

**TÜRK VERGİ YARGISI'NDA  
İSPAT VE İSPAT ARAÇLARI**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Fatma KELLEÇİ**

**ESKİŞEHİR, 1992**

T.C. Anadolu Üniversitesi

---

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ YARGISI'NDA  
İSPAT VE İSPAT ARAÇLARI**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Fatma KELLEÇİ**

Danışman :  
**Prof. Dr. Fethi HEPER**

**Eskişehir, 1992**

## ÖZET X

İspat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın, araç olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır. Kural; iddia eden ispat eder.

Türk vergi hukukunda, serbest delil delil sistemi ile ekonomik delil ve ispat anlayışı geçerlidir.

Vergi yargısında taraflar, muhakemeye maddi olayları ve bunları ispat için gerekli ispat araçlarını getirirler. Ancak, muhakemenin yürütülmesinde re'sen araştırma ilkesi geçerlidir.

Vergi usulünde ispat, önce vergi idaresine, sonra da vergi yargısına ilişkindir. Vergi idaresi, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı fiillerini, tutanaklar vb. ile ispatlar. Buna karşılık mükellef ise vergi matrahı ile ilgili konuları beyanname, defter ve belgeler vb. ile ispatlar. Vergi yargısında ise, bu delillerle birlikte, yemin hariç, bilirkişi incelemesi, keşif, yazılı her türlü belge ikrar, kesin hüküm, mali müşavir ve muhasebeciler ile vergi inceleme elemanlarının duruşmada verecekleri ifadeler vb. delil olarak kullanılır.

Mahkeme, toplanan delillerin tümünü inceler ve serbestce değerlendirerek karar verir. Bir olaya ilişkin iddianın gerçek olup olmadığı hakkında, delilleri değerlendiren hakimin tam kanaat tesis etmesi amaçtır. Ancak, tam kanaat tesis edememişse, ispat yükü kurallarına göre hüküm verir.

## İÇİNDEKİLER

|                  |    |
|------------------|----|
| KISALTMALAR..... | VI |
| GİRİŞ.....       | 1  |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İSPAT VE İSPAT ARAÇLARINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ HUKUKU'NDA İSPATIN ÖNEMİ VE DİĞER HUKUK DALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

#### I- İSPAT, İSPAT YÜKÜ VE İSPAT ARAÇLARI KAVRAMLARI

|   |   |
|---|---|
| A) İSPAT KAVRAMI .....                    | 3 |
| 1- İspat Kavramının Tanımı Ve Önemi ..... | 3 |
| 2- İspatın Konusu .....                   | 5 |
| 3- İspat Türleri .....                    | 6 |
| a-) Doğrudan ispat .....                  | 6 |
| b-) Dolaylı ispat .....                   | 7 |

|  |    |
|--|----|
| c-) İlk görünüş ispatı . . . . .   | 7  |
| 4- İspat Gereğinin Sınırları . . . . .   | 8  |
| B) İSPAT YÜKÜ . . . . .  | 9  |
| C) İSPAT ARAÇLARI . . . . .  | 12 |
| 1- Deliller . . . . .  | 13 |
| a-) Tanım . . . . .  | 13 |
| b-) Delil gösterme kavramı . . . . .   | 13 |
| c-) Delil gösterme yükü kavramı . . . . .  | 14 |
| d-) Delil gösterilmesinde zaman . . . . .  | 14 |
| e-) Delil çeşitleri . . . . .  | 15 |
| aa-) <u>Kanuni deliller</u> . . . . .  | 15 |
| bb-) <u>Takdiri deliller</u> . . . . .   | 16 |
| f-) Delil sistemleri . . . . .   | 16 |
| aa-) <u>Kanuni delil sistemi</u> . . . . .   | 16 |
| bb-) <u>Takdiri delil sistemi</u> . . . . .  | 16 |
| g-) Delillerin ispat gücü . . . . .  | 17 |
| h-) Delillerin hiyerarşisi . . . . .   | 17 |
| ı-) Delil sözleşmeleri . . . . .   | 18 |
| 2- Karineler . . . . .   | 19 |
| a-) Karine kavramı . . . . .   | 19 |
| b-) Karine türleri . . . . .   | 19 |
| aa-) <u>Fiili karineler</u> . . . . .  | 19 |
| bb-) <u>Kanuni karineler</u> . . . . .   | 20 |
| aaa-) Kesin kanuni karineler . . . . .   | 20 |
| bbb-) Adi kanuni karineler . . . . .   | 21 |
| cc-) <u>Sözde karineler</u> . . . . .  | 21 |
| II- VERGİ HUKUKUNDA İSPATLAMANIN ÖNEMİ . . . . .   | 22 |
| III- VERGİ HUKUKUNDAKİ İSPAT KURALLARININ DİĞER<br>HUKUK DALLARINDAKİ İSPAT KURALLARI İLE<br>KARŞILAŞTIRILMASI . . . . . | 23 |

|  |    |
|--|----|
|  | IV |
| <b>IV- DELİLLERİN TESBİTİ</b> .....          | 50 |
| A) GENEL OLARAK .....                        | 50 |
| B) DAVA AÇILMADAN ÖNCE DELİL TESBİTİ .....   | 53 |
| C) DAVA AÇILDIKTAN SONRA DELİL TESBİTİ ..... | 53 |
| <b>V- DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> ..... | 54 |
| A) GENEL OLARAK .....                        | 54 |
| B) DELİLLERİN İNCELENMESİ .....              | 55 |
| C) DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....        | 56 |
| <b>VI- İSPAT YÜKÜ</b> .....                  | 57 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA KULLANILAN İSPAT ARAÇLARI

|  |    |
|--|----|
| <b>I- GENEL OLARAK</b> .....                                 | 63 |
| <b>II- MÜKELLEF KESİMİNDE OLUŞAN İSPAT ARAÇLARI</b> .....    | 64 |
| A) BİLDİRİM VE BEYANNAMELER .....                            | 64 |
| B) DEFTER, KAYIT VE BELGELER .....                           | 65 |
| C) KARİNELER .....   | 69 |
| 1- Genel Olarak .....  | 69 |
| 2- Ortalama Kar Haddi .....                                  | 70 |
| 3- İşe Başlama Belirtileri .....                             | 71 |
| 4- Emsale Göre Belirli Ve Açık Farklılık .....               | 72 |
| 5- Kaçakçılık Kastı .....                                    | 72 |
| D) ÖZEL SÖZLEŞMELER .....                                    | 73 |
| <b>III- VERGİ İDARESİ KESİMİNDE OLUŞAN İSPAT ARAÇLARI</b> .. | 73 |
| <b>IV- VERGİ YARGI YERLERİNDE KULLANILAN İSPAT ARAÇLARI</b>  |    |
| A) GENEL OLARAK .....  | 77 |
| B) DELİLLER .....  | 78 |
| 1- Bilirkişi .....   | 78 |

|   |            |
|---|------------|
| 2- Keşif .....  | 82         |
| 3- Tanık Beyanları .....                                      | 83         |
| 4- Yemin .....  | 85         |
| 5- Senet .....  | 85         |
| 6- İkrar .....  | 86         |
| 7- Kesinleşmiş Mahkeme Kararı .....                           | 87         |
| 8- Mali Müşavir ve Muhasebecilerin Duruşmada Dinlenmesi ..... | 88         |
| 9- Vergi İnceleme Elemanlarının Duruşmada Dinlenmesi .....    | 89         |
| <b>S O N U Ç .....</b>  | <b>91</b>  |
| <b>FAYDALANILAN KAYNAKLAR .....</b>                           | <b>93</b>  |
| <b>EKLER (1 - 10) .....</b>                                   | <b>100</b> |

## KISALTMALAR

x

|          |  |
|----------|--|
| ABD      | : Ankara Barosu Dergisi.                       |
| bkz.     | : Bakınız.                                     |
| C.       | : Cilt.  |
| CGK      | : Ceza Genel Kurulu.                           |
| D.       | : Daire.                                       |
| Dan.     | : Danıştay.                                    |
| DD       | : Danıştay Dergisi.                            |
| DKD      | : Danıştay Kararlar Dergisi.                   |
| E.       | : Esas.  |
| EİTİA    | : Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi. |
| G.V.K.   | : Gelir Vergisi Kanunu                         |
| HD       | : Hukuk Dairesi.                               |
| HGK      | : Hukuk Genel Kurulu.                          |
| H.U.M.K. | : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu.             |
| İBK      | : İçtihadı Birleştirme Kararı.                 |
| İBGK     | : İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu.           |
| İİTİA    | : İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi.  |
| İ.Y.U.K. | : İdari Yargılama Usulü Kanunu.                |



|          |  |
|----------|--|
| K.       | : Karar.   |
| K.D.V.   | : Katma Değer Vergisi.                                     |
| K.V.K.   | : Kurumlar Vergisi Kanunu.                                 |
| md       | : Madde.   |
| M.K.     | : Medeni Kanun.  |
| RG       | : Resmi Gazete.  |
| s.       | : Sayfa.   |
| S.       | : Sayı.  |
| SSDF     | : Savunma Sanayi Destekleme Fonu.                          |
| T.       | : Tarih.   |
| TİK      | : Türk İctihatlar Külliyyatı.                              |
| vb.      | : Ve bunlar gibi.  |
| VDDGK    | : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu.                       |
| V.U.K.   | : Vergi Usul Kanunu.                                       |
| Y.       | : Yargıtay.  |
| Yasa D.  | : Yasa Dergisi.  |
| YHD      | : Yasa Hukuk Dergisi.                                      |
| Y.İBBGKK | : Yargıtay İctihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu Kararı. |
| YKD      | : Yargıtay Kararlar Dergisi. ✕                             |

## GİRİŞ

Bir hüküm ile hukuki himayenin sağlanması için mahkemeye yöneltilen isteme "dava" denir. Yani, mahkemeye yöneltilen istekler "dava" niteliğini kazanır.

Mahkemeler ise, yargı hakkının kullanılması, yani adaletin dağıtılması için, Devlet eliyle kurulmuş olan makamlar, mercilerdir.

Vergi ilişkisindeki tarafların, vergisel davranışlarının hukuki geçerliliğini yargı mercileri önünde tartışabilmeleri ise Hukuk Devleti'nin gereği olmaktadır.

Vergi yargılama sistemimiz iki derecelidir; ilk derecede Vergi Mahkemeleri, üstte ise Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay bulunur.

Bu mahkemelerde, bir ihtilaf olduğunda hakların himayesi için uygulanması gerekli olan müeyyidenin nasıl işletileceğini ise yargılama hukuku hükümleri tayin eder. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların çözümü ile görevli yargı yerlerinde "İdari Yargılama Usulü" uygulanır. Bu yargılama kuralları 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almıştır. İdari Yargılama Usulü

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İSPAT VE İSPAT ARAÇLARINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ HUKUKU'NDA İSPATIN ÖNEMİ VE DİĞER HUKUK DALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

#### I- İSPAT, İSPAT YÜKÜ VE İSPAT ARAÇLARI KAVRAMLARI

##### (A) İSPAT KAVRAMI

###### I- İspat Kavramının Tanımı Ve Önemi

İspat kavramının geniş ve dar olmak üzere iki anlamı vardır: Geniş anlamda ispat kavramı, bilim felsefesindedir, bir önermenin doğruluğu veya yanlışlığı üzerine bir kanaat sağlayabilmedir. Dar anlamda ispat kavramı hukukdadır, bir olayın varlığı veya yokluğu üzerine bir kanaat sağlayabilme ve bunun için yasal gerekleri yerine getirebilmedir<sup>1</sup>.

Bizim ilgilendiğimiz ispat dar anlamdaki ispattır. Bu konu ile ilgili diğer tanımlar

<sup>1</sup>.Salih ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", *Vergi Dünyası*, S.21 (Mayıs 1983), s.52.

şöyle sıralanabilir.

"İspat, mahkeme huzurunda bir tarafın tasdik, diğer tarafın inkar ettiği bir olay üzerinde gerçeği oluşturmaktır<sup>2</sup>".

"İspat, dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı olayların var olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemidir<sup>3</sup>".

"İspat, istemin konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların gerçekleştiği hakkında hakimde kanaat uyandırmak için girişilen bir inandırma eylemidir<sup>4</sup>".

"İspat, ihlal edilmiş bir hakkın veya uyuşmazlık konusu olayın içinde yer alan tarafların, yasal açıdan haklı olduklarına veya haksızlık yapmadıklarına yargı organlarını ikna etme işidir<sup>5</sup>".

"Genel olarak hukukda ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında hakimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi şeklinde tanımlanır. Buna göre ispat, uyuşmazlık konusu olayların ortaya çıkartılması, saptanması suretiyle hakimi iknaya yönelik bir süreç olmaktadır. Verilen tanıma vergi hukukuna uygulayacak olursak, şu ifade yanlış olmayacaktır: "İspat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun) vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır<sup>6</sup>".

Tüm bu tanımlardan ortaya çıkan sonuç şöyle özetlenebilir: İspatlama, olayları belirgin hale getirme işidir.

2.Nihat YAVUZ, "Adli İspat", *Adalet Dergisi*, Yıl:68, S.5-6, 1977, s.382.

3.Baki KURU-Ramazan ARSLAN-Ejder YILMAZ, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara 1986, s.255.

4.Bilge UMAR-Ejder YILMAZ, *İspat Yükü*, İstanbul 1980, s.2.

5.Osman Selim KOCAHANOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, İstanbul 1982, s.128.

6.Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Cilt:1, Genel Kısım, 3. Bası, Yargı Yayınları:4, Ankara 1987, s.240.

Bir taraf, ancak dayandığı olayların doğru olduğunu veya karşı tarafın dayandığı olayların doğru olmadığını ispat ederek, davayı kazanır veya davanın reddini sağlayabilir. Davacı, davasında ne kadar haklı olursa olsun, davasını dayandırdığı olayları ispat edemez veya ispat eder de davalı bunların aksini ispat ederse, davayı kaybeder<sup>7</sup>. Bu nedenle davada ispatın önemi oldukça büyüktür.

## 2- İspatın Konusu

İspatın konusunu, kural olarak, hukuken doğrudan doğruya veya dolayısıyla önem taşıyan olaylar; ayrık olarak hukuken önem taşımayan olaylar ve nihayet bazen gene ayrık olarak, bizzat hukuk kurallarının varlığı ve içeriği oluşturur<sup>8</sup>.

İspatın konusu olarak ilk akla gelen olaylardır. Bu olaylar dış alemde geçen maddi olaylar olabileceği gibi, iç alemimizle ilgili manevi olaylar da olabilir. Bunlar mahkemenin uygulayacağı hukuk normuna ait maddi unsur ortaya koyan veya onun tanınmasına imkan veren iddialardır<sup>9</sup> ve bunlar hakkında delil gösterilir. Gösterilen delille dayanılan maddi olay ispat edilirse, artık mahkeme o olayın hukuki niteliğini belirleyerek, başka bir deyişle hukuk kurallarını o maddi olaya uygulayarak, davacı lehine hüküm verir<sup>10</sup>.

Davanın çözümü için gerekli olan olayları ispat için çaba gösterilir. Bu nedenle taraflar arasında çekişmeli olmayan olayların ispatına gerek yoktur.

Bizzat hukuk kurallarının varlığı ve içeriğinin ispatına gerek yoktur. Ancak istisnai olarak iki durumda hukuk kuralları ispat konusu olur. Şöyle ki: Yabancı hukukun uygulanması gereken hallerde, bunu isteyen taraf yabancı hukuku ispat etmekle yükümlüdür (H.U.M.K. md:76/2.cümle) ve davada örf ve adete dayanan taraf bu örf ve adeti ispat etmekle yükümlüdür. Ayrıca, doktrinde, örf ve adetin tesbiti bakımından

7.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.255.

8.UMAR-YILMAZ, s.19.

9.Mehmet Kamil YILDIRIM, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, Kazancı Hukuk Yayınları No:84, İstanbul 1990, s.114.

10.Baki KURU, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, Cilt:II, 1980, s.1353.

### b-) Dolaylı İspat

Bu ispat, bir delil başlangıcı teşkil eden olaylara dayanarak yapılan ispattır. Burada ileri sürülen deliller, dava konusu olan, talebi oluşturan veya onu ortadan kaldıran müdafaa sebebine dahil olaylara ilişkin olmayıp; bu olaylara çıkarımlar ile varabilmek olanağını veren olaylar hakkındadır. Öyle ki, bu yardımcı olaylar ispat edilirse, sonuçtaki çıkarımlar ile önemli ve hak tesis eden veya hakkı ortadan kaldıran olayların da ispat edildiği sonucuna varılır<sup>16</sup>. Yani yardımcı olaylar sayesinde başka önemli olayların var olduğu sonucu çıkarılır, delil malzemesinin takdirinde dikkate alınır, kendi başlarına delil malzemesi teşkil etmezler, dolaylı delil konusudurlar.

Dolaylı ispatla, bir olayın, tecrübe kuralı aracılığıyla doğrudan önemli olaylara eşdeğer olduğu sonucu çıkarılabilir. Tecrübe kuralları, dolaylı ispatın bir dereceye kadar omurgasını oluşturmaktadır.

Dolaylı ispat için, dolaylı delilleri birbirine bağlayan mantuki zincirin varlığı ve bir dolaylı delilin nesnel bakımdan önemli olup olmadığı incelenmelidir. Dolaylı delil, ne kendi bünyesinde ne de diğer dolaylı delillerle uyum içerisinde değilse ve diğer olaylar ile ispatlanacak olan temel olaya yeterli bir şekilde bağlanamıyorsa delil gösterilmesi talebi reddedilecektir.

### c-) İlk Görünüş İspatı<sup>17</sup>

Tecrübe göstermiştir ki denilerek tipik olayı tipik sonuç ile eşlemedir<sup>18</sup>.

Bir olayın, hayat tecrübelerine göre, aksinin muhtemel olduğu iddia edilmediği sürece var olduğu kabul edilebilir. Özellikle, hakkında delil olmayan, ispat güçlüğü bulunan bir olay, tecrübe kuralları, yani ilk görünüş ispatı yardımıyla ispatlanmış sayılmaktadır. Bunlar tam kanaati tek başına sağlayan tecrübe kurallarıdır. Örneğin duran

<sup>16</sup> ÜSTÜNDAĞ, s.542-543.

<sup>17</sup> Yabancı literatürde "prima facie Beweis" olarak geçmektedir.

<sup>18</sup> ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", s.54.

bir gemiye yada binaya çarpan gemi, kusurludur. Yani bu ispat türünde olayların tipik akışı denilen durumlar söz konusu olur.

İlk görünüş ispatının amacı, karar verilemeyen belirsizlik halinde ispatta karşılaşılan güçlükleri önlemektir<sup>19</sup>.

#### 4- İspat Gereğinin Sınırları

İspatın konusu taraflar arasında ihtilafı olan olaylardır. Dolayısıyla, yargılamada ortaya çıkan her olayın ispatı gerekmez, diğer bir deyişle, ispatlanması gereken olayların bazı özellikleri vardır. Söyle ki:

a-) Sadece davanın çözümüne etki edebilecek olaylar için tesbit gereklidir (H.U.M.K. md:238/1). Eğer bir tarafın iddia ettiği olaylara kanun doğrudan doğruya veya dolayısıyla hiç bir sonuç bağlamamışsa veya kanun ileri sürülen istemle ilgili olarak hiçbir sonuç öngörmemişse, bu olayların ispatına gerek ve ihtiyaç bulunmaz. Bu yargılama ekonomisinin de (H.U.M.K. md:77) bir gereğidir.

b-) İspat edilmesi gerekli olaylar, aynı zamanda taraflar arasında "ihtilafı" olmalıdır. Ancak re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, hakim taraflar arasında ihtilafı olmayan olayları da kendiliğinden inceleme konusu yapabilir ve bu olayların ispatı için gerekli delillere de kendiliğinden başvurabilir.

c-) Herkesce bilinen ve meşhur olan olaylar ile tarafların üzerinde anlaştıkları, özellikle ikrar edilen olaylar ihtilafı sayılmaz (H.U.M.K. md:238). Ancak, herkesce bilinen ve meşhur olayların aksi ispat edilebilir (H.U.M.K. md:239). Bu nedenle bu tür olaylar tesbit gereğini ve ispat yükünü ortadan kaldırır, ayrıca da tesbitin yapılmış sayılmasına ve delil gösterme yükünün karşı tarafa geçmesine yol açarlar.

d-) Hayat tecrübesi kuralları da ispat konusu olmaz ve hakim bunları kendiliğinden gözönüne alır. Fakat uzmanlık alanlarında bulunmuş neden-sonuç

<sup>19</sup>.YILDIRIM, s.127.

bağlantıları ispatın konusu olur<sup>20</sup>. Ancak bu konuda hakimin kendisinin araştırma yapmasına da engel yoktur.

## B) İSPAT YÜKÜ

İspat yükü sözü ile kastedilen, bir davada iki taraf olduğuna göre, davanın taraflarından hangisinin, herhangi bir olayı ispat yükü altında olduğu durumudur<sup>21</sup>. Bu tanımda "herhangi bir olay" ile kastedilen "belli bir olay"dır<sup>22</sup>. Bu yükün kime ait olduğunun tayinine önemli bazı sonuçlar bağlanmıştır. Öyle ki, bu yük kendisine düşen kimse, bunu yerine getirmediği takdirde, davayı kaybetme riski ile karşı karşıyadır. Zira, ispat edilmemiş olan bir olay ile mevcut olmayan bir olay eş değerdedir.

Taraflar, aralarında anlaşarak bir olayın ispat yükünü, bir veya iki tarafa yükleyen sözleşmeler yapabilirler. Bu sözleşmelere "ispat yükü sözleşmeleri" adı verilir. Ancak bu sözleşmelerin kabul edilebilmesi için tarafların, sözleşme konusu üzerinde tasarruf edebilmek imkanları bulunmalı ve bunlar emredici hukuk kurallarına aykırı olmamalıdır.

İspat, iki taraf arasında ihtilaflı olan olaylar hakkında cereyan edecektir (H.U.M.K. md:238/1). Hukuki sonucun doğumunu iddia eden taraf söz konusu olayların ve unsurların somut olarak gerçekleştiğini ispat etmelidir. İspat yükünün daima davacıya veya davalıya yüklenmesi hukuk kurallarının işlevindeki çeşitlilik gereği asla mümkün olmaz, zira hukuk, hem davacı hem de davalı lehine sonuçlar doğuran kuralları içerir.

Belli bir olay için ispat yükünü kimin taşıdığıнын tesbiti, o olayı düzenleyen hukuk kurallarının hangi taraf lehine sonuç doğurduğunun tayininden başka bir şey değildir<sup>23</sup>.

<sup>20</sup>UMAR-YILMAZ, s.28.

<sup>21</sup>ÜSTÜNDAĞ,s.536.

<sup>22</sup>UMAR-YILMAZ, s.5 dipnot 23.

<sup>23</sup>Selami ŞENGÜL, "Özel Hukukda ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", Maliye Dergisi, S.47, (Eylül,Ekim 1980), s.70.



İspat yükünün taraflardan biri üzerinde olmasının önemi ve hukuki sonucu şudur: Olayın ispatlanması tam bir kesinlikle ortaya çıkmadığı hallerde durum, ispatla yükümlü olan taraf aleyhine yorumlanır. Başka bir deyişle, gösterilen delillerin hakime dava hakkında tam bir kanaat vermemesi hallerinde ispat yükünün önemi kendini gösterir ve ispat yükünün kimde olduğunun saptanması gerekir. İspat yükü kendisine düşen taraf, dava konusunu bu durumda ispatlamalıdır.

