https:// dergipark.org. tr/download/article-file/271249](https://dergipark.org.tr/download/article-file/271249) (Erişim tarihi 25.10.2018)

ÖZEKES Muhammet, “*HMK’da İspat ve Deliller Bakımından Getirilen Yenilikler*”, *Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı* s.8, <http://web.e-baro.web.tr/uploads/25/6.pdf> (Erişim Tarihi 08.04.2019)

ZOP Hasan Türkün, “*Ceza Muhakemesi Kanununda Delil ve Çeşitleri*”, [https://hasanturkunuzop. av .tr/?p=5925](https://hasanturkunuzop.av.tr/?p=5925) (Erişim Tarihi 14.04.2017)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÜLŞEN Mücahit, “*Vergi Hukukunda Belgelendirme ve İspat Yükü*”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Temmuz, 2014

BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2009