Medeni Kanun, 6 ncı maddesinde ispat yükü hakkında genel bir hüküm koymuş bulunmaktadır: "Kanun hilafını emretmedikçe iki taraftan her biri müddeasını ispata mecburdur". Bu hüküm, kaynak İsviçre Medeni Kanunu md:8'deki gibi "bir olaydan kendi lehine haklar çıkararak taraf, o olayı ispat etmelidir" şeklinde anlaşılmalıdır. Bu maddenin ışığı altında M.K. md:6'daki "müddea" tabirini, iddia ve talep olunan hakkın dayandığı maddi olaylar olarak anlamak gerekir<sup>24</sup>.

Bu genel kuraldan, ispat yükünün ilk önce kural olarak davacıda olduğu anlaşılmalıdır, yani davacı davasını dayandırdığı olayları ispat etmelidir. Ancak burada sık sık hataya düşülen bir konuya önemle işaret etmek gerekir: Taraflar dayandıkları olayları ispat etmek durumundadırlar, hukuki durumu değil. İspat yükü, sadece olaylara ilişkindir, hukuk kurallarına ilişkin değildir.

Neden iddia edenin, yani davacının ispat yükünü taşıdığı sorusu ise şöyle cevaplandırılmaktadır: "Burada büyük bir esas hakimdir. Hukuk felsefesinde hakim olan bir fikre göre Devlet ve toplum mümkün olduğu kadar belirginleşmiş durumlara hürmet eder. İç huzuru korumak ve devam ettirmek Devletin ana görevlerindedir. Dolayısıyla, aksi ispat edilmedikçe bütün olayları olduğu gibi kabul etmek gereklidir. Yoksa, eğer isbat yükü davalıya düşse idi, hiç kimse huzur içinde malını kullanamazdı ve böylece en haksız davaların bile kolayca kazanılması mümkün olurdu"<sup>25</sup>. Gerçekten sosyal ilişkilerde bir dengenin olduğu ve hakka tecavüz etmek de bu dengeyi bozarak ayrık bir durum meydana getirdiğine göre, davacının bu durumu ispat etmesi doğaldır. Ayrıca şöyle düşünmek de mümkündür: Her hukuk kuralı bir takım nimetler ve külfetler ortaya koymuştur. İşte bir kurala her kim dayanarak kendi lehine uygulanmasını istiyorsa, o kuralın göz önünde

<sup>24</sup>.YAVUZ, s.384.

<sup>25</sup>.YAVUZ, s.386-387.

tuttuğu olayları da o ispat etmelidir.

Genel kuralı düzenleyen M.K. md:6'daki "kanun hilafını emretmedikçe" deyimini, genel kuralın bazı istisnalarının da bulunduğunu belirtmektedir. Buna göre Türk Hukuku'nda gerek doktrinde gerekse uygulamada kabul edilen istisnalar şöyle sıralanabilir:

a-) İspat yükü, normal durumun aksini iddia eden tarafa düşer.

b-) İspat yükü konusunda eğer açık kanun hükmü varsa ona uyulur. Bu hallerde ispat yükü, özel kanun hükümlerinde yazılı olan kimselere düşer.

c-) Lehine bir karine olan taraf, o olayı ispat etmekle yükümlü değildir.

d-) İspat yükü, delilleri daha kolay elde edebilen tarafa yüklenir, yani delil sağlayamayacak tarafa ispat yükü düşmez.

e-) Kural olarak "olumsuz olay"ın değil, "olumlu olay"ın ispatlanması istenir. Bu kural değişik bir ifade ile "inkar edene ispat yükü düşmez" şeklinde söylenebilir.

f-) İspat yükünün paylaşılmasında "iyiniyet" gözönünde bulundurulmalıdır.

g-) İspat yükünün paylaşılmasında "ikrar" gözönünde bulundurulmalıdır.

h-) Hakim, bir ispat aracı sağlaması uygun iken, bunu yapmamış veya böyle bir araç sağlamışken sonradan yitirmiş, yok etmiş olana ispatı yükler.

ı-) İspat yükünün paylaşılmasında tarafların "ispat yükü sözleşmesi" yapmaları durumunda, bu göz önüne alınır.

i-) İddiasını resmi sicil ve senetlere dayandıran ispat yükü yüklenmez<sup>26</sup>.

j-) İspat yükünü belirlerken "hakimin hissi" de rol oynar. Ancak, bu açıkca bir

<sup>26</sup>.Bu ölçüt aslında "karine ölçütü"nü içinde vardır.

ölçüt olarak ileri sürülmemekle beraber, doktrinde ispat yükünün paylaşılmasında uygulanacak kuralların az çok "kaypak" olduğunu, bu nedenle burada bir dereceye kadar hakimin hukuksal önsezisinin rol oynayacağını belirtenler vardır, ayrıca, ispat yükü kurallarının yetersiz olduğuna dikkati çekerek, hakimin yasal hükümleri ve yargısal kararları izlemesini isteyerek herşeyin başında hakimin sezîş yeteneğinin geldiğini belirtenler de bulunmaktadır<sup>27</sup>.

Son olarak ispat yükü konusunda "Karşı Delil" kavramına da değinmekte yarar vardır: Hakim, ispat yükünün kime düştüğünü belirttikten sonra, kural olarak, kendisine ispat yükü düşen kimsenin ispat işlemine girişmesi gerekir; karşı taraf ise, kural olarak, kendisine ispat yükü düşen tarafın iddiasını ispat etmesini bekler ve eğer kendisine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispat edemezse, kendisine ispat yükü düşmeyen tarafın, onun iddiasının aksini ispat etmesine gerek yoktur, o olay ispat edilmemiş, yani dava bakımından yok sayılır. Fakat, kendisine ispat yükü düşmeyen taraf, kendisine ispat yükü düşen tarafın iddiasını ispat etmesini beklemeden, onun iddiasının aksini ispat için delil gösterebilir. İşte bu delile "karşı delil" denir<sup>28</sup>. Ancak, karşı delil gösteren taraf, bu eylemiyle, ispat yükünü kendi üzerine almış sayılmaz (H.U.M.K. md:239). Karşı delil gösteren taraf, bununla karşı tarafın iddiasını çürütmeye çalışır ve böylece diğer tarafın iddiasını ispat etmesini güçleştirir.

### C) İSPAT ARAÇLARI

İspat, bir olayın gerçeğini göstermektir. Bu yapılırken bir takım araçlar kullanılır. İşte ispat işleminde kullanılan araçlara "ispat araçları" adı verilir. İspat araçları arasında deliller ve karineler yer alır. Ancak bu araçların geçerliliği, kullanılmalarına hukuken izin verilmiş olmalarına bağlıdır. Böyle olunca, nelerin delil teşkil edebileceği ve bu deliller ile karinelerin nasıl kullanılacakları türlü hukuk dallarında ayrı ayrı belirtilmiştir<sup>29</sup>.

<sup>27</sup>.UMAR-YILMAZ, s.45-47.

<sup>28</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.261.

<sup>29</sup>.Adnan TEZEL, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", Reşat Kaynar'a Armağan, İTİA, İstanbul 1981, s.253.

Bu bölümde genel olarak delil ve karine kavramları açıklanacaktır. Bu ispat araçlarından nelerin vergi hukukunda delil teşkil edebileceği ve bunların nasıl kullanılacakları hususu ise diğer bölümlerle anlatılacaktır.

## İ-Deliller

### a-) Tanım

Delil'in sözlük anlamı "kılavuz, yol gösterici"dir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu delili "davanın halline tesir edebilecek çekişmeli hususların ispatı için başvurulmuş araçlardır" şeklinde tarif etmektedir (H.U.M.K. md:238/1).

Doktrinde ise delil genel olarak şöyle tanımlanmaktadır: "İnceleme ve soruşturmanın amacı, bunların başlamasına neden olan 'şüphe'yi bellilik derecesine getirmek veya ortadan kaldırmak suretiyle gerçeği meydana çıkarmaktır. Bu amaca varmak için kullanılan araçlara DELİL denir<sup>30</sup>.

Kıcası delil, bir olayın ispatı için başvurulmuş araçlardır.

### b-) Delil gösterme kavramı

Tarafların kendi iddialarının doğruluğunu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığını ispat etmek için, bu amaçları gerçekleştirmeye elverişli araçlarla, yani delillere dayanarak giriştikleri hakimi inandırma işine "delil gösterme" denir<sup>31</sup>.

Delil gösterme kuralları, ispat işinin biçimini veya yöntemini düzenler. Bu nedenle ispat yüküne ilişkin kurallar, delil gösterme kurallarıyla karıştırılmamalıdır, zira

30.Ahmet BAYRAK, "Vergi Hukukunda İspatlama İlgili Sorunlar", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.seri, Sene:1969, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1441, İstanbul 1969, s.30.

31.UMAR-YILMAZ, s.32.

ispat yüküne ilişkin kurallar, hangi olay bakımından belirsizlik riskinin kimin üzerinde bulunduğunu gösterir.

#### c-) Delil gösterme yükü kavramı

Delil gösterme yükü, aleyhte bir karar verilmesi tehlikesi yolundaki yaptırımı ortadan kaldırmak amacıyla taraflardan birine düşen, kendi delil gösterme işiyle, belli bir olay hakkında kendi iddiasının doğruluğu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığı hakkında hakimin kanaat edinmesini sağlamak ödevidir<sup>32</sup>.

Çoğu kez, belli bir olay için ispat yükünü taşıyan taraf, o olay için delil gösterme yükünü de taşır, ancak bu her zaman böyle değildir. Ayrıca, ispat yükü durağan olmasına karşın, delil gösterme yükü, yargılamanın gidişine ve hakimin değerlendirmesine göre taraf değişir.

Ancak Türk doktrininde ve mahkemeler uygulamasında, ispat yükü-delil gösterme yükü kavramlarının ayrılmasına pek rastlanmaz ve genellikle ikinci kavram birincisiyle karıştırılır<sup>33</sup>.

#### d-) Delil gösterilmesinde zaman

Hakim, hangi hallerde delil gösterilmesinin gerekli olduğunu ve bu hallerde hangi ihtilafli olaylar için hangi delillerin gösterilebileceğini tesbit eder ve taraflara delillerini göstermeleri için süre verir (H.U.M.K. md:217/2). Hakim tarafından tayin edilen bu süre içinde taraflar delillerini göstermek zorundadırlar. Eğer hakim, istenilen hususların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumu varsa, taraflara bu kez kesin süre verir ki bu sürede istenen yerine getirilmezse artık taraf veya taraflar delil gösterme hakkını kaybeder. Delillerin gösterilmesi için kesin süre verilmedikçe her zaman yeni delil getirilebilir.

<sup>32</sup>UMAR-YILMAZ, s.34.

<sup>33</sup>UMAR-YILMAZ, s.36.

Re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, hakim, davanın ispatı için gereken bütün delillere kendiliğinden başvurur, taraflar da duruşma bitinceye kadar delil gösterebilirler.

Ancak, eğer bir taraf, ispatla yükümlü olduğu bir olayı ispat için bütün delillerini göstererek başka delili olmadığını bildirmişse, yani delillerini hasretmişse, artık başka delil gösteremez. Bundan başka, mahkemece, gösterilen deliller incelendikten sonra yeni delil gösterilmesi ise hakimın kabulüne bağlıdır (H.U.M.K. md:244).

#### e-) Delil çeşitleri

Deliller, doktrinde türlü ayrımlara tabi tutulmaktadır, örneğin re'sen müracaat edilebilen deliller (bilirkişi, keşif) ve re'sen müracaat edilemeyen deliller; dolaysız deliller ve dolaylı deliller gibi.

Ancak genellikle kabul edilen ayırım, delillerin bağlayıcı gücü açısından yapılan kesin deliller-takdiri deliller ayırımıdır. Anılan nedenle bu başlık altında belirtilen iki tür delil açıklanacaktır.

#### aa-) Kanuni deliller

Bunlar hakimi bağlayıcı delillerdir. Bu nitelikteki delilleri hakimın değerlendirme yetkisi yoktur. Başka bir deyişle, hakim kanuni delillerden biri ile ispat edilen bir olayı, ispat edilmiş, doğru kabul etmek zorundadır.

Fakat hakimın, re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, kanuni delillerle bağlı olması söz konusu değildir, hakim delilleri serbestçe değerlendirir.

Kanuni deliller, senet, yemin, ikrar ve kesin hüküm olmak üzere dört tanedir.

### bb-) Takdiri deliller

Bu tür deliller hakimi bağlayıcı nitelikte değildir. Hakim, gösterilen delillerle bağımlı olmadan, olayın gerçeğe uyup uymadığını serbestçe değerlendirir.

Takdiri deliller; tanık, bilirkişi, keşif ve özel hüküm sebepleri'dir.

### f-) Delil sistemleri

Delillerin geçerliliği bakımından iki delil sistemi vardır: Kanuni delil sistemi ve serbest delil sistemi. Aşağıda bu iki sistem açıklanacaktır.

#### aa-) Kanuni delil sistemi

Bu sistemde, ispat araçlarını yani ne gibi hususların ispatlama aracı olarak kullanılacağını ve ispatlama gücünü kanun tek tek sayıp sınırlar. Bunlar dışında herhangi bir şey ispatlama aracı olarak kullanılamaz.

Bu sistem genel olarak özel hukukta uygulanmakta olup, bu sistemin geçerli olmasının nedeni karşılıklı hak ve menfaatlerin taraflar arasında serbest irade beyanı ile doğmasından, dolayısıyla bu hakların doğuş ve ispatlanmasının belli şekil ve şartlara bağlanmasından kaynaklanmaktadır<sup>34</sup>.

#### bb-) Takdiri delil sistemi

Bu sistemde, olayla ilgili olmak kaydıyla her şey delil olarak kullanılabilir. Ne gibi olay ve hususların delil aracı olarak kullanılabileceği kanunla belli edilmez. Hakim ileri sürülen delillerin ispatlama gücünü olayın özelliğini göz önünde tutarak, hayat denemelerine göre serbestçe belirler<sup>35</sup>.

<sup>34</sup>.Kayhan ARMAĞAN, "Vergilemede Uygulama ve İspat İlkesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:7, S.25 (Özel sayı, Ağustos 1981), s.82.

<sup>35</sup>.BAYRAK, s.30.

Takdiri delil sistemi kamu düzenine ait hukuk sahasında kullanılmaktadır. Devletin toplumun üstün menfaatlerini temsil etmesi nedeniyle fertlerle olan ilişkilerinde eşitlik söz konusu değildir. Devlete bu konuda sürekli öncelik tanınmıştır. Öte yandan fertler ile Devlet arasındaki ilişkilerin kanundan doğması, bu ilişkilerde kişinin serbest iradesine yer verilmemesi sonucu kamunun çıkarları olan olayları kişi saklamakta veya saptırmaktadır. Bu nedenle Devletin kamu menfaatlerini korumak için her olayın kendisine özgü gerçeğini ispatlamada kanuni delil sisteminin katı ve dar kalıplarından kurtularak takdiri delil sisteminden yararlanması zorunlu olmaktadır. Kamu hukuku sahasında bu sebeplerle takdiri delil sistemi geçerliliğini korumaktadır<sup>36</sup>.

#### g-) Delillerin ispat gücü

İspatlama bir mantık sorunudur. Bu demektir ki, ileri sürülen bir delilin güvenilir kabul edilebilmesi için bu delilin anlaşmazlık konusu olayın mantık yapısına ve dokusuna uygun bulunması gerekir. Delillerin ispat gücü, ait oldukları türe ve bağlı oldukları biçime göre değil, olaydaki mantık güçlerine göre ölçülür ve değerlendirilir<sup>37</sup>.

Bu konuda tartışmalı olan bir konu hukuka aykırı yollardan elde edilmiş olan delillerin ispat gücünün ne olacağı sorunudur. Medeni Usul Kanunu bu konuda herhangi bir hüküm içermemektedir. Yargıtay genellikle, delilin elde ediliş tarzını dikkate almaksızın değerlendirmeye tabi tutmaktadır<sup>38</sup>.

#### h-) Delillerin hiyerarşisi

Genellikle ve soyut olarak deliller ispatlama güçlerine göre şöyle sıralanırlar: Sözlü deliller (tanık beyanları), yazılı deliller ve resmi deliller (örneğin, noter senedi). Bu sıraya delillerin hiyerarşisi denir. Bu sıralamanın bir sonucu olarak ispatlama hukukunda şu kural belirmiştir: Delil olarak ileri sürülmüş bir belgenin tersi en azından aynı

<sup>36</sup>.ARMAĞAN, s.84.

<sup>37</sup>.BAYRAK, s.35.

<sup>38</sup>.ÜSTÜNDAĞ, s.547-548.



düzeydeki diğer bir belge ile iddia ve ispat olunabilir. Bu kuralın sonucu olarak, yazılı bir belgenin tersi tanıkla, noterce düzenlenmiş bir senedin tersi adi senetle ispatlanamaz. Ancak bu kural, belgeyi düzenleyenler, yani taraflar için doğru ve geçerlidir. Üçüncü kişiler bir belgenin gerçek dışı olduğunu hertürlü delille ispatlama yeteneğine sahiptirler. Aksi halde bir kimsenin ispatlama hakkı başkalarının iradesiyle sınırlandırılmış olur.

Delillerin hiyerarşisinde yukarıdaki sıra kural olmakla birlikte, bunların delil değeri, hakimin maddi mesele hakkında karar verirken ihtimalleri değerlendirmesinde anahtar kavram görevi görür<sup>39</sup>. Örneğin, senet sahte ise delil muteber değildir; güvenilir bir tanık, pek çok anlama gelen muğlak bir belgeden daha değerlidir; bir olay hakkındaki tanık beyanları çoğu zaman birbiri ile çelişiyorsa bunlardan ayrıntılı olanı tercih edilir.

#### 1-) Delil sözleşmeleri

Delil sözleşmesi, belli bir olayın veya hukuki işlemin belli bir delil ile ispat edileceği veya diğer deliller yanında o delille de ispat edilebileceği hakkında yapılan sözleşmedir<sup>40</sup>.

Delil sözleşmeleri ile delil gösterilmesi belli ispat araçlarına veya yalnız bir delil türüne dayandırılır.

Delil sözleşmesinin konusu her tür delil olabilir. Hukukumuzda delil sözleşmesinin geçerli olduğu, kanun hükmünde (H.U.M.K. md:287) belirtildiği gibi, Yargıtay içtihadı birleştirme kararı<sup>41</sup> ile de teyid edilmiştir.

Delil sözleşmeleri ile ispat güçleştirilebileceği gibi kolaylaştırılabilir de, yani delil sözleşmeleri ile deliller genişletilebileceği gibi daraltılabilir de.

İki tarafca belli delillerle kamılanması yazılı olarak kabul edilmiş bulunan veya

<sup>39</sup>.YILDIRIM, s.37.

<sup>40</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.326.

<sup>41</sup>.Y., 1.B.K., 18.3.1959 T., S.18/21.

yargılama sırasında o şekilde taraflar arasında karar verildiği ikrar olunan maddeler hakkında başka delil kabul edilmez<sup>42</sup>.

## 2- Karineler

### a-) Karine kavramı

Hukukda karine sözünden, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kural anlaşılır<sup>43</sup>. Kısaca karine, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya ulaşmaktır.

### b-) Karine türleri

Karineler, fiili karineler<sup>44</sup> ve kanuni karineler olarak ikiye ayrılır. Birde kendilerine karine denilmekle birlikte gerçekte karine olmayan bazı kanun hükümleri de vardır ki bunlara "sözde karineler" denir.

#### aa-) Fiili karineler

Bunlar, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için "hakim tarafından" çıkarılan sonuçlardır.

Fiili karine lehine olan taraf, o olayı ispat etmiş sayılırken, diğer tarafın da fiili karinenin aksini ispat yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, öz varlıklarında sürekli artışlar olan bir işletmenin normal olarak kar ettiği varsayılır. Böyle bir işletmenin, resmi defterlerinde sürekli olarak zarar ettiği görülüyorsa, mükellefin burada karinenin aksini ispat etme imkanı vardır<sup>45</sup>.

<sup>42</sup>.Y., 13.HD., 13.4.1989 T., E:1988/765, K:1989/2165 (Y.K.D., S.2, 1990, s.252).

<sup>43</sup>.UMAR-YILMAZ, s.165.

<sup>44</sup>.Doktrinde "beşeri karineler", "maddi karineler", "yaşam deneyi kuralları" olarak da adlandırılmaktadır.

<sup>45</sup>.Mithat SANCAR, "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması Ve İspat Yükü", Mali Hukuk Dergisi, S.24 (Kasım-Aralık 1989), s.57-58.

Bütün karineler bilinen gerçek ile aranılan gerçek arasındaki doğal ilişkilere dayandıklarına göre, hakimin kuvvetli, açık ve birbirini tutan karinelere iltifat etmesi gerekir. Eğer bilinen olaydan eşyanın tabiatı ve normal olarak düşünen herkese göre bilinmeyen olay çıkarılıyorsa karine kuvvetli demektir. Eğer eldeki olaydan çıkarılan olay doğrudan doğruya ve açıkça tayin olunabiliyorsa, yani birden çok ve yekdiğerine çelişik sonuçlar çıkmıyorsa karine açık demektir. Eğer karinelerin tümü müşterek veya ayrı ayrı kaynaklardan doğdukları halde hepsi birden ispatı gereken olayı ispatlayabiliyorsa karineler birbirini tutuyor demektir. Yani bu karinelerin birbirine uyması ve birinin diğeri ortadan kaldırmaması gerekir. Aksi halde hakimin aklını karıştırmaktan öteye bir işe yaramazlar<sup>46</sup>.

Fiili karineler konusunda sonuç olarak şunlar belirtilebilir: Kanunu bilmek yeterli değildir, kanunu uygulayabilmek için hakimin çok kuvvetli sağduyuya, mükemmel bir muhakemeye, yalnız mantık ile elde edilebilecek ve tecrübe ile olgunlaştırılacak olan bir ayırma ve ayırdetme gücüne sahip olması da gereklidir. Kanunun koymadığı karineler hakimin kavrayışına ve dikkatine terk edilmiştir. Hakim bu karineleri takdirde mutlak bir serbestiye sahiptir ve kanun, takdirleri hakkında hakimden hiç bir hesap sormaz.

#### bb-) Kanuni karineler

Bunlar belli bir olaydan belli olmayan bir olay için "kanun tarafından" çıkarılan sonuçlardır. Kanuni karineler ispat yüküne gerçek bir istisnadır, çünkü lehine karine olan taraf o olayı ispat etmekle yükümlü değildir<sup>47</sup>. Kanuni karine bir delil türü olmaktan çok delilden muafiyet aracıdır<sup>48</sup>. Kanuni karineler de ikiye ayrılır:

#### aaa-) Kesin kanuni karineler

Karşı taraf, kanun tarafından kabul edilen bu karinelerin aksini ispat edemez. Daha doğrusu, bu karinelerin aksinin ispatına izin verilmemiştir. Örneğin, tapu siciline kayıtlı olan bir durumun bilinmediği yolunda bir iddia ileri sürülemez; kiraya verilen mal ve haklarda, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisinin veya bedelsiz tahsis durumunun

<sup>46</sup>.YAVUZ, s.394-395.

<sup>47</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.260.

<sup>48</sup>.YAVUZ, s.393.

ispatlanması olanağı yoktur.

Bazı hallerde kanun koyucu maddi ve manevi bir prensibin sonucu olarak veya hukuk düzeninin ihtiyaçları için bazı ilişki ve olaylara muhakkak gözü ile bakmak ihtiyacını hissetmiştir. Onun içindir ki bu karineleri çürütmek için delil gösterilemez ve bu karineler kesin bir defî teşkil eder<sup>49</sup>. Ayrıca hakim aksi bir kanaate ulaşsa dahi kesin kanuni karinelerle bağlıdır.

Eğer kanun aksinin ispatına izin vermediği bir karine koymuş olursa, o zaman karine maddi hukuk kuralına eşit bir durum alır<sup>50</sup>.

#### bbb-) Adi kanuni karineler

Bunlar da kanun tarafından kabul edilmiş olmakla birlikte, aksi ispat edilebilen karinelerdir ve aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil ederler<sup>51</sup>. Gerçekten bazen delil gösterilmesi yönünden özel bir güçlük ve bazen de imkansızlık ile karşılaşılabilir. Kanun koyucu işte bu hallerde taraflardan birisini ispat yükünden muaf tutar ve karşı tarafı gerçeği ispata ve böylece karineyi çürütmeye mecbur kılar. İşte bu hallerde o; ya bir karşı delille karinenin kanuni şartlarının bile mevcut olmadığını ispat eder, bu takdirde karine ortadan kalkar ve tam ispat yükü gene davacıya çevrilir; yada karineyi düşürmek, çürütmek yoluna gider.

Örneğin, kurumlar vergisinde düzenlenmiş olan (md:16-17) örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin hükümler adi kanuni karine niteliğindedirler<sup>52</sup>.

#### cc-) Sözde karineler

Kanun yada doktrinde, kendilerine "karine" denilen kuralların hepsi teknik

<sup>49</sup>.YAVUZ, s.393.

<sup>50</sup>.YAVUZ, s.393.

<sup>51</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.260.

<sup>52</sup>.SANCAR, s.59.

anlamda karine değildir. Örnek olarak M.K. md:3'deki "iyiniyet karinesi" gösterilebilir, gerçekte bu kanun hükmü bir karine koymaz, çünkü böyle bir sonuç çıkarılmasına elverişli herhangi bir başka olay bilinmese de, belli durumlarda subjektif iyiniyetin varlığı, bu hüküm gereğince kabul edilmektedir. Gene M.K. md:28/2'deki "aynı anda ölüm karinesi" de teknik anlamda bir karine değildir, çünkü anılan hükme göre, ölümlerin sırası saptanamazsa, başka bir olayın bilinmesine gerek bulunmaksızın, ölümlerin aynı anda olduğu kabul edilecektir.

Bu anlatılanlara göre sözde karineler şöyle tanımlanabilir: "Kanunun böyle bir sonuç çıkarılmasına elverişli bir başka olayın varlığına dahi gerek olmadan, o olayın varlığını asıl olarak kabul ettiğini belirten kurallardır<sup>53</sup>". Sözde karineler, o olayın varlığı hakkında tesbit gereğini ve bunun sonucu olarak da ispat yükünü ortadan kaldırırlar, dolayısıyla o olayın yokluğunu ispat için delil gösterme yükü karşı tarafa geçmiş olur.

## II- VERGİ HUKUKUNDA İSPATLAMANIN ÖNEMİ

Vergi uygulamasının en güç kesimi vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Bir ülkede soyut olarak vergi kanunları ne kadar tam ve eksiksiz olursa olsunlar eğer o ülkede vergiyi doğuran olay gereğince kavranamıyorsa bu mükemmel kanunların hiçbir uygulama değeri olmaz. İşte ispatlamanın önemi de buradan gelmektedir<sup>54</sup>.

Bundan başka, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığın vergi yargısına intikali halinde mükellef açısından uyuşmazlığın aleyhde sonuçlanmasının maliyeti büyüdüğü için ispatlamanın önemi daha da büyümüştür. V.U.K.nun 112 nci maddesinde 1985 yılında 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu, vergi uyuşmazlıklarında haksız çıkan mükelleflerin, uyuşmazlık konusu olan kısımdan, kesinleşen ve ödenmemiş olan vergi aslı miktarı üzerinden uyuşmazlığın çözümünde geçen süreler için gecikme faizi ödemeleri öngörülmüştür. Şöyle ki:

Kural olarak, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların

<sup>53</sup>UMAR-YILMAZ, s.173.

<sup>54</sup>BAYRAK, s.29.

zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İ.Y.U.K. md:27/8), ancak tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanların, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda;

a-Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

b-Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliği tarihine kadar,

geçen süreler için gecikme faizi uygulanmaktadır (V.U.K. md:112).

Tarhiyat dava konusu yapılmışsa, V.U.K. 112 nci maddesinin 3 numaralı bendinin (b) fıkrasında gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin sonu, yargı organı kararının tebliği tarihine bağlanmıştır. Maddede geçen yargı organı ifadesinden Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay kararlarının anlaşılması gerekir. Vergi sistemimizde, yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıklarda, vergi ve buna bağlı cezalar, vergi mahkemesi kararıyla kısmen veya tamamen onanmış ise bu karar üzerine tahakkuk etmekte, dolayısıyla da vergi ve ceza tahsil edilebilir safhaya gelmiş olmaktadır. Bir üst yargı merciinde dava açılması, üst yargı mercii tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş olması hali hariç, vergi ve cezanın tahsilini durdurmamaktadır.

Bu itibarla, vergi mahkemesi kararına karşı bir üst yargı merciinde dava açılmış olması halinde yine onanan miktarlara göre hesaplanan vergi ve cezalar ile birlikte gecikme faizinin tahsili yoluna gidilecektir. Ancak, üst yargı merciinde dava açılması yanında yürütmenin durdurulması istenilmiş ve yürütmenin de durdurulmasına karar verilmişse bu takdirde vergi mahkemesi kararının sonuçları durmuş bulunmaktadır. Dolayısıyla tahsil işlemleri de yürütmenin durdurulduğu süreler kadar otomatikman durmuş olacağından bu safhada vergi ve cezalar ile gecikme faizinin tahsili yönünde herhangi bir işlem yapılması kanunen mümkün değildir.

Safhaları yukarıda açıklandığı şekilde cereyan eden ihtilafta;

a- Yürütmeyi durdurma sürelerinin sona ermesine rağmen üst yargı organınca ihtilaf hakkında karar verilmediği takdirde, daha önce verilmiş bulunan vergi mahkemesi kararı uygulanarak bu karar üzerine belirlenmiş olan vergi ve ceza ile birlikte gecikme faizinin tahsil işlemlerine devam olunacaktır. Diğer taraftan, yürütmenin durdurulması sebebiyle tahsilinde gecikilmiş olan vergiye yürütmenin durdurulmasında geçen süreler için ayrıca faiz hesaplanacaktır.

b- Üst yargı organınca görüşülecek olan ihtilaf, ilk yürütmeyi durdurma veya yeniden verilecek yürütmeyi durdurma süreleri içerisinde yine mükellef aleyhine karara bağlanmışsa, bu durumda verginin kesinleşen miktarı üzerinden tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin, normal vade tarihinden üst yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır.

Mükellefler tarafından vergi mahkemesinde açılmış olan davanın, vergi dairesi aleyhine karara bağlanması ve ihtilaf idarece bir üst yargı organında sürdürülerek vergi mahkemesi kararının bozulması ve tarhiyatın tamamen veya kısmen onanmış bulunması halinde ise verginin kesinleşen miktarı üzerinden, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin normal vade tarihinden, üst yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır.

Bunlara karşılık, mükelleflerce uyuşmazlık konusu yapılan verginin, davanın devamı sırasında tamamen ödenmesi halinde gecikme faizi verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanacak, ödendiği tarihten sonra yargı merciinde geçen süre için ayrıca faiz hesaplanması ve talep edilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, vergi kısmen ödendiği takdirde ödenen miktar için normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar, ödenmeyen miktar için ise normal vade tarihinden, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için faiz hesaplanacağı tabiidir<sup>55</sup>.

Gecikme faizi ödemeleri nedeniyle, mükellefin yargı önünde kendisini iyi savunması, buna karşılık idarenin iddiasında haklı bulunması adaletin gerçekleşmesi bakımından zorunlu hale gelmektedir<sup>56</sup>.

<sup>55</sup>. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra no:172 (R.G. 26 Şubat 1986 T., S.19031, s.5-8); ayrıca gecikme faizi ile ilgili olarak bkz. KANETİ. "...yetkilerin değerlendirilmesi", s.98.

### III- VERGİ HUKUKU'NDAKİ İSPAT KURALLARININ DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ İSPAT KURALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Özel Hukukta, taraflar özgür iradeli ve eşit haklı kişilerdir. Kendi haklarını korumasını bilirler, aleyhlerine olan sözleşmeleri düzenlemezler. Bu nedenle özel hukukta kanunca belirli delil düzeni geçerlidir. Dolayısıyla hukuk muhakeme usulü, sadece özel çıkarlar gözönüne alınarak bunların korunması ve savunmasının Devletce taraflara bırakıldığı bir muhakeme usulüdür<sup>57</sup>.

Ceza muhakeme usulü ise, maddi ceza hukukunun prensiplerini bozanlara karşı uygulanacak cezanın belirlenmesi ve haksız mahkumiyetlere yol açılmaması için Devlet tarafından meydana getirilen hukuk usulüdür. Ceza muhakemesi, kamu düzenine karşı onu ihlale yönelik olmak üzere girişilmiş olan hareketin kefareatine hizmet etmektedir<sup>58</sup>. Ceza hukukunda, kamu hukukunun bir dalı olması dolayısıyla, takdiri delil düzeni geçerlidir.

Vergi hukuku da kamu hukukunun bir dalıdır. Bu alanda da Devlet ile fert arasındaki ilişkilerde egemen olan Devlet'tir. Vergi idaresi vergilendirme ile ilgili olaylarda mükellefin talep ve iradesine bağlı olmaksızın kamunun menfaatlerini korumak ve gözetmek zorundadır. Bu nedenle de vergiyi doğuran olayın tam olarak kavranması gerekir. Vergiyi doğuran olayın tam olarak kavranabilmesi ve vergiyi doğuran olay ile vergilendirmenin ekonomik ve sosyal olaylara uygunluğunun sağlanması ise serbest delil düzeni ile mümkündür. Dolayısıyla, vergi yargılama usulünde de delil serbestisi geçerlidir.

Her ne kadar ceza hukuku da vergi hukuku gibi kamu hukukunun bir dalı ise de, ceza yargılama usulü, idari yargılama usulünden oldukça farklıdır. Ancak ispat ve delil düzeni açısından özel hukuka nazaran ceza ve vergi hukukunun birbirine daha çok benzediği söylenebilir.

<sup>56</sup>.Veysi SEVİĞ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", *Vergi Dünyası*, S.59 (Temmuz 1986), s.63.

<sup>57</sup>.M. Erdoğan ÖCAL, "Vergi Hukukumuzda İspat Ve Delil Sistemi", *Vergi Sorunları*, S.III, 1983, s.71.

<sup>58</sup>.ÜSTÜNDAĞ, s.26.



İspatlama esasları arasında temelde bir ayrılık düşünülemezse de, her hukuk kolunun kendine göre özellikleri bulunduğu ve bu özelliklerin ispatlama sorununa etkileri olacağı doğaldır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA İSPAT VE İSPAT YÜKÜ

#### I- TARİHSEL GELİŞİM

##### A) GENEL OLARAK

Türk vergi uygulamasında ispat konusu, önce Vergi Usul Kanunu'nun 3, 29, 30 ve 134 ncü maddelerindeki kurallar, daha sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki kurallar ve bu kanunun göndermesiyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki kurallar çerçevesinde incelenecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda ispat ile ilgili kurallar 1980 yılı sonlarında önemli bir değişiklik görmüştür. İdari Yargılama Usulü Kanunu ise 1982 yılında çıkartılmıştır. Bu nedenle ispat ve delil sistemimizin tarihsel gelişimi incelenirken 1980 yılı öncesi, 1980 yılında yapılan değişiklik, 1982 yılında İ.Y.U.K.'nun çıkartılması aşamaları ve bugün kullanılan sistemimiz sırasıyla ele alınacaktır.

## B) 1980 YILI ÖNCESİ

1980 yılından önce vergi mevzuatımızda ispata ilişkin herhangi bir genel hüküm yer almamaktaydı, başka bir deyişle V.U.K. md:3'de bugün bulunan kural yoktu. V.U.K. 29, 30 ve 134 ncü maddeleri ise özet olarak şöyle idi:

V.U.K.'nun 29 uncu maddesinde ikmalen tarhiyatın maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanacağı yazılı idi. V.U.K.'nun 30 uncu maddesinde de re'sen tarhiyatın takdir komisyonlarında yapılacağı ve re'sen tarhiyat karineleri yer alıyordu<sup>59</sup>. Yani 29 ve 30 ncu maddelerde "maddi delil" deyimini yer alıyordu. Bu maddi delil kavramı, sınırlı nitelikte olup nelerin maddi delil olarak ispatlama aracı olarak kullanılabileceği açık değildi<sup>60</sup>. Kanunda maddi delil deyiminin açıklanmamış olmasına karşın uygulamada, yargı organlarının içtihatları ile mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin maddi delil sayılmasının yanında bizzat kendilerinin veya ikili ilişkide buldukları kişilerin, örneğin alıcı veya satıcıların, ikrar ve ifadelerini içeren tutanaklar da maddi delil sayılmıştır<sup>61</sup>. Örneğin, mükellefle aralarında uyuşmazlık bulunmayan daire alıcı ifadelerinin delil olarak kullanılabileceği hakkındaki bir Danıştay kararı şöyledir: "...213 sayılı V.U.K. nun 29 ncu maddesinde maddi delillerin neler olduğu belirtilmemiştir. Maddede sözü geçen maddi delili, matrahın açık ve seçik saptanmasına olanak sağlayan defter kayıtları gibi yazılı belgeler veya güvenilir taraf ifadeleri olarak anlamak gerekir. Şu veya bu şekilde verdiği veya vereceği ifadede bir çıkarı bulunmayan ve vergiyi doğuran olayda taraf olan kişilerin yazılı veya sözlü açıklamalarının güvenilir delil olarak kabul edilmesi suretiyle ikmalen tarhiyat yapılabilir. Olayda, inceleme elemanınca daire satışlarıyla ilgili olarak ifadesine başvuru olan yirmi iki daire alıcısının altısının daire alış bedelleri hakkında beyan ettikleri meblağlar, ödevlinin defter kayıtlarındaki satış bedellerine göre önemli sayılacak derecede farklı olduğu anlaşıldığından bu ifadelerin maddi delil sayılması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu satışlar noter senedine veya faturaya dayanmadığı gibi, bu kadar kişinin mükellefe zarar vermek amacıyla aynı doğrultuda ifade verdikleri de düşünülmemeyeceğinden bu ifadelerin doğru ve gerçek olduğunda kuşku bulunmamaktadır<sup>62</sup>."63.

<sup>59</sup>.ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", s.58.

<sup>60</sup>.ARMAĞAN, s.82.

<sup>61</sup>.TAŞDEMİR, s.69.

<sup>62</sup>.Dan. 4.D., 23.2.1979 T, E:1978/1693, K:1979/460. (Ekrem İSPİR-Tahsin YAĞMURLU-Yılmaz

İçtihat şeklini alan Danıştay kararları ile maddi delil deyiminin ifade ettiği anlamın boyutlarının büyümüş olmasına rağmen konu ile ilgili anlaşmazlıklar bitmemiştir<sup>64</sup>.

V.U.K.'nun 134 ncü maddesinde ise vergi incelemelerinin amacının "defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olduğu" öngörülmekteydi. Böylece, vergi incelemelerinde biçimsel sınırlamalar söz konusu idi; incelemelerde beyan edilen verginin doğruluğunu saptamak için defter, hesap ve kayıtlara bağlı kalma durumu vardı. Başka bir deyişle, daha çok özel hukukda uygulanmakta olan kanuni delil sistemi geçerliydi. Ancak bu kuralın yürürlükte olduğu dönemde yargı organlarının bir çok kararı uygulamada serbest delil sistemine öncülük etmiştir. Fakat, yargı organlarının kararları bu aşamada V.U.K. md:30'un 4 ncü bendinde yer alan "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa" hükmüne dayanmıştır. Öyle ki md:30/bent 4'e dayanan bu kararlarda ikrar tutanaklarından, randıman incelemelerine ve giderek piyasa koşullarına kadar uzanan birçok re'sen takdir nedeni yer almıştır. Örneğin Danıştay bir kararı<sup>65</sup> ile "mükellef defter ve belgelerinin piyasa koşullarına uymaması defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını göstermez" şeklindeki Temyiz Komisyonu kararını bozmuş, aksine olayda re'sen takdir nedeninin varlığını kabul etmiştir. Bu durum, gerek inceleme elemanlarının, gerekse Danıştay'ın serbest delil sistemini ve bu arada ekonomik delil anlayışını öteden beri benimsediklerini ve bu kavramları kanun metnine dahil edilmeden önce vergi hukukumuzda soktuklarını göstermektedir. Ancak şu gerçek de vurgulanmalıdır ki, Danıştay ve inceleme elemanlarının serbest delil kavramını vergi uygulamalarına sokmuş olmaları, vergi hukukunun mantığından doğmuştur<sup>66</sup>.

ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, En son Kararlar -1985-, Ankara, 1985, s.110-111).

<sup>63</sup>.Alıcı ifadeleri ile ilgili bir diğer Danıştay kararı şöyledir: "Mükellefle ilişkide bulunan, başka bir ifadeyle bizzat olayın içinde olan ve hep birden mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi zorunlu bulunmaktadır (Dan. 4.D., 14.5.1980 T., E:1979/3238, K:1980/1690, İSPİR-YAĞMURLU -ÖZBALCI, s.262).

<sup>64</sup>.TAŞDEMİR, s.70.

<sup>65</sup>.Dan. 4.D., 19.6.1978 T., E:1976/3139, K:1978/2218 (TAŞDEMİR, s.71).

Sonuç olarak şunlar söylenebilir: 213 sayılı V.U.K.'nda ispat ve delil sistemi ile ilgili özel bir hüküm olmamakla beraber, vergilemedeki ispatlamanın biçimsel ve şekli delillerle sınırlandırılmayacağı, serbest delil sisteminin geçerli olduğu esas itibariyle kabul edilmekteydi. Gene önceki dönemlerle ilgili Danıştay kararlarında, ekonomik delil sisteminin esas alındığı örnekleri bulmak da mümkündür. Büyük tutardaki paraların faizsiz olarak verilemeyeceği; aksi özel şekilde ispat edilmedikçe, vekalet hizmetinin ücretsiz yapılmış olduğu iddialarının geçerli olmayacağı hususundaki kararlar bunlara örnek verilebilir. Bunlar ekonomik icaplara göre yapılmış değerlendirmeleri ifade eder<sup>67</sup>. Ancak 1980 yılı öncesinde geçerli olan delil sistemi kural olarak maddi delil esasına dayalı kanuni delil sistemidir.

### C) 1980 YILINDA VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

30 Aralık 1980 tarihinde 2365 sayılı kanunla V.U.K.'nda yapılan değişiklikle, ispat ve delil hakkında kurallar öngörülmuş bulunmaktadır. Bu kurallar, ekonomik ve sosyal yönden karmaşık olan vergilendirme ile ilgili olaylarda vergi kanunlarında hakkında açık bir hüküm bulunmaması hallerinde vergi idaresine yorumlama yetkisi yanısıra, vergiyi doğuran olayların sebep ve sonuç bağlarını tesbitte her türlü delil ile ispat imkanı ve ekonomik açıdan değerlendirme imkanı vermektedir.

Getirilen yenilikler esas itibariyle üç ana fikir üzerinde toplanmıştır: Birincisi, 213 sayılı V.U.K.'nun 29 ve 30 uncu maddelerinde yer alan "maddi delil" deyiminin kaldırılması; ikincisi, vergi kaçırma olayı karşısında inceleme elemanlarının ispat olanaklarını genişleten serbest delil sisteminin getirilmesi; üçüncüsü ve en önemlisi ise, 213 sayılı V.U.K.'nun 3 üncü maddesinin "vergi kanunu tabiri" olan başlığının "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" şeklinde değiştirilerek, vergi hukukunda ispat ve ispat yükü konularının düzenlenmesidir. Bu yeni düzenlemeler aşağıda daha ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

<sup>66</sup>.TAŞDEMİR, s.71.

<sup>67</sup>.Yılmaz ÖZBALCI, V.U.K. Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1985, s.5.

## D) İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NUN ÇIKARTILMASI

Vergi ve İdare mahkemelerinin kuruluşundan önce vergi uyuşmazlıklarını düzenleyen hükümler sadece V.U.K.'nda yer almakta, bu konuda da ispat, ispat yükü ve delil sistemi hakkında herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu nedenle itiraz ve temyiz komisyonlarının önlerine gelen ihtilaflar, genel hukuk kuralları ve uyulması konusunda bir zorunluluk olmamakla birlikte H.U.M.K. hükümlerinden yada içtihatlardan yararlanılmak suretiyle çözümlenmeye çalışılırken, çok geniş yorum sahası içerisinde objektif olmayan kararlar çıkmasına yol açılmıştır<sup>68</sup>.

Sonuçta, idari yargıyı düzenleyen bir usul kanununa olan ihtiyacı gözönünde bulunduran kanun koyucu, idare ve vergi mahkemelerinin kuruluşundan sonra 6.1.1982 tarihinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nu kabul ederek 20.1.1982 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Bu kanun V.U.K.'nun vergi ihtilafları ile ilgili 379 ile 411 inci maddelerini kaldırmış, kimi maddeleri ile kaldırılan maddelerin yerini almıştır. Böylece, vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davaların çözümü ile ilgili idari yargı yerlerinde idari yargılama usulü uygulanmaktadır. Bu yargılama usulünün özelliği ise şöyle sıralanabilir: Yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (İ.Y.U.K. md:1); dava dilekçeleri tebligata çıkartılmadan önce kanunda belirtilen noktalardan ilk incelemeye tabi tutulur; yargılamanın idaresi taraflara değil, mahkemeye aittir<sup>69</sup>. İ.Y.U.K.'nda hüküm bulunmayan hususlarda, "bilirkişi, keşif, delillerin tesbiti" hallerinde H.U.M.K. hükümleri uygulanır, İ.Y.U.K. ve H.U.M.K. hükümleri saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde V.U.K.'nun ilgili hükümleri uygulanır (İ.Y.U.K. md:31). İ.Y.U.K. md:31 hükmünden de anlaşılacağı üzere, İ.Y.U.K. ve bu kanunun atıf yaptığı H.U.M.K. hükümlerinde, vergi hukukunda ispat, ispat yükü ve deliller konularında bir düzenleme bulunmadığından bu konularda kaçınılmaz olarak V.U.K. hükümlerinin uygulanacağı kesindir. Ancak, keşif, bilirkişi gibi delillerin toplanması ve gösterilmesinde ise H.U.M.K.'ndaki esaslar geçerlidir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay "delil ve vesika mahiyetinde evrak üzerindeki imzaların sahiplerince inkar edilmesi halinde bu imzaların doğruluğunu sağlamak için nasıl bir usul takip edileceği Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 308 ve 309 uncu maddelerinde gösterilmiş olup, Vergi Usul Kanunu'nda bu

<sup>68</sup>.M.Erdoğan ÖCAL, s.71.

<sup>69</sup>.Turgut CANDAN, "Türk Vergi Yargısı", Maliye Postası, 15.7.1987, S.165, s.52-53.

hususla dair özel bir usul gösterilmiş olmadığına göre bu gibi ihtilaflarda H.U.M.K. hükümlerinin uygulanması gerekir<sup>70</sup>" şeklinde karar vermiştir.

Sonuç olarak, öteden beri vergi ihtilaflarında uygulanacak usul, özellikle ispat yükü ve deliller konularında var olan tereddütler, 2577 sayılı İ.Y.U.K.'nun yürürlüğe girmesinden sonra ortadan kalkmıştır.

### E) BUGÜN VERGİ HUKUKUMUZDA KULLANILAN İSPAT VE DELİL SİSTEMİ İLE BU SİSTEMİN GETİRİLMESİNİN GEREKÇESİ

Vergi usul Kanunu'nda 1980 yılında yapılan değişiklik ile 3 üncü maddenin "B" bendinde ispat konusu düzenlenmiştir ve bu bent üç fıkradan oluşmaktadır. Bu maddenin "B" bendinin metni şöyledir: "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

"Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

"İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir".

Bu maddenin birinci fıkrası vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme konusuna ilişkin hüküm getirmektedir, bu fıkraya göre maddi olay ekonomik niteliğine göre irdelenecektir, dolayısıyla olayın gerçek mahiyetinin esas tutulmasını öngören birinci fıkra hükmü aslında ispata değil yoruma ilişkindir<sup>71</sup>. Doktrindeki diğer bir görüşe göre ise bu hüküm hukuk mantığı açısından bir "malumun ilamı"dır, tüm hukuk uyuşmazlıklarında olguların gerçek mahiyeti esastır; yeter ki kanıtlanınsın. Ancak bir olgunun ne zaman kanıtlanmış sayılacağı "ispat" konusudur<sup>72</sup>. Yeni olan bugünkü sistemde mükellefin beyanının veya vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin iktisadi,

<sup>70</sup>.Dan. 4.D., 13.12.1961 T., E:1960/4394, K:1961/3823 (DKD, S.85-86, s.117).

<sup>71</sup>.ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.243.

<sup>72</sup>.Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi Dersleri, İstanbul 1982, s.341.

teknik ve ticari icaplara uyması veya normal ve mutad olması icap edecektir. Örneğin, 10 milyon sermaye ile kurulup, yıllarca zarar veya çok düşük karlar beyan eden bir mükellef, defter kayıtları ve belgeleri şeklen çok mükemmel de olsa, bunun nedenini ayrıca ispat etmek durumundadır. Aksi halde, vergi idaresi bu ölçüdeki bir sermaye ile zarar edilemeyeceği gerekçesi ile ilave tarhiyat yapabilecektir. Bu konuda mükellefin defter ve belgeleri ile bağlı kalmayacağı gibi, ek deliller arayıp bulma zorunluluğu da olmayacaktır. Bu hallerde ilave vergi re'sen tarhedilecektir. Bunu sağlamak için, re'sen tarhiyat nedenlerinin sayıldığı V.U.K. md:30'a 6 nolu yeni bent hükmü eklenmiş ve "tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması" takdir nedenleri arasına dahil edilmiştir<sup>73</sup>. Dolayısıyla vergilendirmede önemli olan, vergiyi doğuran olayı ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek yüzünü kavrayabilmektir. Bu anlayışın en önemli sonuçlarından biri, vergi kanununun dolanılması amacıyla başvuru "peçeleme" veya "perdeleme" işlemlerini, iktisadi sonuç göz önünde tutularak, seçilen yapay ve olağan dışı hukuksal yapıya bakmaksızın, vergi idaresinin vergilendirme yoluna gidilebilmesidir<sup>74</sup>.

V.U.K. md:3'ün "B" bendinin birinci fıkrasındaki hükmün amacı, gerek ihtilafların çözümünde gerekse vergi uygulamalarında herşeyden önce olayın gösterildiği biçimde değil, gerçek yüzüyle kavranması ve buna göre işlem yapılarak vergi adaletinin ve güvenliğinin sağlanmasıdır<sup>75</sup>. Bu amaca uygun bir değişiklik V.U.K. md:134'de yapılmıştır. Maddede yapılan değişiklikle "vergi incelemelerinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbiti ve sağlanması" olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemelerinin, sadece defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak değil, onu da içine alan ama ötesine geçerek vergi alacağının gerçek mahiyetinin esas alınmasının bir sonucu olarak, ödenmesi gereken verginin de gerçek miktarını saptamaya yönelik, araştırma tesbit eylemi olduğu ifade olunmuştur. Danıştay bir kararında "sadece piyasa koşulları gözönünde tutularak, defter ve belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesine yeterli olmadığından bahisle re'sen takdire gidilemeyeceğini" kabul etmiştir<sup>76</sup>. Böylece, sadece

<sup>73</sup>.ÖZBALCI, "...Yorum ve Açıklamalar", s.6.

<sup>74</sup>.Selim KANETİ, "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", *İktisat ve Maliye*, Cilt:XXXIII, S.3 (Haziran 1986), s.96.

<sup>75</sup>.Selami ŞENGÜL, "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Delil ve Yorum Konusu", *Maliye Dergisi*, S.51, (Mayıs,Haziran 1981), s.119.

<sup>76</sup>.Dan. 4.D., 20.12.1982 T., E:1982/4280, K:1982/4648 (İSPIR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.104-105).



vergiyi doğuran olayın değil, bu olayı hazırlayan muamelelerin de gerçek mahiyetinin esas alınacağı öngörüldüğü halde V.U.K. md:127'de bu hükme paralel herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. V.U.K.'nun 127 nci maddesinde yoklama ile ulaşılmak istenen amaç şu şekilde tanımlanmıştır: "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmektir". Mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular ifadesi aynı zamanda vergiyi doğuran olaya ilişkin muameleler de demektir. Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olaya ilişkin muameleler, mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları içerir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tesbitinde gerçek durumun esas alınacağı öngörülürken, yoklamanın eskiden kalma bir alışkanlıkla, kanunca belirli delillerle, yani maddi kayıt, belge ve olaylarla sınırlı kalması, yapılması gereken bir değişikliğin yapılmadığını göstermektedir. Bu haliyle yoklama, vergiyi doğuran olay yada hukuki durumun oluşması ile ilgili maddi olayların tesbitinden öteye geçemeyecektir. Ayrıca yoklamaya yetkili olanlar arasında da bir farklılık yaratılmış olmaktadır. Yoklama memurları, sadece maddi olayları tesbit etmekle yetinecek, ama inceleme elemanları gerçek durumun tesbitine de yöneleceklerdir<sup>77</sup>. Başka bir deyişle yoklama memurları sadece mevcut durumun ne olduğunu tesbit edecekler, inceleme elemanları ise mevcut durumun gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı hakkında araştırma da yapacaklardır. Danıştay kararları da bu doğrultudadır. Örneğin Danıştay'ın bir kararı şöyledir: "...213 sayılı V.U.K.'nun 2365 sayılı kanunla değişik 127 nci maddesinde, yoklamadan maksadın mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmek olduğu belirtilmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırıp tesbit, ancak kanununun 134 üncü maddesi uyarınca bir vergi incelemesi yapılmak suretiyle sağlanabilir<sup>78</sup>".

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin "B" bendinin ikinci fıkrası, maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. Buna göre maddi olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Görüldüğü gibi fıkra hükmü ilke olarak "delil serbestisi" esaslarını benimsemiş bulunmaktadır<sup>79</sup>. Örneğin, Danıştay, mükellef ile sürekli iş ilişkisi olan bir üçüncü kişide ele geçirilen "müsvette el defterindeki" kayıtların mükellefin faturasız alım satımlar yaptığıının delili sayılabileceğini kabul etmiştir<sup>80</sup>.

<sup>77</sup>.ŞENGÜL, "...Delil ve Yorum Konusu", s.119-120.

<sup>78</sup>.Dan. 4.D., 23.1.1985 T., E:1984/893, K: 1985/244 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.236).

<sup>79</sup>.ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.243.

<sup>80</sup>.Dan. 4.D., 26.5.1970 T., E:1970/3266, K:1970/3060 (DD, S.3, s.247-248).

Delil serbestliği ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması zorunluluğunun sonucu olarak benimsenmiştir<sup>81</sup>. Delil serbestliği ilkesinin kabulünün mükellef aleyhine olacağı yolunda görüşler olduğu gibi<sup>82</sup> aksi görüşü savunanlar da vardır<sup>83</sup>. Birinci görüşe göre, mkelef, beyanname, defter ve belge düzenine uymak ve vergi kanunlarıyla uyum içinde hareket ettiğini, bu düzenlerin çerçevesinde ispatlamak devi altındadır. Vergi idaresi ise beyanname, defter ve belge düzeninin öngördüğü biçimsel delillerle ortaya koyulan durumun, maddesel gerçeğe uymadığını hertürlü delille ortaya koyabilecek; biçim kurallarına uyulması, vergi idaresinin gerçek özü ortaya koyarak vergilendirme yoluna gitmesini engellemeyecektir. Aksi görüşte olanlara göre ise, delil serbestisi ilkesi idare için olduğu kadar mükellefler bakımından da geçerlidir, bu nedenle işlemin haksızlığını ispat açısından bir bakıma mükelleflerin de daha geniş olanaklara kavuştuğu söylenebilir. Kuşkusuz bu konuda asıl etkili unsur, vergi yargısında delillerin hukuki değerlendirmesini yapacak olan vergi mahkemesidir.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti sözünden, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymasını yada olayın özelliğine göre, normal ve mutad olmasını anlamak gerekir ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan yada olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği gibi, olayla ilgisinin tabii ve açık olması koşuluyla tanık ifadesi ile de ispatlanabilecektir. Ancak tanık ifadesinin, vergiyi doğuran olay ile ilgisi doğrudan doğruya olmalı, yani ifade ile vergiyi doğuran olay arasındaki bağlantı tabii ve açık olmalıdır. Böyle olduğu takdirde tanık ifadesi ispat aracı, yani delil olacaktır. Örneğin Danıştay, mükellefin veyaleti altındaki oğlunun ve bir kez muamelede bulunduğu müşterisinin beyanlarının delil olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir<sup>84</sup>. Rastlantısal bir ilişki tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için yeterli değerdir, örneğin bir vergi mükellefinin yaptığı satışlarda kayıt dışı para almış olduğu yolundaki bir iddia, o kimseden mal almış birçok kimsenin birbirlerini doğrulayan ve samimiyeti konusunda

<sup>81</sup> KANETİ, "...Yetkilerin Değerlendirilmesi", s.96.

<sup>82</sup> Bkz. Selim KANETİ, Vergi Hukuku, 2.Bası, İstanbul 1989, s.59; ÖZBALCI, ...Yorum ve Açıklamalar, s.5.

<sup>83</sup> Bkz. ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.247; BULUTOĞLU, s.342.

<sup>84</sup> Dan. 4.D., 21.3.1985 T., E:1984/2054, K:1985/876 (ISPIR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.7).

özel bir şüphe bulunmayan ifadeleriyle ispatlanabilir. Böylece tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması, tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesi için yeterlidir<sup>85</sup>.

Bu durumda "her türlü delil" kavramı kapsamına; defter, belge, kayıt, beyanname, kanuni ölçü ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini ortaya koyan, fakat yemin ile tanık ifadesi dışında kalan her türlü ispat araçları girmektedir<sup>86</sup>. Bu anlatılanlardan, belge düzeni, yemin, tanık ifadeleri ve adli yargı yerlerince maddi olayların tesbitine ilişkin olarak verilen kararların, delil serbestliği ilkesinin istisnaları olduğu sonucu çıkartılabilir<sup>87</sup>.

V.U.K.'nun 3 üncü maddesinin "B" bendinin üçüncü fıkrası ise, ispat yükünü düzenlemektedir. İspat yükü konusu aşağıda ayrı bir başlık altında incelenecektir<sup>88</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü madde hükmünün gerekçesi ispatlama için özetle şöyle demektedir; "Delil sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir. Verginin bağlı olduğu olayın saptanması Vergi usul Kanunu'nda yer alır. Olayın gerçekliğinin ispatlanması gerekir. Kimi mükellefler, kanunların açık ve hoşgörülü olanaklarından yararlanırlar, vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Şimdiki kanunlarımızda ispatlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü saptanamamaktadır. Vergi yönetimi ve vergi yargısı, konuyu kavramakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa ispatlamada her türlü delil serbestce kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmelidir. Batı ülkelerinde serbest delil sistemi vardır. Vergi Usul Kanunumuza serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. Bu amaç için vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi kanunda yer almıştır. Uygulamada, olay gösterildiği şekilde değil, gerçek yönü ile ele alınacak, buna göre işlem yapılacaktır. Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve

<sup>85</sup>.Tanık konusu ile ilgili olarak bkz. III. Bölüm, IV/B-3.

<sup>86</sup>.ŞENGÜL, "...Delil ve Yorum Konusu", s.122.

<sup>87</sup>.KANETİ, S.59.

<sup>88</sup>.İspat yükü konusunda bkz. II. Bölüm, IV.

biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle saptanan fark ikmalen tarha, bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re'sen tarha konu olacaktır. İspatlamada, tanık beyanı kısıtlı kullanılacaktır". Gerekçede ispat yükü için de özetle şunlar yazılıdır: "Genel hukukun, taraflardan herbirinin iddiasının ispatlamak kuralı pratik değildir. Söz konusu kural, vergi uygulamasının gereklerine uydurularak düzenlenmiştir. Normal ve mutad durumun aksini mükellef ispatlayacaktır<sup>89</sup>".

Gerekçe, batının vergi kanunlarında konumları ayrı olan, yorum ve ispatlama kurallarını bir yerde, birlikte ele alarak karışıklığa düşmüştür. Bu karışıklık, vergi doktrininin yoruma ilişkin görüşlerinin, gerekçede ispata ilişkin görüşler olarak yazılmasına kadar varmıştır. Ayrıca kanun kuralı ile gerekçe çelişiyor gibidir. Gerekçe, karşılaştırmalı hukuka ve vergi hukukunun temel ilkelerine uymamaktadır. Kanun kuralı, ancak iyiniyetli bir yorumla, karşılaştırmalı hukuka ve söz konusu ilkelere uymaktadır<sup>90</sup>.

Sonuç olarak, getirilen yeni hükümlerle serbest delil sistemi ve ekonomik delil ve ispat anlayışı kanun hükmüne bağlanmıştır. Bu sistem, katı maddi delil sistemine sıkışıp kalan uygulamaya olumlu bir yön verecek ve kamunun menfaatlerini korumakla görevli vergi idaresine görevini yerine getirmede kolaylık sağlayacaktır<sup>91</sup>. Ayrıca delil serbestliğinin açıkça belirtilmiş olması, bugün vergi yargısında şekli delil anlayışının tekrar başlatılması ihtimalini önlemek bakımından da faydalı olmuştur<sup>92</sup>.

## II- VERGİ YARGISINDA İSPATLAMA AÇISINDAN HAKİMİN YETKİSİ

### A) GENEL OLARAK

Hükme varılması için maddi olayların yargılamaya gelmiş olması yetmez, hukuk normunu karşılayacak bu olayların ispat edilmiş veya ispatına gerek kalmamış olması

<sup>89</sup>.Salih ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", Reşat Kaynar'a Armağan, İTİA, İstanbul 1981, s.183-184.

<sup>90</sup>.ŞANVER, "...Yorum ve Kanıtlama", s.185.

<sup>91</sup>.ARMAĞAN, s.85.

<sup>92</sup>.BULUTOĞLU, s.343.

gerekir (H.U.M.K. md:238).

Buna göre bu olayların ispatlanmaları açısından delillerin de yargılamaya getirilmesi gerekmektedir. İddia ve savunmalarının temelini teşkil eden olayları getirecek olan taraflar bu olayların gerçekleştiğini gösterecek delilleri de getirebileceklerdir.

Burada önemli olan husus, tarafların yanında mahkemenin bu delillerin temini açısından rolüdür. Bu konuda, hemen her hukuk sisteminde bir takım ilkeler kabul edilmektedir:

Taraflarca hazırlama ilkesine göre, iddianın ve savunmanın dayanağı olan olaylar ile bunların delilleri taraflarca mahkemeye bildirilir<sup>93</sup>. Dolayısıyla, kural olarak deliller taraflarca gösterilir, hakim delillere kendiliğinden başvuramaz. Ancak hakim, davanın her safhasında iki tarafın iddiaları çerçevesinde olmak üzere kendilerini dinleyebilir ve gerekli olan delillerin verilmesini ve gösterilmesini emredebilir (H.U.M.K. md:75/3). Ayrıca hakim bilirkişi ve keşif delillerine de kendiliğinden başvurabilir (H.U.M.K. md:275 ve 263). H.U.M.K. md:75/3 hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere o zamana kadar yargılamaya getirilmemiş olan delillerin verilmesi ve gösterilmesi söz konusudur, öyleyse hakim re'sen bazı delillerin getirilmesini emredebilme yetkisine sahiptir<sup>94</sup>. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'da kararlarında H.U.M.K. md:75/3 hükmünün, hakim re'sen delil celbetmesi yetkisini öngördüğünü kabul etmektedir<sup>95</sup>. Bu hüküm yargılamaya girmiş olan olayların gerçekleştiğinin en iyi şekilde ortaya çıkarılması amacı ile sevk edilmiştir<sup>96</sup>. Ayrıca, H.U.M.K. md:75/3'de hakime verilen yetkinin diğer bir fonksiyonu da sosyal niteliktedir; hukuku bilmeyen tarafa hakim, delil temini yetkisine dayanarak da yardımcı olabilecektir. Bu suretle Devlet, taraflar arasındaki "fiili eşitliği tesis etmeye" gayret etmektedir<sup>97</sup>.

<sup>93</sup>.Taraflarca hazırlama ilkesi konusunda bkz. ÜSTÜNDAĞ, s.203; KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.244-245.

<sup>94</sup>.Yavuz ALANGOYA, Medeni Usul Hukukunda Vakıaların Ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler, İstanbul Üniversitesi Yayını No:2571, İstanbul 1979, s.164.

<sup>95</sup>.Bkz., Y., HGK, 10.11.1976 T., E:1975/11-1155, K:1976/2777; Y., HGK, 9.7.1969 T., E:1967/ic.404, K:1969/664.

<sup>96</sup>.ALANGOYA, s.164.

<sup>97</sup>.ALANGOYA, s.169.

Kamu yararının ağır bastığı muhakemelerde, taraflarca hazırlama ilkesi tamamen veya kısmen bertaraf edilmiş olabilir<sup>98</sup>. Dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında, hakimin de görevli olmasına "Re'sen Araştırma İlkesi" denir. Burada hakim, davanın ispatı için gerekli bütün delillere kendiliğinden başvurabilir. Ceza yargılamasında olduğu gibi, vergi yargısında da bu ilke geçerlidir<sup>99</sup>.

Delillerin getirilmesi açısından her hukuk dalında farklı ilkeler öngörölmüş olmasına rağmen, yargılamanın idaresi her muhakeme usulünde hakime aittir. Bu nedenle hakim iki taraftan her birine icabına göre söz verir (H.U.M.K. md:150/2).

## B) VERGİ YARGISINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

İdari yargılama usulünde, ceza yargılama usulünde olduğunda gibi kamu hukukunun uygulanması söz konusu olup, kamu düzeninin sağlanması amaçlandığından hakimin kendiliğinden gerek gördüğü hususları araştırma yoluna gitmesi yada dikkate alması olanağı vardır. Vergi yargısı da idarenin hukuka bağlılığı sorunu ile yakından ilgilendiğinden tüm toplumun çıkarı dolayısıyla kamu düzeni ile doğrudan ilişkilidir. Bugün Türkiye'de vergi yargısı, idari yargının bünyesi içinde düzenlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak olan usul hükümleri de esas olarak idari yargıyı düzenleyen İ.Y.U.K.'nda yer almaktadır. Bu durum, vergi yargısına egemen olan ilkelerin belirlenmesi bakımından önem taşır<sup>100</sup>. Dolayısıyla, vergi yargısında da dava malzemesinin toplanması konusunda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir.

Re'sen araştırma usulünde hakim, vicdani kanaatine göre kuracağı hüküm ile kamu düzenini korumaya çalışır; vicdani kanaate ulaşırken hakimin tarafların iddia ve istemleri ile bağlı tutulması gerekmektedir. Ancak hakim, taraflarca ileri sürölen olay ve delilleri, bunların elverişliliğini sıladıktan sonra, dikkate almayabileceği gibi, araştırmalarını bunların ötesine de taşıyabilir. Medeni hukukla en köklü farklılık bu noktada ortaya çıkmaktadır. Dava bir kez açıldığında kendiliğinden yürüyüp sonuçlanır.

<sup>98</sup>.Bu konuda daha geniş bilgi için bkz., ÜSTÜNDAĞ, s.211 ve devamı; KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.244-246.

<sup>99</sup>.Re'sen araştırma ilkesi ile ilgili geniş bilgi için bkz. II.Bölüm, II/B.

<sup>100</sup>.SANCAR, s.47.

Vergi yargısı mercileri, önlerine gelen davada her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapıp gerekli belge ve bilgileri taraflardan ve diğer ilgili yerlerden isteyebilirler. Yemin hariç olmak üzere vergi yargısında kabul edilen delil serbestisi ilkesi de bu esası tamamlamaktadır<sup>101</sup>. Ancak, tüm bunlardan, iddia ve savunmanın dayanağı olan olayların toplanması konusunda tarafların hiç bir işlevleri olmadığı sonucu çıkarılmamalıdır. Uyuşmazlığı mahkeme önüne götürmek ve bunun kapsamını belirlemek gibi davanın başında söz konusu olan yetkilerin yanında, tarafların davanın devamı sırasında iddia ve deliller ileri sürmek hakları ve mahkemeye yardımcı olmak ödevleri vardır<sup>102</sup>.

Vergi yargısında re'sen araştırma ilkesinin esas alınması, bu yargı dalının kamusal niteliğinin gereğidir. Ayrıca 2577 sayılı İ.Y.U.K.'nin bazı hükümleri ile de teyid edilmektedir; bu kanunun "dosyaların incelenmesi" başlığını taşıyan 20 nci maddesinde "Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, belirlenen süre içinde gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri" hükmüne yer verilmiştir<sup>103</sup>. Buna göre vergi yargısı, doğruları ve gerçeği bulma ve saptama yolunda, yalnız özel kişi olan tarafa değil, öteki tarafda bulunan idareye de, ara kararları ile, emir verebilir, yaptırımlar uygulayabilir<sup>104</sup>.

Bu yetki, yargı erkinin bir ögesi ve yargılama sürecinin bir aracıdır. O nedenle "kendiliğinden inceleme" idare yerine geçme veya idareye emir verme niteliğinde sayılmamakta, yargılamanın gereği kabul edilmektedir. Gerçekten bu soruşturma ve araştırma, delilleri sağlamak ve değerlendirmekten ibaret olup, verilecek hükümde yer almamaktadır. Hatta söz konusu yetki, vergi mahkemelerinin davaları çözümlerken, kamu düzenine ilişkin olan hususlar dışında kalan sebep ve noktaları kendiliklerinden göz önüne almalarına dahi imkan vermemektedir<sup>105</sup>.

Re'sen araştırma ilkesi, "idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı

<sup>101</sup>.ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.249.

<sup>102</sup>.SANCAR, s.49.

<sup>103</sup>.Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, Ankara 1988, s.45.

<sup>104</sup>.Lütfi DURAN, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", *Amme İdaresi Dergisi*, C.XXI, S.1 (Mart 1988), s.74.

<sup>105</sup>.DURAN, s.74.

verilemeyeceği" şeklindeki bir başka ilke ile sınırlıdır. Örneğin, Danıştay kararlarında, vergi mahkemesinin iptal ettiği takdir kararı yerine matrahı kendisinin belirlemesi, re'sen araştırma ilkesinin gereği sayılmaktadır<sup>106</sup>. Ancak gerekli veriler açık olarak tesbit edilmiş olsa da idarenin talebinden daha yüksek bir matrah takdirini vergi mahkemesi yapamaz, çünkü bu halde, idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmiş olur<sup>107</sup>. İ.Y.U.K.'nun 20 nci maddesiyle vergi yargı mercilerine tanınan re'sen inceleme yapma yetkisi de, idari işlem niteliğinde ve etkisinde hüküm tesis etmek imkanını vermez. Çünkü bu madde, vergi yargılamasının hüküm aşamasında değil tahkikat evresinde kullanılabilecek bir yetki tanımakta ve onun ceza yargılaması gibi "tahkiki" niteliğini belirlemektedir<sup>108</sup>.

Vergi yargısında re'sen araştırma ilkesinin sonucu olarak, mahkemenin her türlü bilgi ve belgeyi isteme yetkisine bir istisna getirilmiş ve kanunda, bazı bilgi ve belgelerin Danıştay veya diğer mahkemelerce istenemeyeceği Medeni Yargılama usulüne paralel olarak hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mahkemelerce istenen bilgi ve belgeler eğer Devlet'in güvenliğine yada yüksek menfaatlerine veya yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkinse, başbakan veya ilgili bakan gerekçesini bildirmek suretiyle istenen bilgi veya belgeleri vermeyebilir. Daha doğrusu burada istenemeyecek belge ve bilgiden ziyade, verilemeyecek bilgi ve belge söz konusudur<sup>109</sup>. Anlaşıldığına göre, bilgi ve belgeler Devlet'in güvenlik ve menfaatine aykırı düşmüyorsa, gizli de olsa mahkemeye gönderilmek zorundadır. Ancak bunlar karşı tarafa veya vekillerine incelettirilmeyecektir (İ.Y.U.K. md:20/4). Vergi davalarında gizliliğin tipik örneği, vergi mahremiyeti veya ihbarcının adının gizli kalması hususlarıdır.

### III- VERGİ YARGISINDA İSPATLAMA AÇISINDAN TARAFLARIN DAVRANIŞLARI

#### A) VERGİ YARGISINDA TARAFLAR KAVRAMI

Her davada olduğu gibi, vergi davalarında da davacı ve davalı olmak üzere iki

<sup>106</sup> Dan. VDDGK, 14.11.1986 T., E:16, K:18 (DD., S.66-67, s.150).

<sup>107</sup> ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.45.

<sup>108</sup> DURAN, s.73.

<sup>109</sup> KOCAHANOĞLU, s.86.



taraf vardır. Kural olarak davalı, husumetin yöneltildiği idari birimi ifade eder; davalı ise mükellef ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir.

### 1- Vergi Dairesi

İkmalen, re'sen veya idarece tarhedilen vergiler ile bunların zam ve cezalarına karşı açılan, bilinen anlamdaki davalarda davalı taraf, vergi dairesidir.

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalar ve genel olarak 6183 sayılı kanun kapsamındaki uyuşmazlıklarda davalı taraf, işlemi tesis etmiş olan vergi dairesidir. Diğer vergi davalarında da, duruma göre idari birimlerden biri hasım gösterilmek durumundadır. 1615 sayılı Gümrük Vergisi kapsamına giren vergi ve resimlere karşı dava açıldığında husumet Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yöneltilmektedir, dolayısıyla burada işlemi yapan idari birimle hasım olarak alınan idari birim farklı olmaktadır, zira bu vergi kapsamına giren vergi ve resimler ek tahakkuk konusu yapıldığında ilk planda idari itiraz kademelerine gidilmesi gerekmekte, idari işlem bundan sonra oluşmaktadır<sup>110</sup>.

Dava konusu işlemin birden fazla idari birim tarafından tesis edilmiş bulunması veya davacının hasım tesbitinde tereddüte düşmesi halinde, birden fazla hasım gösterilebilir. Dava iki hasma birden yöneltilmiş olarak görülür. Veya hasımlardan sadece birinin muhatap alınması gerekli ise, gerekli tesbit ve değerlendirme mahkemece yapılır. Ayrıca, dava açılırken yanlış hasım gösterilmesi yada hiç hasım gösterilmemiş olması halinde, İ.Y.U.K. 14/3-f ve 15/1-c maddeleri uyarınca, hasım mahkemece tesbit edilerek davaya bakılır.

Vergi dairesi, vergi davalarında kural olarak davalı olmakla birlikte V.U.K. 377 nci maddesi uyarınca, vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilir. Ancak vergi daireleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın onayını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar (V.U.K. md:377/3)<sup>111</sup>. Burada vergi dairesinin dava açma

<sup>110</sup>ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.99.

<sup>111</sup>V.U.K.'nun 377 nci maddesi ile ilgili iki Danıştay kararı şöyledir: "Uyuşmazlık kanuni

şartları belirtilmesine rağmen, mükellefçe açılan davaların savunulmasına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır<sup>112</sup>.

Vergi dairelerinde dava açma yetkisi, daire adına müdüre tanınmıştır.

## 2- Mükellef ve Kendisine Vergi Cezası Kesilenler

Mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler (V.U.K. md:377/1). Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesine göre ise mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişidir. Buna göre V.U.K. 377/1 inci maddesindeki mükellef tabirinin içinde vergi sorumlusunun da bulunduğunu düşünmek gerekir.

Ancak, bu kişilerin vergi davası açabilmeleri için, dava açabilme ehliyetine sahip olmaları gerekir. Buna göre, bir kimse reşit ve mümeyyiz ise dava açabilir. Aksi halde dava açabilmesi için kanuni temsilcisi müracaat edebilmelidir<sup>113</sup>. Ancak tüzel kişilerle, küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Şu halde küçük, kısıtlı gerçek kişiler kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları aracılığı ile dava açabileceklerdir. Eğer dava açan kimse, dava açma ehliyetine sahip değilse ilgili mahkeme esasa geçmeden davanın reddine karar verir (İ.Y.U.K. md:15/3).

Dava açabilme ehliyetine sahip olanlar, istedikleri takdirde avukat aracılığı ile davalarını takip edebilirler. Şayet dava, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından

---

miktarda olsa, mahkemenin heyet halinde verdiği karar Danıştay'da temyizden incelenebilir. Bu kararlar hakkındaki vergi dairesi temyiz isteminin incelenebilmesi için Maliye Bakanlığı'nın izni gerekir (Dan. 4.D., 26.11.1984 T., 3114/4272- Danıştay arşivinden); "Temyiz süresinden sonra alınan Maliye Bakanlığı onayı, temyiz isteminin Danıştayca esastan incelenmesine engel teşkil etmez (Dan., İBK, 2.7.1985 T., 4/5- ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.303-304).

<sup>112</sup>. Mehmet TAN, "Vergi İnceleme Raporlarının İhtilaf Halinde Yargıda Savunulması", Vergi Sorunları Dergisi, S.2, 1991, s.58.

<sup>113</sup>. KOCAHANOĞLU, s.74.

açılmışsa, 30 gün içinde bizzat veya bir avukat aracılığı ile dava açılmak üzere dilekçenin reddine gene aynı mahkemece karar verilir (İ.Y.U.K. md:15/d).

## B) TARAFLARIN YARGILAMA SIRASINDAKİ ÖDEVLERİ

### 1- Dürüstlük Ödevi

Mahkeme ne kadar aktif olursa olsun, ihtilafı tek başına haklı, doğru bir karar vererek çözümleyemez. Taraflar davaya katgıda bulunmalı, muhakemede dürüst, doğru davranmalıdırlar. Medeni Kanun'un 2 nci maddesinde yer alan dürüstlük ilkesi genel bir hukuk ilkesidir ve yargılama hukukunda da uygulanır. Taraflar olayları eksiksiz ve gerçeğe uygun biçimde açıklamak zorundadırlar<sup>114</sup>.

### 2- Hasmın Delil Göstermesini Engelleme, Çelişkili Davranma Yasağı

Davayı kendi lehine sonuçlandırmak isteyen taraf, mahkemenin olayı belirlemesi için, delil göstermek; hasmı da, doğal olarak, buna engel olmak ister. Hasma bu hakkını kullanmada tanınan serbesti sınırsız değildir. Davanın çabuklukla ve gerçeğe uygun şekilde hükme bağlanması için H.U.M.K., tarafın doğruluk ödevine uymasını ve hasmın delil göstermesini engellememesini ister. Yargıtay'a göre, senetle ispat kuralının uygulandığı bir davada, ispat yükü taşıyan tarafın göstereceği bir senedi ortadan kaldıran hasmın senetle ispat kuralı arkasına sığınmasına dürüstlük kuralı engel olur, konu artık takdiri delille ispatlanabilir<sup>115</sup>.

Yargılama hukukunda genel olarak, dürüstlük kuralı gereğince, daha öncekileriyle çelişen davranışlar, delillerin değerlendirilmesi aracılığıyla aleyhte kanaat oluşmasına yol açar.

İspat yükü taşımayan tarafın, hasmın delil göstermesini kusurlu olarak veya hile

<sup>114</sup> YILDIRIM, s.144.

<sup>115</sup> Y. HGK, 8.10.1958 T., E:1958/4-45, K:1958/43.

ile engelleyip imkansız hale soktuktan sonra, onun iddiasını ispatlamada aciz kaldığını ve ispat yükü kuralına göre aksinin gerçek olduğu şeklinde beyanda bulunmasına itibar edilmeyecektir. Bu ispatı engellemenin sonucu olmaktadır.

### 3- Tarafların Açıklama Ödevi

Açıklama ödevinin amacı, açıklama yükünden hareketle açıklama ödevi çerçevesinde risk taşımayan tarafı da genel olarak davayı dürüst yürütmekle mükellef kılmaktır. Bir tarafın ödevi olmasa da, kendisinden beklenebilen bir açıklamadan kaçınması aleyhinde değerlendirilecektir. Davada taraflar, hasmın açıklamalarına karşı faaliyette bulunmalı, muhakeme için alternatif olayı getirmelidirler. Bu dilekçelerin olayları ortaya koyarken muhtemel veya makul olması yeterlidir, kesin doğru olması şartı aranmaz. Bu faaliyet tarafı, ikrar müeyyidesi tehlikesinden kurtarır. Kanun koyucu, yargılamayı hızlandırabilmek için bazı nitelikli davetlere özrü olmadığı halde gelmeyi veya gelip de soruları cevapsız bırakanı sorulan olayları ikrar etmiş saymaktadır (H.U.M.K. md:234, 377). Yargıtay'a göre, tebligata rağmen duruşmaya gelmeyen davalı, tüm iddiaları inkar etmiş sayılır ve artık ileri sürülen iddiaların davacı tarafından ispat edilmesi gerekir, eğer davacı davasıyla ilgili yeterli delil vermezse, davalının isticvaba çağrılması, gelmediği takdirde H.U.M.K. md: 234'e göre iddia olunan konuları ikrar etmiş sayılması, gelip bir beyanda bulunmadığı takdirde ortaya çıkacak uyuşmazlıkların usulü dairesinde halli gerekir<sup>116</sup>. Ancak, burada şunu belirtmek gerekir ki, re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda, kural olarak, isticvap hükümleri uygulanmaz, ikrar hakimi bağlamaz ve yemin teklif edilemez<sup>117</sup>. Fakat, vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın, özel hukuk borç ilişkilerinden kaynaklandığı dikkate alınırsa, mükellefin kendi vergi durumu ile ilgili beyanının (ikrar) maddi delil olduğu sonucuna kendiliğinden varılır<sup>118</sup>.

<sup>116</sup> Y. 6.HD., 20.3.1984 T.,E:3412, K:3491 (YHD, S.4, 1984, s.543).

<sup>117</sup> KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.245.

<sup>118</sup> ŞENGÜL, "...Delil Sistemi", s.81.

#### 4- Tarafların Aydınlatma Ödevi

İddia ve ispat yükü bakımından risk taşımayan taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın esaslı hukuki iddiada bulunması şartıyla, olayın aydınlatılması için gereken herşeyi getirmekle yükümlüdür. Genel mahiyette, detayları ortaya koymayan bir dilekçe, hasmın itirazı olmadıkça ve mahkeme geniş bir açıklama istemedikçe yeterli görülür. Ancak taraf, kendi iddialarına göre, bilmesi beklenen konuları da içerecek şekilde dilekçesini somutlaştırmalı, olaylar ile bezemeli, gerekçelendirmeli, şahsen bilmediklerini ise genel bir biçimde sergilemeli ve bu şekilde iddiada bulunmasını makul gösterecek nedenleri de ortaya koymalıdır<sup>119</sup>. Dolayısıyla, aydınlatma ödevinin amacı, mahkemeyi boş yere meşgul edici, içeriğinden hiç bir şey anlaşılmayan, dilekçe verilmesini önlemektir.

Aydınlatma ödevine aykırılığın doğuracağı hukuki sonuç, doktrin ve içtihatteki yaygın görüşe göre; ispat yükünün yer değiştirmesi veya karşı tarafın ispatının kolaylaştırılmasıdır.

Aydınlatma ödevinin, açıklama ödevinden farkı; açıklama ödevinin sadece hasmın iddia ettiği olaylar hakkında olması, aydınlatma ödevinin ise tarafın, kendi ileri sürdüğü olaylar hakkında mahkemeye açıklamada bulunmasıdır.

Günümüzde ispat, sadece bir tarafın sorunu olmaktan çıkmış, her iki tarafın da delil malzemesini sağlamakla sorumlu tutulduğu yeni bir yapıya kavuşmuştur. Tarafların genel bir aydınlatma ödevinin bulunduğu fikrini kabul etmek, olayların taraflarca getirilmesi ilkesi yerine, olayın gerçeğe uygun şekilde yeniden canlandırılması ilkesinin benimsenmesine dayanak olması bakımından da önemlidir<sup>120</sup>.

### C) TARAFLARIN İSPATLAYACAKLARI HUSUSLAR

#### 1- Genel Olarak

---

<sup>119</sup>.YILDIRIM, s.160.

<sup>120</sup>.YILDIRIM, s.163.

İdari yargılama usulüne tabi olan vergi yargısında yazılılık esastır. Taraflar duruşma istemedikçe veya yargı yerince duruşma yapılmasına kendiliğinden karar verilmedikçe, yargılama evrak üzerinden olur. Mahkeme uyuşmazlığı dava dilekçesinde ve idarenin savunmasında ileri sürülen iddia ve yapılan açıklamalar ile tarafların dosyaya getirdikleri veya ilgili yerlerden kendisinin getirttiği belge ve bilgilere dayanarak çözümler.

İlk inceleme safhasında mahkemede, dava dilekçesi ve uyuşmazlık konusu idari işlemle ilgili olarak verilmiş belgelerin asıl veya örnekleri mevcuttur. Henüz dava dosyası oluşmamıştır. Esas dava dosyası tarafların savunma ve iddiaları ile oluşur. Bunun için de tebligat ve cevap verme safhası söz konusudur. Tebligattan amaç, dava dilekçesi ve eklerinde ileri sürülen iddiaların karşı tarafa tebliğ edilmesidir. Karşı tarafın dava dilekçesinde ileri sürülen konulara cevap vermesine ise "savunma" denir; dolayısıyla davalı tarafın, yapılan işlemin yasal dayanakları ile davacı iddialarına karşı savunmasını mahkemeye göndermesi gerekecektir. Bu savunmanın bir örneği de mahkemece davacıya tebliğ edilecektir. Böylelikle davalı taraf, davacının iddialarını ve davacı da karşı tarafın uyuşmazlık konusundaki savunmasını öğrenmiş olmaktadır. İ.Y.U.K.'nun 16 ncı maddesinin son fıkrası ile vergi davaları için özel bir hüküm getirilmiştir. Buna göre, vergi davalarında, davalı idari makam genellikle vergi daireleri olacağından, vergi dairesi müdürleri savunmalarını mahkemeye uyuşmazlık konusu işlem dosyası ile birlikte göndermek zorundadır.

İddia ve savunmanın karşılıklı tebliğinden sonra, kanuna göre tarafların birer cevap hakları daha doğmaktadır. Davacının, karşı tarafın ikinci savunmasında artık cevap verme hakkı yoktur. Ancak, davalı tarafın ikinci savunmasında, davacının cevap vermesini gerektiren konular bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, mahkeme davacıya cevap vermesi için belli bir süre tanıyabilir.

İddia ve savunmaların karşılıklı olarak taraflara tebliğinden sonra 30 günlük cevap verme süresi tanınmıştır. Bu nedenle davanın taraflarının, yasal dava açma süreleri ile cevap ve savunma süreleri içinde, mahkemelerde ileri sürebilecekleri bütün delil ve belgelerini kullanmaları gerekmektedir. Yani burada taraflar açısından "iddiaların genişletilmemesi" ve "taleple bağlı olma" ilkeleri benimsenmiştir<sup>121</sup>.

<sup>121</sup>.KOCAHANOĞLU, s.79.

Dava dilekçesi ile cevap dilekçeleri ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin daha sonra mahkemeye verilmesi, ancak ilgili mahkemenin takdiri ile mümkündür. Bunun için de, bu belgelerin zamanında getirilmesine imkan olmadığına mahkemece kanaat getirilmesi gerekir (İ.Y.U.K. md:21). Bunun için, elde olmayan sebeplerle zamanında dilekçe ve savunmalarla mahkemeye getirilemeyen şeyin özellikle "belge" olması şarttır; ayrıca zamanında getirilmeyen belge için "zamanında getirilmesine imkan bırakmayan" bir sebep bulunması ve bunun mahkemece kabul edilmiş olması da gerekmektedir. Görevli mahkeme, belge sunan tarafın bu şartları taşıdığına kanaat getirmişse, sonradan getirilen belgeyi kabul edip dava dosyasına koyacaktır. Ancak bu ilave belgenin diğer tarafa tebliğ edilerek bilgisine sunulması gerekecektir. Maddede açıklık olmamasına rağmen, karşı tarafın bu ek belge tebligatına karşı cevap veya savunma göndermesi gerekmektedir<sup>122</sup>.

## 2- Tarafların İspatının Konusu

İspatın konusu hukuksal olaylardır<sup>123</sup>. Gerçekte uyuşmazlığın çözümüne etki edebilecek olaylar için tesbit gereklidir. V.U.K.'nın 141 inci maddesine göre de inceleme sırasında gerek görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile saptanabilir ve ispatlanabilir. İlgililerin itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Görüldüğü üzere, vergi hukukunda uyuşmazlıkla ilgili tesbitler tutanaklarla yapılmaktadır ve bu tutanaklarda tarafların konu ile ilgili iddiaları veya görüşleri de yer alabilir<sup>124</sup>. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın ispatlanmasında serbest delil sistemi geçerlidir. Özellikle vergilendirme ile ilgili olarak güncel nitelikte her türlü delilin kullanılması söz konusudur.

Mükelleflerin ispatlamakla yükümlü buldukları konular, gelir, gider ve satış gibi vergi matrahı ile ilgili konulardır. Bu işlemlerin ne şekilde yapılacağı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Mükellef, defter, belge ve beyanname ile gelirinin gerçeğe uygun olduğunu ortaya koyacaktır. Bu işlemlerin kanunda belli edilmiş şekiller içinde yapılmasında mükelleflerin yararı vardır. Aksi halde, ya beyan ettikleri gider kabul

<sup>122</sup>.KOCAHANOĞLU, s.89.

<sup>123</sup>."İspatın konusu" ile ilgili olarak bkz. I. Bölüm, I/A-2.

<sup>124</sup>.SEVİĞ, "...Yorum ve İspat", s.175.

edilmeyecek yada gelirleri daha çok takdir edilecektir<sup>125</sup>. Kısaca mükellef beyan ettiği gelirin doğruluğunu ispatlayacaktır.

İdarenin ispatlamakla yükümlü bulunduğu konular ise ödevlilerin vergi kanunlarına aykırı fiilleridir<sup>126</sup>. Başka bir deyişle idarenin, beyan edilen gelirin gerçeğe uygun olmadığını saptaması halinde, bu saptamayı ispatlaması söz konusudur. Vergi mahkemesinde dava açılması halinde, vergi idaresinin savunması mevcut mevzuatlar ile belirlenmiştir. Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği'nin, vergi dairelerinin kuruluş esasları başlıklı bölümünün 5 inci maddesinde "vergi dairelerinin yürütecekleri kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme ve muhasebe işlemlerine ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilafların sürdürülmesi, savunulması, itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler de vergi dairelerince yerine getirilir" şeklinde ifade ile mükellefçe yaratılan ihtilaflara ilişkin savunmaların da vergi dairesince gerçekleştirileceği vurgulanmıştır<sup>127</sup>. Söz konusu yönetmelikte, bağımsız vergi daireleri bölümlere ayrılmıştır ve 11 inci maddesinin 3 üncü bendinde vergilendirme bölümü servislerinden olan ihtilaflı işler servisinin görevleri; mükelleflerce vergi, resim, harç ve cezalara karşı açılan davalarla ilgili olarak dava dosyalarını oluşturmak, vergi dairesi savunmasını hazırlamak ve ilgili yargı mercilerine göndermek, gerektiğinde vergi mahkemesi kararlarına karşı süresinde temyizen dava açmak, bu servisce yapılması kararlaştırılan diğer işleri yapmak, şeklinde sayılmıştır.

Mevcut mevzuattaki bu hükümler ile vergi inceleme raporları üzerine gerçekleştirilen tarhiyatların dava konusu yapılması halinde vergi dairesince yapılacak savunmalar açıklanmıştır<sup>128</sup>.

### 3- İspatına Gerek Olmayan Şeyler

Kural olarak taraflar arasında ihtilaflı olmayan konuların ispatına gerek yoktur.

<sup>125</sup>.ŞENGÜL, "...Delil Sistemi", s.84.

<sup>126</sup>.BAYRAK, s.34.

<sup>127</sup>.TAN, s.58.

<sup>128</sup>.Bkz. TAN, s.60.



Davacı yoksa hakim de yoktur ilkesi vergi davasında da geçerlidir. Ancak bir kez dava açıldıktan sonra, kendiliğinden araştırma ilkesi geçerli olur ve gerçek olay araştırılır. Mahkeme karara varabileceği ölçüde delil toplar. Fakat, mahkeme dava edilen miktar ile sınırlıdır, incelemesini başka bir vergiye, başka bir mükellefe, başka bir döneme doğru genişletemez. Ancak, mahkeme araştırmasında taraflara bağlı olmadığı için, bu durum mahkemenin ihtilafsız olayları araştırmasını ve bu olayların ispatı için gerekli delilleri toplamasını engellemez. Ne var ki, uygulamada, mahkemelerin incelemesini ihtilafli olan olaylarda ve hukuksal görüşlerde yoğunlaştırması doğaldır.

#### IV- DELİLLERİN TESBİTİ

##### A) GENEL OLARAK

Delillerin tesbiti, ileride açılacak veya açılmış olan bir dava ile ilgili delillerin, bazı şartlar altında zamanından önce toplanıp güvence altına alınmasını sağlamak için kabul edilmiş bir müessesedir<sup>129</sup>.

Delillerin tesbiti bir dava olmayıp, deliller hakkında bir tür ihtiyati tedbirdir ve ilişkin olduğu, açılmış veya açılacak, davaya bağlı bir işlemdir<sup>130</sup>. Delillerin tesbiti yalnız başına bir dava konusu da olamaz, çünkü delil tesbitinin konusu maddi olaylardır ve maddi olaylar ise yalnız başına tesbit davasına konu yapılamaz. Örneğin, "Danıştay Kanunu md:90 (şimdi İ.Y.U.K. md:58) gereğince delillerin tesbiti hakkındaki talepler, Danıştay'da açılan bir idari dava zımında ileri sürülebilir ve delillerin tesbitini isteyen davacı herhangi bir karar ve işlemin iptalini istememiş olduğuna göre, delillerin tesbiti talebi mustakilen bir dava konusu olmaz<sup>131"132</sup>.

<sup>129</sup> KURU, C.III, S.3140; Ayrıca delillerin tesbiti konusunda bkz. KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.454 ve devamı; Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, Ankara 1982, s.371 ve devamı; ÜSTÜNDAĞ, s.506 ve devamı; Sıddık Sami ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, 3. Bası, İstanbul ?, s.1981; KOCAHANOĞLU, s.130; ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, S.248-249.

<sup>130</sup> Y. HGK, 17.11.1976 T., E: 1/1016, K:2916 (KURU, C.III, s.3141).

<sup>131</sup> Dan. 10.D., 11.5.1966 T., E:1965/3483, K:1966/1189 (DKD, S.103-106, s.380, 381)..

<sup>132</sup> 2577 sayılı İ.Y.U.K. büyük ölçüde eski Danıştay Kanunu'ndan esinlenerek hazırlanmıştır. İ.Y.U.K. md:58 hükmü eski 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 90 ıncı maddesi esas alınarak

H.U.M.K.'na göre delil tesbiti istenebilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gereklidir:

i- İnceleme sırası gelmiş olan delillerin tesbiti istenebilir (H.U.M.K. md:368).

ii- Delil tesbitinde hukuki yarar bulunmalıdır. Şimdiden tesbit edilmemesi halinde ileride kaybolacağı veya gösterilmesi çok güç olacağı tahmin edilen delillerin, önceden tesbit edilmesinde hukuki yarar vardır (H.U.M.K. md:369), örneğin bir tanığın ileri yaşlarda bulunması hali buraya girer. İstisnai olarak, karşı taraf delil tesbiti yapılmasını onaylarsa ve özel bir kanun hükmü ile tesbit istenebileceğinin açıkça belirtildiği hallerde delillerin tesbitinde hukuki yarar bulunması şartı aranmaz<sup>133</sup>.

iii- Tesbiti istenen deliller ileride açılacağı bildirilen veya açılmış olan bir dava ile ilgili olmalıdır.

Delil tesbiti, mahkemeden dilekçe ile istenir<sup>134</sup>. Bu dilekçeye, diğer dilekçelerdeki konulardan<sup>135</sup> başka, tesbit edilmesi istenen deliller, olaylar, tanık ve bilirkişilere sorulacak sorular, delil tesbitini haklı gösteren sebepler yazılır (H.U.M.K. md:371/1. cümle). Bundan başka, davadan önce delil tesbiti isteyen, dilekçesinde ileride açacağı davayı somut olarak belirtmesi gerekir. Dilekçe üç nüsha olarak verilir (H.U.M.K. md:371/1. cümle). Davacı aynı dilekçe ile hem delil tesbiti isteyebilir, hem de esas hakkındaki davasını açabilir. Delil tesbiti isteyen, tesbit için gerekli giderlerini<sup>136</sup> peşin olarak mahkeme veznesine yatırmak zorundadır (H.U.M.K. md:414). Delil tesbiti talebi bir dava olmadığından, bununla zamanaşımı süresi kesilmiş olmaz.

Mahkeme, dilekçe üzerine inceleme yaparak delillerin tesbitine gerek olup

---

düzenlenmiştir. Her iki hüküm hemen hemen aynı olduğundan 521 sayılı kanunun 90 ıncı maddesi ile ilgili kararlar 2577 sayılı kanunun 58 inci madde hükmü açısından da geçerliliğini korumaktadır.

<sup>133</sup>.KURU, C.III, s.3143.

<sup>134</sup>.Delil tesbitine ilişkin dilekçe örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:1.

<sup>135</sup>.Yani, tarafların ad-soyad ve adresleri, varsa vekillerinin ad ve soyadları ile adresleri, konusu ve mahkemenin adı yazılır.

<sup>136</sup>.Bunlar, tanık ve bilirkişi ücretleri ile keşif gideri'dir.

olmadığına karar verir. Mahkemece delillerin tesbitine karar verildikten sonra, mahkeme kararı ile birlikte tesbit dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir. Acele durumlarda, karşı tarafa bildirim yapılmadan deliller tesbit edilebilir<sup>137</sup>. Delil tesbiti hakkında bir tutanak düzenlenir (H.U.M.K. md:372/2) ve delil tesbiti dosyasına koyulur (H.U.M.K. md:374).

Delillerin tesbitine karşı taraf itiraz edebilir. Bu itiraz tesbiti yapan mahkeme tarafından karara bağlanır. Delil tesbiti kararı yada delil tesbiti kararına itiraz üzerine verilen kararlar temyiz edilemez.

Delil tesbiti, ilişkin olduğu açılacak yada açılmış davaya bağlı bir işlem olduğundan, delil tesbiti dosyası esas dava dosyasının eki sayılır ve onunla birleştirilir (H.U.M.K. md:374)<sup>138</sup>.

Yaptırılmış olan bir delil tesbitine taraflardan her biri, davada sırası geldiğinde dayanabilir. Ancak delil tesbitini yaptıran, bu tesbiti başka bir kişiye karşı açacağı davada delil olarak kullanamaz<sup>139</sup>.

Delillerin tesbiti yöntemi H.U.M.K ve İ.Y.U.K. ile düzenlenmiştir. İ.Y.U.K. 58 inci maddesi "vergi davası açıldıktan sonra" delil tesbiti ile ilgili hüküm içermektedir. Ayrıca İ.Y.U.K. 31 inci maddesi ile delil tesbiti açısından H.U.M.K.'na atıf da yapmaktadır. İ.Y.U.K. md:58'den ve genel esaslardan delillerin tesbitinin, dava açıldıktan sonra Danıştay veya vergi mahkemesinden, dava açılmazdan önce ise adli mahkemelerden istenebileceği anlaşılmaktadır. Buna göre delillerin tesbiti konusu, dava açılmadan önce ve açıldıktan sonra olarak ikiye ayrılarak incelenebilir.

<sup>137</sup>. Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Y. 4.HD., 15.2.1960 T., E:3224, K:1972 (KURU, C.III, s.3155); ayrıca bkz. Adalet Bakanlığı'nın 14.1.1944 T. ve 109/2 sayılı genelgesi.

<sup>138</sup>. Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Y. HGK., 25.2.1983 T., E:1982/2-324, K:1983/178 (YHD, Eylül 1983, s.1323).

<sup>139</sup>. Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Y. 4.HD., 4.6.1968 T., E:6610, K:4800 (KURU, C.III, s.3168).

## B) DAVA AÇILMADAN ÖNCE DELİL TESBİTİ

Vergi yargısında, dava açılmadan önce delil tesbiti, ancak adli mahkemelerden istenebilir<sup>140</sup>. Danıştay içtihatlarına göre de, vergi davası açmadan önce idari yargı yerlerinden delillerin tesbitini isteme olanağı yoktur. Böylece, idarenin, hakkında herhangi bir ikmal tarhiyatına gitmesinden önce idareye karşı kendini sağlam bir duruma alma düşüncesiyle mükelleflerin adli mahkemeye başvurup belli bir takvim yılındaki kazancının saptanmasını istemeleri söz konusu olabilmektedir<sup>141</sup>.

Dava açılmadan önce delil tesbiti, en çabuk ve en az giderle delil tesbitini yapabilecek mahkemeden istenebilir (H.U.M.K. md:370). Buna göre, dava açılmadan önceki delil tesbiti talepleri için yetki ve görev bakımından bir sınırlama yoktur. Deliller en çabuk ve en az giderle nerede tesbit edilebilecek ise, o yerdeki sulh veya asliye mahkemesine başvurulabilir. Ancak, doktrinde azınlıkta kalan bir görüşe göre, İ.Y.U.K. md:31'in yaptığı yollama nedeniyle, H.U.M.K. md:370'deki "mahkeme" deyimine, idare ve vergi mahkemeleri de dahil olduğu için idari dava açılmadan önce delil tesbiti için idare ve vergi mahkemelerine de başvurulabilir ve idare ve vergi mahkemelerinde de delil tesbiti yapılabilir<sup>142</sup>.

## C) DAVA AÇILDIKTAN SONRA DELİL TESBİTİ

Vergi davası açıldıktan sonra delillerin tesbiti ancak davanın açıldığı yargı yerinden istenebilir. Başka bir deyişle, yetkili ve görevli mahkeme yalnız davaya bakan mahkemedir (H.U.M.K. md:370; İ.Y.U.K. md:58)<sup>143</sup>.

Dava açıldıktan sonra delil tesbiti konusu İ.Y.U.K. md:58'de düzenlenmiştir. Ancak burada düzenlenen delil tesbiti işlemleri de H.U.M.K. hükümleri çerçevesinde

<sup>140</sup>.GÖZÜBÜYÜK, s.372.

<sup>141</sup>.ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.249.

<sup>142</sup>.Bkz. KURU, C.III, s.3145; GÖZÜBÜYÜK, s.372.

<sup>143</sup>.Aynı doğrultuda bir karar için bkz. Y. 12.HD., 5.4.1979 T., E:2844, K:3077 (KURU, C.III, s.3146).

yürütülür.

Dava açıldıktan sonra, davaya bakan mahkemeden başka bir mahkeme, o davaya ilişkin delillerin tesbitine karar verir ve delil tesbiti yaparsa böyle bir delil tesbiti geçersizdir, dolayısıyla hükme esas tutulmaz. Örneğin "davanın açılmasından sonra delillerin tesbiti için yetkili mahkemenin, davanın görüldüğü mahkeme olduğu H.U.M.K.'nun 370 inci maddesinden anlaşılakta ve bu sebeple davalının 'diğer bir mahkemede yaptırdığı delil tesbitinin dikkate alınmamasında' kanuna aykırı bir yön bulunmamaktadır<sup>144</sup>".

Delil tesbiti istemi yerinde görüldüğü takdirde, davaya bakan Danıştay veya vergi mahkemesi, üyelerinden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tesbitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir (İ.Y.U.K. md:58/2). Yani, Danıştay veya vergi mahkemesi delil tesbiti için mahalli vergi veya adliye mahkemelerini istinabe edebilir. Delillerin tesbiti istemi ivedilikle karara bağlanır (İ.Y.U.K. md:58/3).

## V- DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### A) GENEL OLARAK

Tarihi gelişim içinde, ispat hukukunda tanrısal alametler, davacı-davalı dövüşü gibi akıl dışı delillerden, yemin, tanık beyanı, senet gibi akli deliller aşamasına geçildiği söylenebilir. Akli deliller aşamasında, önce kanuni, sonra vicdani ve son olarak da bilimsel deliller ortaya çıkmıştır. İspat hukukunun temel konusu da değişmiştir; Alman hukukunda, olayların taraflarca getirilmesi veya hakimin re'sen araştırması ilkelerinden birinin tercihi yerine, bugün, tarafların ve hakimin elbirliği ile çalışmaları öngörülmektedir<sup>145</sup>. Günümüzde ispat hukukunun temel konusu, davanın hazırlanmasında hakimin haber-bilgi olanaklarını yerinde kullanması, meşru yollardan elde edilmiş tanık beyanının gayrimeşru taktiklere karşı korunması, tarafın hakimden zorunlu olmadığı hallerde delil toplamasını isteyebilmesine ilişkin sınırlardır; yani,

<sup>144</sup>.Y. HGK., 30.9.1953 T., E:6/44, K: 44 (KURU, C.III, s.3146).

<sup>145</sup>.YILDIRIM, s.28.

davanın serbestçe maddi olarak hazırlanması ve yürütülmesidir<sup>146</sup>. Artık, tartışmaya açılan konulardan delillerin serbestçe değerlendirilmesi suretiyle çıkartılan sonuç, hükme gerekçe teşkil etmektedir.

Türk içtihatlarının ise maddi gerçeğe ulaşma yönünde istikrarlı bir gelişim çizgisi takip ettikleri söylenemez. Yargıtay 1987 yılında verdiği bir kararda, "davada asıl olan, sağlam bir soruşturmaya dayanan, hukuki gerekçeler üzerine tüm sentezleri oturmuş, üzerinde hiç bir kuşku gölgesi taşımayan, özgün hükmü kurabilmektir, amaç budur; uyuşmazlığın özüne inmeden şekil kurallarına sımsıkı bağlı kalındığı ve yüzeysel soruşturmalarla yetinildiği takdirde adalete giden yollar üzerindeki barikatları aşma olanağı yoktur<sup>147</sup>" diyerek olumlu bir karar vermişken, 1989 yılında bir Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, ceza mahkemesinde bile senetle ispat kurahnın uygulanmasına, yani şekli gerçek ile yetinilmesine rıza göstermiştir<sup>148</sup>.

Mahkeme bir olayın gerçeğe uygun olup olmadığına, gösterilen delillere göre karar verir, her delil aynı değerde değildir. Delilin hakimın kanaatini etkileme kabiliyetine "delil değeri" denir. Delillerin değerlendirilmesinin can damarı, kanaat kavramıdır. Delilleri değerlendiren hakimın, kanaate hangi anda ulaşmış olacağına dair ölçüler koymak, tarafın dava sonucunu hesaplayabilmesini ve hukuki güvenliği sağlar, hükmün kontrolü için de doneler verir. Olay tesbitinde objektif ölçüler çoğaldıkça, bir hakimın vereceği karar bir meslektaşınıninkine daha çok benzeyecek, böylelikle kararın objektifliği sağlanacaktır. Ancak, objektiflik sınırının tesbiti, somut olayda hakime belli bir inisiyatif tanınması zorunluluğu olduğu için, çok güçtür<sup>149</sup>.

## B) DELİLLERİN İNCELENMESİ

Taraflar bütün delillerini gösterdikden sonra ve ayrıca hakimın kendiliğinden başvurduğu delillerin tümü toplandıktan sonra, belirlenen oturumda delillerin incelenmesine geçilir. Deliller hep birlikte ve mümkün olduğu kadar aynı oturumda

<sup>146</sup>.YILDIRIM. s.29.

<sup>147</sup>.Y. 1.HD., 2.4.1987 T., E:1244, K:2923 (YKD, S.5, 1988, s.609-611).

<sup>148</sup>.Y. İBBGKK., 24.3.1989 T., E:1988/1, K:1989/2 (RG., 5.2.1990 T., S.20424, s.3 ve devamı).

<sup>149</sup>.YILDIRIM, s.44.

incelenir. Delillerin incelenmesinden sonra yeni delil gösterilmesi hakim'in kabulüne bağılıdır. Gösterilen delilleri, bizzat davaya bakan mahkeme yada hakim inceler.

### C) DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Deliller toplanıp incelendikten sonra değerlendirilir. Delillerin değerlendirilmesi, kanaat oluşturmak, somut olayda belirli bir olayı ispatlanmış olarak görmektir. Mahkeme davadan edindiği genel kanaate göre serbestce karar verir. Bir olaya ilişkin iddianın gerçek olup olmadığı hakkında, delilleri değerlendiren hakim'in tam kanaat oluşturması amaçtır, ancak tam kanaat edinilmemiş ise ispat yükü kuralına göre hüküm verir.

Genel kanaat yalnız delilleri değil, tarafların tutumunu da kapsar. Hukuk sistemimiz, davranışları değerlendirme esasına, H.U.M.K. genelinde değil, sadece maddi hukuk hükümlerinde yer vermiştir. Fakat, H.U.M.K.'nda amaç, maddi gerçeği bulmak ise, hakim serbest ve aktif biçimde tarafların muhakemedeki davranışlarını da değerlendirebilir. Yargıtay, dava öncesi davranışların da değerlendirilmesinden yanadır<sup>150</sup>.

Hakim'in değerlendirmesine mantık kuralları da etki eder, ancak mantık kurallarına aykırılık aynı zamanda hükmün adaletsiz olması sonucunu da doğurmadıkça, hükmün iptali gerekmez. Türk yargısı ve doktrini, mantık kurallarını, delillerin değerlendirilmesinde bir kontrol aracı saymaktadır<sup>151</sup>.

Hakim, delilleri tecrübe kuralına aykırı olarak değerlendiremez, meğer ki olayda aksinin olduğunu gerekçeli olarak ispatlasın. Bu durumda bir tecrübe kuralından söz edilemeyecektir. Hakimden, dönemin bilinen tecrübe kurallarını kullanması beklenir, ancak bir tecrübe kuralına her hakim farklı değer verebilir ki, bu da başka bir problemidir.

Delilleri değerlendirdikten sonra hakim, sadece kani olduğu hakkındaki beyanı ile karar veremez, hangi düşünceler ile kanaate vardığını ortaya koymalıdır. Karar, ihtilafı

<sup>150</sup>.Y. 2.HD., 21.2.1988 T., E:1987/10685, K:1988/531 (YKD, Ağustos 1988, s.1069,1070).

<sup>151</sup>.YILDIRIM, s.191.

konular hakkında toplanan deliller, bu delillerin tartışılması, reddedilme veya üstün tutulma sebepleri, sabit görülen olaylar, bunlardan çıkarılan sonuç ve hukuki sebebi kapsamalıdır<sup>152</sup>. Hakimin delilleri serbestce değerlendirme hakkı sınırsız olmayıp, objektif esaslara dayanmak zorunda olduğu için, tüm delillerin dikkate alındığı ve birlikte değerlendirildiği, verilen kararın gerekçesinde gösterilmelidir.

## VI- İSPAT YÜKÜ

İspat yükü, mükellefin hakları ile hazine yararı arasındaki dengenin sağlanması yönünden hassas bir konudur. Bilindiği gibi, ispat yükü sorunu ispatsızlık halinde doğar<sup>153</sup>.

İdari yargılama usulünde ispat yükü konusunda açık bir hüküm getirilmemiştir. İdari yargılamanın kendi özelliği dikkate alınır ise ispat yükü bakımından farklılık ortaya çıktığı görülebilir. Örneğin, iptal davalarında, idari işlemin her yönüyle hukuka uygun olduğunu ispatlama davalı idareye düşmektedir, çünkü iptal davaları, idari işlemlerin iptali için açıldığından, davacı tarafından ispat edilecek maddi bir konu yoktur, aksine kararı alan idari makam, sebep unsurunu oluşturan maddi olayların varlığını ispatlamak zorundadır<sup>154</sup>. Tam yargı davalarında ise ispat yükü davacıya düşmektedir, zira bu davalarda bir hak ihlali söz konusudur ve bu nedenle hakkı ihlal edilen kişi, hakkının ihlal edildiğini, nasıl ihlal edildiğini ve bunun miktarı ile derecesini ispatlamalıdır. Genel olarak, tam yargı davalarından sayılan vergi davalarında ise İ.Y.U.K. md:31/2'nin yaptığı yollama dolayısıyla V.U.K.'nun ispata ilişkin hükümlerinin, vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi, geçerli olması gerekir. Dolayısıyla ispat yükü kuralları genel hatları ile medeni yargılamada ortaya konan ilkelere uyar. Başka bir deyişle, kendi yararına sonuç çıkarmak üzere bir iddiayı ileri sürenin bunu ispat yükü altında olduğu yolundaki genel kural vergi hukukunda da yürür. Bu kural V.U.K.'nun 3 üncü maddesinin "B" bendinin 3 üncü fıkrasında şöyle ifade edilmiştir: "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olamayan bir durumun iddia olunması halinde

<sup>152</sup>.Bir karar önreği için bkz. Ekler bölümü, Ek:2.

<sup>153</sup>.İspat yükü konusunda bkz., I. Bölüm I/B.

<sup>154</sup>.ONAR, s.1979.



ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir". Buna göre, kolay yol seçilerek, durum iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymuyor yada anormaldir, mutad değildir, gerekçelerine dayanılmayacak, gerçeklere uygun ticari, teknik ve iktisadi durumun analizi yapıp, olayın özelliğine göre normal ve mutadın ne olduğu yargı organlarını inandıracak boyutlar içinde açıklığa kavuşturulmadan, tarhiyat istenemeyecektir<sup>155</sup>. V.U.K.'nun 3 üncü madde hükmünün kabul ettiği temel ilke, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas tutulmasıdır. Vergisel olguların gerçek niteliği belirlenerek onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde tutulacaktır. Kanunun anılan hükmü, vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesine kanuni bir dayanak sağlamaktadır.

V.U.K.'nun ispat yükü ile ilgili olarak esas tuttuğu ekonomik, ticari ve teknik gerekleri daha da açmak gerekirse şunlar söylenebilir: Ekonomik gerek ile, içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar anlaşılmalıdır. Örneğin, ekonomik gerçeklerin bir sonucu olarak ipotek karşılığı borç para verilmesinde faiz alınmadığı düşünülemez<sup>156</sup>. Faiz alınmadığını ispat, bu ekonomik gereklere uymayan ve normal ve mutad olmayan bir durumun varlığını iddia eden mükellefe düşecektir. Ticari gereklerden kasıt ise, ticari örf ve adettir. Ticari örf ve adet, tüccarlar arasında yürürlükte olan kurallardır; bunlar mesleki nitelik taşırlar; genel veya bölgesel olabileceği gibi, belli bir işletme birimine ait ve ona özgü de olabilir<sup>157</sup>. İçinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar, sürekli olmasa da, yani ortam ve koşullar değişince sona eren veya nitelik değiştiren, yeni ticari gelenek yada alışkanlıklar yaratabilir; aslında bunlara ticari gelenek yerine ticari zorunluluk demek daha doğru olur. Bu nedenle, bu tür ticari zorunluluk ve gerekleri de ticari icaplar arasında ele almakta yarar vardır<sup>158</sup>. Teknik gerekler de herhangi bir mamulün sahip olması gereken özellikleri içermektedir, örneğin karton kutu imalatında belli bir fire kabulü, bir teknik gerektir.

İspat yükünün dağılımıyla ilgili temel bir ilke, kural olarak, olayların olağan akışa uygun yönde oluştuğunun kabul edilmesidir. Olağan akış dışındaki durumları ispat

<sup>155</sup>. Cemal TÜRKOĞLU, "Vergi İncelemelerinde Ve Kanıt Düzeninde Yenilikler", İktisat-Maliye, C.XXIX, S.2, (Mayıs 1982), s.65.

<sup>156</sup>. Dan. 4.D., 21.1.1971 T., E:4814, K:332 (DD., S.4, s.216).

<sup>157</sup>. Dan. 3.D., 19.2.1987 T., E:1986/1390, K:1987/516 (Danıştay arşivinden).

<sup>158</sup>. ŞENGÜL, "... Delil ve Yorum Konusu", s.124.

yükü bunu ileri sürene düşer. İşte vergi hukukunda da vergilendirmeye mesnet olan olguların, hayatın olağan akışına uygun bir biçimde geliştiği ve hayatın olağan akışının birlikte getirdiği iktisadi, ticari ve teknik gereklerin olayları biçimlemiş olduğu kabul edilir<sup>159</sup>.

Bu açıklamaları toparlayacak olursak; V.U.K.'nun 3 üncü maddesinin "B" bendinin 3 üncü fıkrası, ekonomik, ticari ve teknik gereklerle değinmek suretiyle, genel objektif koşullara uymayan durumlarda ispat yüküne, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayana değinmek suretiyle de subjektif durumlarda ispat yükünün yer değiştirmesine ilişkin düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır<sup>160</sup>.

İspat yükü ile ilgili değinilmesi gereken bir diğer konu da, mükellefin vergilendirme ile ilgili olguları belgeye bağlamak ve defterlerine kayıt düzeni içinde yansıtmak ödevidir. Mükellef, beyanname, defter ve belge düzenine uyarak, beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden<sup>161</sup> yararlanabilir. Bu karineyi çürütmek, diğer bir deyişle bu beyanname, defter ve belge düzenlerinin gerçeği yansıtmadığını ispat etmek yükü, V.U.K.'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak, vergi idaresine düşer. Mükellef, belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevlerini hiç yerine getirmezse veya kanuna uygun olarak yerine getirmezse, artık defter ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye elverişli olmadığından, vergilendirme açısından defter ve belgelerine dayanamaz; beyanname defter ve belge düzenine uymanın yarattığı ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Böyle bir durumda defter ve belgeler mükellef yararına delil olabilme niteliklerini yitirirler ve bu, vergi idaresine mükellefin bildirimlerine itibar etmeksizin ölçümleme yolu ile vergi matrahını belirleme imkanını vermektedir.

Ayrıca, vergi idaresi, vergilendirmeye dayanak olan olguların hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik gereklerle uygun olarak gerçekleştiği karinesinden yararlanarak, mükellefin beyanname defter ve belge düzenine uymuş bulunmasının yarattığı ilk görünüş delilini çürütebilir.

Sonuç olarak, ispat yükünü yerine getiremeyen mükellef, vergilendirmenin

<sup>159</sup>.KANETİ, s.56.

<sup>160</sup>.ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, S.244-245.

<sup>161</sup>.İlk görünüş karinesi konusunda bkz., I. Bölüm, I/A/3-c.

iktisadi, ticari ve teknik gereklerin doğrultusunda yürütülmesine katlanacaktır. Ve açılan davalar, ispatla yükümlü olup da iddiasını ispat edemeyen tarafın aleyhine sonuçlanacaktır.

İspat yükü açısından, Danıştay'ın verdiği kararlar ile bir kısım özel durumları irdelemek açısından bazı örnekler şöyledir:

"İspat yükü yalnız mükellefler için değil, duruma göre vergi idaresi için de geçerli olur. Ancak kanuni karinelerde ispat yükü mükellefdedir. Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür. Ancak peçeleme halleri kanunlarda özel olarak düzenlenmişse, aksi ispatlanabilir bir karine, yani adi bir karine söz konusu olduğundan, ispat yükü yer değiştirir, mükellefe geçer. Örnek olarak, kurumlar vergisinde düzenlenen şekliyle örtülü kazanç ve örtülü sermaye iddialarının aksini ispat zorundadır<sup>162</sup>".

"Vergi mevzuatımıza göre, kanuni ölçü uygulaması söz konusu olduğunda, bu ölçünün neden altında kaldığını mükellef ispat etmek durumundadır<sup>163</sup>".

"V.U.K. 344 üncü maddesinin 9 uncu bendine göre herhangi bir şekilde, genel olarak kasten vergi ziyana sebebiyet verildiğinin iddia edilmesi durumunda, kast unsurunun varlığını ispat idareye düşer<sup>164</sup>".

"Bir inşaatçı, aynı durumda olan birden fazla daireyi aynı tarihlerde normal olarak aynı fiyata satar. Mükellef aynı tarihlerde dairelerden bir bölümünü belirli bir fiyata satmışken, eş durumdaki daireyi gene aynı tarihte açıkça daha düşük fiyata sattığını ileri sürüyorsa, bunu haklı gösteren, açıklayan yönleri, yani fiyat düşüklüğünü haklı kılan nedenleri ispat yükü altındadır".

"İlaçların, özel veya resmi kuruluşlarla anlaşmalar mevcut olmadıkça, tesbit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satılması ticari gereklere uygun

<sup>162</sup> ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.245.

<sup>163</sup> ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.246.

<sup>164</sup> ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.246.

olmadığından, ilaçların ilgili bakanlıkça tesbit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satıldığını ispat yükü, bunu ileri süren mükellef eczacıya düşer<sup>165</sup>".

"Askeri hastanede görevli hekimin, mesai saatleri dışında faaliyet göstermesinin ücretsiz olduğu iddiası 'günümüzün gerçeklerine aykırı düştüğü', yani hayatın olağan akışına uymadığı için, ücretsiz faaliyet gösterildiği iddiasını mükellef ispatla yükümlüdür<sup>166</sup>".

"Damat, kayınpeder ve kayınvalide yakın akraba sayılacağından, bunlar arasında faizsiz borç para verilebileceğinin kabulü gerekir. Dolayısıyla, bunun aksini vergi dairesi ispat yükü altındadır<sup>167</sup>".

"Kendisine ait emtianın yanında, başka kişi veya firmalara ait ticari emtiayı bulunduran işyeri veya depo sahibinin, kendisine ait olamayn emtia için ayrıca mal giriş-çıkış kayıtları tutmak, emtianın sahibi tarafından düzenlenmiş mal teslim emri, emtiayı satın alan tarafından imzalanmış tesellüm fişi gibi belgeler araması ve bunları muhafaza etmesi ve böylece emtia sahibine istendiği her an hesap verebilecek biçimde kayıtlar tesis etmesi, ticari iş ve işlemlerin tabii bir gereğidir. Bir işyerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin bu işyerine ve buranın sahibine ait olması gereği normal, mutad ve herkesin böyle bildiği ve kabul ettiği bir konu olduğuna göre, kendisine ait işyerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğu yolundaki ispat yükü bunu iddia eden işyeri sahibine düşer<sup>168</sup>".

"Dava dilekçesine ekli Türkiye Şeker Fabrikaları müdürlüğünün 'gelir vergisi zirai mahsuller için yapılan % 5 stopaj bildirim'i yazısındaki bilgiler karşısında, davacının kendi ürettiği şeker pancarını sattığını ve bu satıştan zirai kazanç elde ettiğinin kabulü zorunludur. Normal ve mutad olan bu durumun gerçek olmadığının iddia ve ispatı mümkün ise de, davacının bu konuda hiç bir iddiası yoktur<sup>169</sup>".

<sup>165</sup> Dan. 4.D., 29.11.1971 T., E:3866, K:7763 (DD, S.6-7, s.209-210).

<sup>166</sup> Dan. 4.D., 15.3.1983 T., E:7924, K:1239 (KANETİ, s.57).

<sup>167</sup> Dan. 7.D., 23.2.1978 T., E:2195, K:654 (DD., S.32-33, s.531-532).

<sup>168</sup> Dan. 3.D., 19.2.1987 T., E:1986/1390, K:1987/516 (Danıştay arşivinden).

<sup>169</sup> Dan. 3.D., 4.2.1987 T., E:1986/836, K:1987/340 (Danıştay arşivinden).

"Davacının çalışma konusu lokantacılıktır. Lokantacılık işinin niteliği itibariyle devamlılık gösteren bir çalışma konusu olması sebebiyle, bu işyerinde mevsimlik işçi çalıştırma olanağı bulunmadığı gibi, İş Kanunu hükümlerine göre bu tür işyerlerinde aksine sözleşme yapılmadığı, iş ve çalışma düzeni ile ilgili hükümlerine uyulmadığı sürece, normal ve mutad olan iş sözleşmesinin devamlı yani süresiz olmasıdır. Olayda normal ve mutad olan bu durumun aksi davacı tarafından iddia edildiğine göre, beyannamedeki bilgilerin yalnlışlığı ile işçilerin devamlı çalıştıkları hususunun vergi dairesi müdürlüğü tarafından ispatlanamadığı gerekçesiyle verilen vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır<sup>170</sup>".

"Gayrimenkul satın alma amacıyla borç verilmesi halinde, faiz geliri elde edildiğinin ispatlanması vergi idaresine düşer<sup>171</sup>".

"Gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içinde vermeyen mükellef hakkında takdir edilen matrahın dayanaksız olduğunun ispatı mükellefe düşer<sup>172</sup>".

"İki ara kararına rağmen, davalı vergi dairesince durumun açıklığa kavuşturulamayışı ve yapılan işlemin kanuniliğini saptayan belgelerin mahkemeye verilmemesi karşısında davacı iddialarının doğruluğunun kabulü gereklidir<sup>173</sup>".

"Beyanname vermeyen mükellef hakkında, emsali işletmeler, işyerinin durumu gibi faktörlerin dikkate alınmak suretiyle takdir edilen matrahın fazla olduğunun ispatı mükellefe düşer<sup>174</sup>".

<sup>170</sup>.Dan. 3.D., 26.11.1986 T., E:1248, K:2358 (Danıştay arşivinden).

<sup>171</sup>.Dan. 4.D., 26.6.1985 T., E:1984/4365, K:1985/1881 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.1).

<sup>172</sup>.Dan. 4.D., 10.1.1983 T., E:1982/4076, K:1983/30 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.100).

<sup>173</sup>.Dan. 9.D., 16.10.1973 T., E:1972/436, K:1973/1977 (DD., S.14-15, s.425).

<sup>174</sup>.Dan. 4.D., 28.12.1982 T., E:4258, K:4805 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.103).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA KULLANILAN İSPAT ARAÇLARI

#### I- GENEL OLARAK

Vergi Hukuku, çeşitli hukuk disiplinleri ile yakın ilişki halindedir. Ve hatta bunların ara kesitinde yer almaktadır. Ancak, vergi hukukunun bu yönü, onun bağımsızlığını zedelemeyiz, sadece bir özelliğini belirler. Bu yönden ele alındığında, gerçekte kamu hukuku kesimi içinde yer alan vergi hukukunun, özel hukuk kurumları ile olan ilişkisi dikkatle gözlenmelidir. Bu açıdan bakıldığında da, vergi hukukunun medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku vb. ile yakın ilişkisi olduğu ortaya çıkar. Bu hukuk disiplinlerinde yer alan kavramlar, vergi hukuku için birer hareket noktası oluştururlar. Örneğin, gelir vergisinde "ticari kazancın" elde edildiği anın tesbiti için önemli olan alacağın tahakkuku, ticaret hukuku kuralları doğrultusunda belirlenecektir. Böyle olunca, gerektiğinde özel hukuk ispat araçlarının vergi hukuku alanında kullanılmaları mümkün olabilecektir.

Vergi hukuku, idare hukuku ile de yakın ilişki halindedir. Bu nedenle idare

hukuku yargılama usulleri ve ispat araçları vergi uyuşmazlıkları alanında kullanılmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargılama usulünün İ.Y.U.K.'nda düzenlenmesi de bu sonuca ulaştırmaktadır.

Bütün bunların ötesinde, vergi hukuku, Vergi Usul Kanunu ve diğer özel vergi kanunları ile, kendine özgü usuller ve ispat araçları geliştirmiştir.

Vergi hukukunda ispat edilecek gerçek üç ana noktaya dönüktür: Birincisi, ispat edilen gerçek, mükellefiyeti ve sonuç olarak vergi miktarını etkileyebilir. İkincisi, uygulanacak vergi cezasının türü ve bunun da sonucunda belirlenecek olan ceza miktarıdır. İspat sayesinde çözümlenecek üçüncü ana nokta ise, gerek verginin aslından gerekse vergi cezası ile ilgili ödeme emirlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesidir.

İspat konusunda ayrıca, delilleri değerlendirecek mercilerin yetkileri de önemlidir. Bu nedenle tezin bu bölümünde Türk vergi hukukundaki ispat araçları idari ve kazai mercilerdeki ele alınış şekillerine göre incelenecektir.

Delillerin oluşması ve ele alınması üç ayrı kesim içinde düşünülebilir. Bunlar mükellef kesimi, vergi idaresi kesimi ve vergi yargısı kesimidir. İspat araçları konusundaki açıklamalar bu ayrıma göre yapılacaktır.

## II- MÜKELLEF KESİMİNDE OLUŞAN İSPAT ARAÇLARI

Mükellefçe yapılan türlü bildirimler, verilen beyannameler, mükellefe ait defter kayıt ve belgeler, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar, yazışmalar bu kategorideki deliller arasındadır.

### A) BİLDİRİM VE BEYANNAMELER

Vergi olayı ile temas halinde olan veya ileride temasa geçebilecek kişilere bazı ödevler yüklenmiştir. Örneğin, ticaret veya serbest meslek faaliyetine başlayan kişiler, işe

başlama tarihinden önce, işe başlamalarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (V.U.K. md:153). Aynı şekilde, iş ve adres değişiklikleri ile işi bırakma halleri de bildirim konusudur (V.U.K. md:157, 160). Ticari faaliyetin sona erdiğini bildirmeyen mükelleflerin faaliyetlerinin devam ettiğinin kabulü normal ve mutad olup vergi dairesi müdürlüklerinin bu konuyu tesbit ve araştırma zorunluluğu bulunmadığından faaliyetin olmadığı belirtilerek boş beyanname verilmesi üzerine hayat standardı esasına göre tarhiyat yapılmasında kanuna aykırık yoktur<sup>175</sup>.

İş yeri fiilen açılmamış olsa da, mesleki teşekküllere kaydolmak, ticari faaliyete başlamanın kanuni belirtisidir (V.U.K. md:154). Mesleki teşekküllere kaydolun serbest meslek erbabından, görevleri veya durumları gereği bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olanların ise, işe başlamadıkları kabul edilir.

Vergi mükellefi olan kişiye yüklenen diğer bir ödev, beyanname verme ödevidir. Bu anlamda beyanname vermek, mükellefin ödeyeceği verginin matrahını, hatta verginin miktarını hesaplayıp vergi dairesine bildirmesidir. Mükellef düzenlediği bu belge ile, vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına daha sonra itiraz edilemez (vergi hataları halleri istisna olmak üzere). Bu nedenle beyanname kesin bir delil görünümündedir<sup>176</sup>. Kanuni veya ek süre içinde verilen beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi veya beyannamenin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunması halinde re'sen matrah takdir olunur<sup>177</sup>.

## B) DEFTER, KAYIT VE BELGELER

Mükellef kesiminde oluşan diğer bir delil grubu da mükellefin kanunen tutmak zorunda olduğu defter ve kayıtlar ile korumak zorunda bulunduğu belgelerdir.

Defter, kayıt ve belgelerin hukuki delil olabilmeleri, kanuni şekil ve içerik şartlarını karşılamalarına bağlıdır.

<sup>175</sup> Dan. 3.D., 8.12.1989 T., E:988, K:2756 (Danıştay arşivinden).

<sup>176</sup> TEZEL, s.258.

<sup>177</sup> Dan. 3.D., 26.11.1986 T., E:1248, K:2358 (Danıştay arşivinden).



Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 inci maddesi, defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş bir düzenleme yetkisi vermiştir. 3239 sayılı kanun bu yetkiyi daha da genişletmiştir. Nitekim fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, yolcu listesi gibi belgelerin notere tastik ettirilmiş olması veya anlaşmalı matbaalarca basılmış olması şart kılınmıştır<sup>178</sup>. Belge düzenine ilişkin kurallar uyarınca, mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, mükellef tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilir. Bu tür olgular konusunda mükellefin ileri sürdüğü iddiaların kabul edilebilmesi için, ilke olarak, kanunda belirtilen bu belgelerin düzenlenmiş olması ve mükellefin bunlara dayanması gerekir. Danıştay bir kararında, dosyada bulunan müstahsil makbuzlarının davacının iddiasını doğruladığını ve yoklama tutanağında bu konuda yapılan saptamanın aksi bir belge ile ispatlanamadığından salınan verginin kaldırılması gerektiği sonucuna varmıştır<sup>179</sup>. Ayrıca, aramalı incelemelerde ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalar da belge niteliğinde delillerdir.

Mükellef kesiminde var olması gereken defter, kayıt ve belgelerin yokluğu veya hukuken geçersizliği halinin alternatifi, vergi idaresi kesiminin başvurduğu "re'sen takdir" mekanizması olmaktadır<sup>180</sup>. Bu nedenle, belge düzeni vergilendirmenin özüyle ilgilidir.

Vergi hukukumuz defter tutma bakımından esas olarak zorunlu sistemi kabul etmiştir. Vergi usul hukukunda ismen belirtilen ve tutulmasına ilişkin şekil ve esasları açıklanmış bulunan defterlerin tutulması zorunludur. Mükelleflerin tutmuş oldukları kanuni defterlerin, yaptıkları bütün işlemleri açık bir şekilde göstermesi gerekir. Danıştay bir kararında, gider makbuzu karşılığı ödenen işyeri kirası ile bu miktara göre yatırılan stopaj vergisi işletme defterine işlendiğinden, ticari defter ve belgelerle ispatlanan fiili kiranın dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir<sup>181</sup>.

Mükellefler defterlerini beyanlarının doğruluğunu ispatlamak amacıyla tutarlar. Kayıtların kanunda belli edilen şekiller içinde yapılmasında mükelleflerin yararı vardır. Aksi halde, ya gelirlerinden indirdikleri giderler kabul edilmeyecek yada beyan ettikleri

<sup>178</sup> KANETİ, "...Yetkilerin Değerlendirilmesi", s.100.

<sup>179</sup> Dan. 4.D., 29.3.1985 T., E:1984/717, K:1985/527 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.234).

<sup>180</sup> TEZEL, s.259.

<sup>181</sup> Dan. 3.D., 21.10.1986 T., E:1986/916, K:1986/2050 (Danıştay arşivinden).

gelir daha çok takdir edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendileri lehine delil olabilmeleri, yani beyan etmiş oldukları gelirlerinin doğru olduğunun kabul edilebilmesi için, defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir deyişle "ihticaca salih bulunması" gerekmektedir<sup>182</sup>.

Defterlerin, vergi hukuku açısından ihticaca salih olmaması halinde, söz konusu defterlerin "güvenilir" olma niteliği kalmamıştır. Kamu otaritesi, bundan böyle delillerle (delillerin hiyerarşisi göz önünde bulundurulmaksızın) kamu yararını tesis edici işlemler yapabilir.

Ancak, bazı istisnai hallerde, ihticaca salih bulunmayan defterler sahipleri lehine delil teşkil edebilirler. Bu haller, ikmalen tarhiyata konu olabilecek hallerdir, yani defterler üzerinden tesbit edilebilen matematiksel hata halleridir.

Hiç kimse sırf başkasına zarar vermek amacı ile kendi aleyhine de delil teşkil edecek bir belge düzenlemez<sup>183</sup>. Bu nedenledir ki, bir mükellefin gerek vergi mevzuatı gerekse diğer mevzuat uyarınca tuttuğu defterlerdeki kayıtlardan mükellefin aleyhinde olanların doğruluğunu kabul etmek gerekir. Ancak vergileme açısından esas olan defter, vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterlerdir. Mükellefin, vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlere kaydetmediği hususları, diğer mevzuat uyarınca tuttuğu defterlere kaydettiği ve böylelikle vergi ziyasına sebebiyet verdiği tesbit olunduğunda, vergi mevzuatı uyarınca tutulan defterler ihticaca salih olmaktan çıkar.

Vergi hukukumuz, tasdik ettirilmemiş, ancak sahipleri tarafından kabullenilen veya bir mükellefe ait oldukları herhangi bir şekilde ispatlanan defterleri de sahipleri aleyhine delil olarak kabul etmektedir. Bunun gibi, çift defterler, el defterleri, ajandalar da sahipleri aleyhine delil teşkil ederler.

Mükelleflerin, vergi kanunlarıyla tesbit edilenler dışında, ticari faaliyetin daha iyi takip edilebilmesi için, ilave defterler tutmaları da mümkündür. Eğer bunlar tastik

<sup>182</sup>.Mahmut VURAL, "Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi", *Vergi Dünyası*, S.64, (Aralık 1986), s.66.

<sup>183</sup>.Dan. 4.D., 26.5.1970 T., E:3266, K:3060 (DD, S.3, s.247-248).

ettirilmişlerse, vergi hukuku açısından sahipleri lehine delil teşkil edebilirler.

Mükellefin, vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterleri, kendi içerisinde tutarlı olsalar da bazı hallerde bunlar sahipleri lehine delil olamazlar. Bu hallerden biri mükellefin çift defter tutması halidir. Bu durumda mükellef, kendi içerisinde tutarlı kanuni defterlerine kaydedilmemiş bir kısım hasılatını, kanuna aykırı olarak tuttuğu diğer bir deftere kaydetmiştir. Diğer hal ise, vergi mevzuatı dışında bir mevzuat uyarınca tutulan bir deftere kayıtlı bulunan bir kısım hasılatın, vergi mevzuatı uyarınca tutulan ve kendi içinde tutarlı olan defterlere kaydedilmemiş olduğu halidir. Bu iki halde de, kanuni defterler, kendi içerisinde tutarlı oldukları halde sahipleri lehine delil olmazlar<sup>184</sup>.

Vergi hukukunda defterler, esas olarak vergi idaresi-mükellef ilişkilerinin belgelendirilmesi amacıyla yönelik olarak tutuldukları için, vergi hukukunda, vergi idaresi-mükellef ihtilafları ile sınırlı olarak defterlere başvurma gereği doğar. Vergi hukukunda ihtilaf, esasen idare tarafından yaratıldığı için, vergi idaresi söz konusu ihtilaflarda nadiren mükellefin defter ve belgelerini delil olarak kullanır. Genellikle mükellefin defter ve belgeleri üzerinden saptanan kazanç farkları dolayısıyla ikmalen tarhiyata gidilir. İkmalen tarhiyat esas olarak, basit maddi hatalara dayanır.

Vergi idaresi, yarattığı ihtilafların çoğunda ise defter dışındaki delillere dayanır. Bu nedenle de, idare açısından defterlerin delil olarak pek fazla önemi bulunmamaktadır<sup>185</sup>.

Ancak, gene de defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu iş çevresinin tesbiti ve mükellef beyanının doğru olmadığına ispatlanabilmesi açısından başvurulabilecek çok önemli bir kaynak niteliğindedir.

---

<sup>184</sup>.VURAL, s.68.

<sup>185</sup>.VURAL, s.71.

## C) KARİNELER

### 1- Genel Olarak

Delil kavramı, karineleri de içine almaktadır<sup>186</sup>. Bu bakımdan takdiri delil sisteminde karinelerin diğer ispat araçları gibi yeterli bir ispatlama aracı olduğunda şüphe yoktur.

İspatlama hukukunda önemli olan yön, delillerin bağlı bulunduğu düzen veya tür değil, onun anlaşmazlık konusu olaydaki inandırma gücü ve olayın ispatlanmasında yeterli olup olmadığıdır. Bu bakımdan bir delil, soyut karine niteliğinde olması dolayısıyla, ispatlama gücünden birşey kaybetmez.

Müeyyideleri çok daha ağır bulunan ceza hukukunda karineler geçerli bir delil olarak kabul olunduğuna göre, vergi hukukunda aynı delil türünün uygulanmaması için akla yatkın hiç bir sebep ileri sürülemez. Kaldı ki, vergi uygulamasında karinelere başvurmak bir zorunluluktur. Nitelikleri gereği son derece karmaşık, geçmişte cereyan etmiş iktisadi olaylar ancak bazı belirtileriyle kavranabilir<sup>187</sup>.

Vergi hukukunda, hem verginin aslında hem de ceza uygulamasında çeşitli karinelere yararlanılabilmektedir. Bunların delil olarak kullanılması kanunla sınırlı ve sayılıdır. Vergi hukukumuzda kabul edilen kanuni karineler şunlardır: Ortalama kar haddi, asgari tarımsal kazanç esası, gider esası, servet bildirim, emsale göre belirli ve açık farklılık, kaçakçılık kastı, randıman incelemesi ve işe başlama belirtileri. Mükellef, bu karinelerin tersini ispatlayabilir, tersi ispatlanıncaya kadar da delil teşkil ederler. Ayrıca, bir de muhasebenin ispat gücü karinesi vardır ki buna göre, olayın özelliğine göre maddi doğruluğuna itiraz nedeni yoksa mükellefin usulüne uygun muhasebesi ve belgeleri vergilemede esastır<sup>188</sup>.

Karinelerin hemen hepsi, mükelleflerin belgelenebilen beyanı haricinde kaldığı tesbit veya farzedilen gelir farkının vergilendirilmesi amacına yönelmiş bulunmaktadır<sup>189</sup>.

<sup>186</sup>.Karineler konusunda bkz. I. Bölüm, I/C-1 ve I/C-3.

<sup>187</sup>.BAYRAK, s.42.

<sup>188</sup>.Bu konu ile ilgili daha geniş bilgi için Bkz. III. Bölüm, II/B.

Aşağıda kanuni karinelerden bazıları açıklanacaktır:

## 2- Ortalama Kar Haddi

Ortalama kar haddi, kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıları ve bu alandaki kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmektedir (G.V.K. md:111, K.V.K. md:13/3).

Ortalama kar haddinde, mükellefin önceden fiktif olarak saptanmış bulunan kar haddi çerçevesinde kazanç elde etmiş olması beklenmektedir. Kar haddinin altında bir gerçekleşme var ise, bu kez vergi dairesince mükelleften düşüklüğün sebebini açıklaması ve ispatlaması istenmekte, yani mükellefe karinenin aksini ispat hakkı verilmektedir<sup>190</sup>. Bu konu Gelir Vergisi Kanunu'nun 111 inci maddesinde şöyle ifade edilmektedir: "Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanunu'na göre tesbit olunan ortalama kar hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır. ...Bu maddeye göre tarhiyat yapılabilmesi için tesbit olunacak farkın onbin lirayı aşması ve tesbit edilen bu farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır."

Danıştay, bir olayda, otomobil ve traktör alım ve satımlarının tamamı faturalı olan mükellef hakkında karşıt inceleme yapılmadan ortalama kar hadleri esasının uygulanmasında isabet bulunmadığı kararına varmıştır<sup>191</sup>. Danıştay'ın diğer bir kararı da şöyledir: "Satış fiyatı Sanayi Bakanlığı'nca saptanan Anadol marka binek otomobillerinin daha yüksek fiyatla satıldığı saptanmadığından kardaki düşüklüğün açıklanmış sayılacağı, vergilendirme döneminde minübüs satış fiyatları serbest bırakıldığından kardaki düşüklüğün, faturalar içeriğinin gerçeği yansıttığının saptanması halinde varlığı kabul

<sup>189</sup> Nail ÇELENOĞLU, "Vergi Hukukunda Delil Sistemi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 14. Seri, Sene: 1967, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1276, İstanbul 1967, s.190.

<sup>190</sup> TEZEL, s.260.

<sup>191</sup> Dan. 3.D., 7.12.1984 T., E:1878, K:3358 (Danıştay arşivinden).

edilebilir<sup>192</sup>.

### 3- İşe Başlama Belirtileri

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları'ndan işe başlayanlar, bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (V.U.K. md:153).

Vergi Usul Kanunu'na göre işe başlamanın belirtileri şunlardır: Tüccarlar için; bir iş yeri açmak (belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek), iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak, kazançları götürü usulde tesbit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak (V.U.K. md:154). Serbest meslek erbabı için; muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak (V.U.K. md:155).

Bu hallerde, işe başlayan mükellefler işe başladıklarını vergi dairesine bildirmemiş olsalar bile, kanunen işe başlamış sayılmaktadırlar. İşe başlamadığına dair kanuni belirtilerin varlığından dolayı hakkında karine bulunan bir mükellef belirtilere rağmen aslında işe başlamadığını ispatlayabilir. Örneğin, bütün yıl boyunca yurt dışında olduğunu belgeleyen serbest meslek erbabının gelir elde ettiği kabul edilemez<sup>193</sup>. Ancak, işe başlamanın tersi ispatlanıncaya dek, yukarıda sayılan haller işe başlanıldığına delil teşkil ederler.

<sup>192</sup>.Dan. 13.D., 3.2.1976 T., E:1975/877, K:1976/318 (Danıştay arşivinden).

<sup>193</sup>.Dan. 4.D., E:1970/8187, K:1971/6447 (Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Ankara 1982, s.261).

#### 4- Emsale Göre Belirli Ve Açık Farklılık

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçen "emsal kira bedeli" esası, elde edilen kira miktarı için kesin bir kanuni karinedir<sup>194</sup>. Mükellef, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya bedelsiz tahsis durumunu ispatlama hakkına sahip değildir (G.V.K. md:73). Ancak G.V.K.'nun 73/2 inci maddesinde gösterilen hallerde emsal kira bedeli uygulanmaz, bu hallerin var olmadığı ispatlanabildiği halde vergi dairesince tarhiyat yapılabilir. Danıştay bir olayda, beyanda bulunulan kiradan daha fazla kira elde edildiği saptanmadan, emsal kira bedeline göre tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir<sup>195</sup>.

Özellikle gayrimenkullerin el değiştirmesinde söz konusu olan vergilerde, matrah, gayrimenkulün rayiç bedelidir. Bu halde de, rayiç bedel kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, herhangi bir ispat aracı ile gayrimenkulün el değiştirme işleminin rayiç bedelin altında gerçekleştiğini ispat edemez<sup>196</sup>.

Veraset ve intikal vergisinde, matrah, menkul malar ve gemiler için rayiç bedeldir. Mükellefler tarafından beyan edilen matrah ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasında fark bulunursa, farka ait vergi kusur cezalı olarak alınır. Ancak menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz. Burada rayiç bedel bir karinedir.

#### 5- Kaçakçılık Kastı

Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılıkla ilgili eski hükümlerinde, bir kısım kanuni ölçüler getirilip bu sınırlar aşıldığı takdirde kaçakçılık suçunun oluşması bakımından kast unsurunun varlığının kabul edileceği öngörülmüştür. Bu düzenleme şekline göre, belli miktarları aşan matrah eksiklikleri, kaçakçılık suçu için karine oluşturmakta idi; ancak kanun bunun aksinin ispat edilebileceğini hükme bağlamıştı. Başka bir deyişle, eski düzenlemede kast karinesi bir adi karine niteliğindedir.

<sup>194</sup>.TEZEL, s.261.

<sup>195</sup>.Dan. 13.D., 12.11.1986 T., E:1151, K:2209 (DD, S.66-67, s.160-162).

<sup>196</sup>.TEZEL, s.261.

Oysa, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle yeni esaslara bağlanan kaçakçılık suçu için gene bir kısım kanuni miktarlar ve koşullar getirilmiş olmakla birlikte, bunlar aksi ispat olunamaz, kesin nitelikte karineler şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>197</sup>. Ancak V.U.K.'nun md:344/bent 7 ve 8'deki düzenlemelerin aksi ispat edilebilir, adi kanuni karine niteliği taşıdıkları yolunda iki ilginç Danıştay kararı ile bu konu tartışma götürür bir nitelik kazanmıştır<sup>198</sup>. Danıştay'ın bu kararlarına göre; "...ilk altı bentte yazılı haller neden gösterilerek, adına ceza kesilen söz konusu eylemin unsurları gözönüne alınarak, ceza kesmeye neden olan eylemin kasten yani bilinerek ve istenerek yapılmadığını ispatlaması koşuluyla cezanın kaldırılması mümkün olacağına göre mükelleflerin, V.U.K.'nun 344 üncü maddesinin yedinci ve sekizinci bendi ile son fıkralarında kanunen varsayılan kastın yokluğunu yargı mercileri önünde ispatlamaları imkanının ortadan kalktığı düşünülemez".

#### D) ÖZEL SÖZLEŞMELER

Vergi Usul Kanunu, kişiler arasında vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesine karşı geçersiz olduğunu hüküm altına almıştır (V.U.K. md: 8). Dolayısıyla özel sözleşmelerin, mükellef lehine delil değeri yoktur. Ancak, arama sırasında ele geçen, başkası tarafından ibraz edilen böyle bir metin mükelleflerin karşılıklı denetimleri bakımından yararlı olabileceği gibi mükellef aleyhine bir delil de olabilir<sup>199</sup>.

### III- VERGİ İDARESİ KESİMİNDE OLUŞAN İSPAT ARAÇLARI

Vergi idaresi kesiminde oluşan deliller, yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir.

Vergi Usul Kanunu, tutanağın unsurlarını saymadığı gibi, tutanağın delil olarak

<sup>197</sup> ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.245.

<sup>198</sup> Bkz. Dar. 4.D., 20.2.1985 T., E:1984/3317, K:1985/477 ve Dan. 4.D., 15.2.1985 T., E:1984/1570, K:1985/448 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.378-383).

<sup>199</sup> ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.247.



değerini de açıklık ile ortaya koymamıştır. Unsurlarının açık ve seçik olarak sayılmaması, değerinin belirlenmesinde bir engel sayılabilir. Ancak kanun koyucunun tutanağı bir delil olmaktan çok, delilleri içinde toplayan bir belge olarak gördüğü sonucuna V.U.K.'nın 141 inci maddesinin ilk cümlesinin lafzi ifadesinden ulaşmak mümkündür: "İnceleme sırasında gerek görülen hallerde vergilendirmeye ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir"<sup>200</sup>. Ayrıca vergilendirmeyi gerektiren olay ve hesap durumları, aynı zamanda cezayı da gerektiriyorsa, bu takdirde tutanak tanzimi zorunlu olmakta (V.U.K. md:364) ve tutanaklar ispat edici bir belge, yani maddi delil halini almaktadır. Vergilendirmeyi gerektiren olay ve hesap durumlarının cezayı da gerektirmesi çoğunlukla kaçınılmaz bir sonuç olduğuna göre, kanun dolaylı olarak tutanaklara maddi delil niteliğini vermektedir. Ancak bu tutanakların aksi yargı mercileri önünde ispat edilebilir ve tutanakta kabul edilen durumun aksi inandırıcı bir şekilde ispat edildiğinde itibar edilecek bir belge olmak niteliğini kaybeder<sup>201</sup>. Başka bir deyişle, yoklama sonuçlarını ve inceleme verilerini saptayan yoklama fişleri ile inceleme tutanaklarının mükellef tarafından ihtirazi kayıt koyulmadan imzalanması, bu konuda mükellef açısından hak dondurucu bir işlem değildir.

Vergi idaresinin vergisel delil olarak düzenleyeceği tutanakların, vergi hukukuna aykırı yollardan elde edilmemiş bulunmaları gerekir. Nitekim, yetkisiz inceleme elemanlarınca yapılan servet beyannamesi incelemesi sonucuna göre tarhiyat yapılamamaktadır<sup>202</sup>.

Delil teşkil edecek türlü olay ve davranışların yazılı hale getirildiği tutanaklar, mükellef yanında düzenlenip ilgililerce imzalanacaktır. V.U.K. md:131 hükmüne göre, tutanak niteliğinde olan yoklama fişleri<sup>203</sup> iki nüsha olarak düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse, durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma veya muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Danıştay'a göre, "yoklama tutanağının sadece ihtiyar meclisi üyelerinden biri tarafından imzalanmış olması kanunda öngörülen usule uygun olarak düzenlendiğinin kabul edilerek tarhiyata esas alınmasına imkan

<sup>200</sup> ŞENGÜL, "...Delil Sistemi", s.79.

<sup>201</sup> Dan. 4.D., 29.3.1985 T., E:1984/717, K:1985/527 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.234).

<sup>202</sup> Dan. 4.D., 24.5.1972 T., E:1969/4060, K:1972/3580 (TEZEL, s.262).

<sup>203</sup> Yoklama fişi örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:3.

vermez<sup>204</sup>". Mükellefin veya kanuni temsilcisinin imzasını taşımayan veya bunların imzadan çekindiklerine dair kayıt bulunmayan yoklama fişi esas alınmak suretiyle tarhiyat yapılamaz<sup>205</sup>, ayrıca mükellefin kardeşinin imzasını içeren yoklama fişi de mükellefi bağlamaz<sup>206</sup>. Yoklama fişleri içeriğinde açıklık bulunmadığı sürece düzenlendikleri tarih için geçerli olup, geriye götürmek suretiyle tarhiyat yapılamaz<sup>207</sup>.

Vergi Usul Kanunu 141 inci madde hükmüne göre de, inceleme sırasında ilgililerin itiraz ve düşünceleri varsa bunlar tutanağa geçirilir ve bu surette düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya yanında inceleme yapılan kimseye bırakılması zorunludur. Görüldüğü üzere, vergi hukukunda uyumsuzlukla ilgili tesbitlerin yapıldığı tutanaklara tarafların konu ile ilgili iddiaları veya görüşleri de geçirilmektedir<sup>208</sup>. Ayrıca, tutanakla tesbit edilen durumun tarhiyata neden olabilmesi için varsa defter ve belgelerle güçlendirilmesi gerekir<sup>209</sup>. Vergi incelemesinde, mükellef çevresinde bulunacak deliller, mükellefin kayıtları, belgeleri ve envanteri çerçevesinde ve gerektiğinde yararlanılacak başka türden deliller çerçevesinde, vergiyi doğuran olaya dönüktür.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "bilgi toplama" mekanizması ile, vergi incelemesi işlemleri mükellef kesimi dışına taşar. Bilgi toplama işlemi, inceleme elemanları veya Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yürütülür. Bilgi vermek zorunda olan kişiler ya bizzat mükellefin kendisi, ya mükellef ile muamelede bulunan gerçek veya tüzel kişiler yada mükellefle ilgili kayıtlara sahip olan kamu idare ve müesseseleridir (V.U.K. md:148). Bu kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden, kimlerin ne şekilde faydalanabileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tesbit olunur (V.U.K. md:152). Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği'ne göre, arşivlerden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve muavinleri, defterdarlar, vergi dairesi amirleri, gelirler kontrolörleri ve vergi kontrol memurları yararlanır. Kanun ve

<sup>204</sup>.Dan. 4.D., 24.4.1985 T., E:1984/2970, K:1985/1244 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.231).

<sup>205</sup>.Dan. 4.D., 8.4.1985 T., E:1984/892, K:1985/1097 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.233).

<sup>206</sup>.Dan. 4.D., 13.6.1984 T., E:1586, K:2794 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.240).

<sup>207</sup>.Dan. 4.D., 6.3.1985 T., E:1984/3594, K:1985/608 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.235); aynı şekilde, Dan. 4.D., 22.5.1985 T., E:1984/ 1537, K:1985/1527 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.229).

<sup>208</sup>.Tutanak örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:4.

<sup>209</sup>.Dan. 4.D., 20.11.1984 T., E:253, K:4199 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.256).

yönetmelikle yapılan bu düzenlemeler karşısında, istihbarat arşivindeki gizli fişlerin, bu fişlerdeki tesbitlere göre yapılmış olup ilgililerin herhangi bir faaliyeti ve kazancına ilişkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak alınmasına olanak yoktur. Başka bir deyişle, istihbarat arşivinden sağlanan bilgiler, inceleme raporu veya yoklama suretiyle güçlendirilmedikçe, vergi tarhiyatı için yeterli sayılmaz<sup>210</sup>.

Bilgi verme zorunluluğu yönünden "mükellefle muamelede bulunan" gerçek veya tüzel kişinin durumu ise vergilendirme olayının tutanakla tesbiti yönünden şu özellikleri gösterir:

- a) Mükellefle muamelede bulunan kişi, mükellefle doğrudan ilişki kurmuştur ve defter tutmak zorundadır, yani taraf durumundadır.
- b) Mükellefle muamelede bulunan kişi, mükellefle doğrudan ilişki kurmuştur, fakat defter tutmak zorunda değildir, ama taraf durumundadır.

Mükellefle yapılan bir muamelenin tarafı durumunda olan kimselerin ifadelerine dayanarak düzenlenen ifade tutanakları, maddi delil niteliğindedir. Eğer bu kişi defter tutmak zorunda ise iş daha da kolaylaşır. Mükellefle ilişkide bulunan kişinin kayıtlarında vergilendirme ile ilgili olayı ve hesap durumunu tesbit mümkündür ve bu duruma ilişkin olarak düzenlenen tutanak maddi delil niteliğindedir. Vergiyi doğuran olay, taraf durumunda bulunan kişinin kayıtlarında gözükme dahi, taraf durumunda bulunan kişiden alınan ifade tutanağı maddi delil niteliğindedir. Tersini düşündüğümüzde, defter ve belgelerin dar sınırları içinde kalınır. Kaldı ki, bu durumda verilen ifadenin doğruluğunu karinelerle de ortaya koymak mümkündür. Örneğin; "A" avukat, "B" ise ticaret erbabıdır. Yaptığı serbest meslek işi dolayısıyla, "A", "B"ye, vermek zorunda olduğu halde serbest meslek makbuzu vermemiş, "B" de yaptığı giderleri kendi defterine masraf olarak kaydetmemiştir. "B"nin ortalama kar haddine tabi bir mükellef olduğu düşünüldüğünde, giderlerini kaydetmemek suretiyle, "B" ortalama kar hadlerine göre durumunu ayarlamıştır. Ödediğini ifade ettiği meblağ kadar gideri artmaktadır, ama artan giderin ortalama kar haddine isabet eden kısmı kadar geliri de artmaktadır. Dolayısıyla, bu

<sup>210</sup> Bu doğrultudaki kararlar için bkz., Dan. 4.D., 13.6.1984 T., E:1983/1571, K:1984/2799 ve Dan. 4.D., 23.12.1983 T., E:477, K:9145 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.257-259); ayrıca bkz. Dan. 3.D. 4.2.1987 T., E:1986/836, K:1987/340 (Damıstay arşivinden).

halde, taraf durumunda bulunan kişiden alınan ifade tutanağı maddi delildir<sup>211</sup>.

Taraf durumunda bulunan kişilerin ayrıca vergi mükellefiyeti yoksa, bunlardan alınan ifade tutanaklarının aynı yönlü ve birden fazla olması veya tek ifade tutanağı varsa bunun yan delillerle güçlendirilmesi genellikle kabul edilen bir görüştür, ancak bu halde alınan ifade tutanakları maddi delil niteliğinde olmaktadır.

Mükellefle muamelede bulunmamış olan 3. kişi durumundaki tanık ifadeleri delildir. Fakat, bu tür ifade tutanakları ikmalen tarhiyata dayanak olabilecek maddi delil sayılmazlar. Bu tutanakların, re'sen tarhiyat için de, esas olarak yan delillerle güçlendirilmesine gerek vardır.

Mükellefden, kendisinin vergilendirme ve hesap durumu konusu alınan ifade tutanakları da maddi delildir. Vergi sistemimizin beyan esasına dayandığı dikkate alınırsa bu durum açıklık kazanır. Mükellefin kendi vergi durumu ile ilgili beyanı (ikrar) maddi delildir.

#### IV- VERGİ YARGI YERLERİNDE KULLANILAN İSPAT ARAÇLARI

##### A) GENEL OLARAK

Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi gereği, yargı mercileri her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapabilecekleri gibi, dava sırasında her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Yemin hariç olmak üzere vergi yargısında kabul edilen delil serbestisi ilkesi de bu esası tamamlamaktadır. Mahkemenin re'sen araştırma yetkisinin yanında, taraflar da iddialarını ispatlama açısından davaya katkıda bulunurlar ve ellerinde bulunan ispat araçlarını muhakemeye getirirler.

Yukarıda incelenen, gerek mükellef kesiminde, gerekse vergi idaresi kesiminde oluşan deliller yargı mercilerinde de delil olarak kullanılırlar. Bunlardan başka yargı

<sup>211</sup>.ŞENGÜL, "...Delil Sistemi", s.80.

mercilerinde kullanılan delil çeşitleri aşağıda tek tek incelenecektir. Bu incelemede V.U.K.'nun 3 üncü madde hükmü de göz önünde bulundurulacaktır.

## B) DELİLLER

### 1- Bilirkişi

Bir davada, çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvuru üçüncü kişi veya kişilere "bilirkişi" denir (H.U.M.K. md:275).

Bilirkişi incelemesi, vergi davalarında sıkça gündeme gelebilmektedir. 2577 sayılı İ.Y.U.K.'nun 31 inci madde hükmüne göre, bilirkişi müessesesi ile ilgili değerlendirme Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu dahilinde yapılacaktır.

İ.Y.U.K.'nda, bilirkişi yalnızca 18/5'inci madde ile 53 üncü maddede dolaylı olarak kullanılmıştır. 18 inci maddede, Danıştay'da duruşmalı işlerde savcıların keşif ve bilirkişi incelemesi isteyebileceği, diğer maddede ise bilirkişilerin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkemece tesbit edilmesinin, yargılamanın yenilenmesine sebep oluşturacağı belirtilmiştir.

İdari yargılama sistemimizde, bilirkişi incelemesinin H.U.M.K.'ndaki esaslara göre yaptırılacağı belirtildiğine göre, bu müesseseyi, vergi davalarındaki işlerliği gözönünde tutularak, anılan kanun hükümlerine göre incelemek gerekecektir.

Bilirkişi konusunda, ana çizgileri ile şunlar söylenebilir:

a- Bilirkişiye, çözümü hakim tarafından bilinmeyen, özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde başvuru (H.U.M.K. md:275). Hukuki meseleler hakkında bilirkişi incelemesi istenemez<sup>212</sup>. Bir vergi davasında, örneğin bir yıl içinde, üç ayrı şirketin hisse senetlerini alıp sattığı için devamlı olarak menkul kıymet satımı ile uğraşmış sayılacağı,

<sup>212</sup>.Dan. 4.D., 24.4.1985 T., E:1983/2799, K:1985/1246 (DD, S.60-61, s.195).

dolayısıyla ticari kazanç elde edilmiş olduğu gekeçesiyle tarhiyat yapılmışsa, bunu değerlendirmek vergi hakiminin görevidir. Buna karşılık, alım satımın üç ayrı şirket hisse senedi ile mi, yoksa daha az veya daha çok sayı ile mi ilgili bulunduğu gibi maddi olayın aydınlatılması gereken durumlarda, örneğin bir bankacı veya bankerin bilirkişiliğine başvurulması mümkündür<sup>213</sup>.

b- Hakim, bir davada özel ve teknik bilgiye gerek bulunup bulunmadığını, gerekli ise kendi özel ve teknik bilgisinin o davada yeterli olup olmadığını, başka bir deyişle, o davada bilirkişiye başvurulmasının gerekli olup olmadığını kendisi takdir eder ve karara bağlar.

Hakim bilirkişi incelemesi yaptırılmasına re'sen karar verebileceği gibi, taraflardan birinin talebi üzerine de karar verebilir. Bilirkişi incelemesi, taraflardan biri tarafından istenildiği takdirde, gerekli masrafları da o tarafın ödemesi gerekir. Verilen sürede, taraf bilirkişi giderini ödemezse, bilirkişi incelemesi yapılması talebinden vazgeçmiş sayılır (H.U.M.K. md:414/cümle:2). Bu halde bilirkişi incelemesi yapılmasını isteyen taraf davacı ise, iddiasını ispat edemediği için davanın reddi gerekir. Eğer hakim, re'sen bilirkişi incelemesine karar verirse, bilirkişi giderini taraflardan birinin veya ikisinin de ödemesine karar verir, belirlenen sürede ödenmezse. hakim bilirkişi giderinin ileride haksız çıkacak taraftan alınmak şartıyla, Devlet hazinesinden ödenmesine karar verebilir (H.U.M.K. md:415).

c- Bilirkişi normal olarak taraflarca seçilir. Hakim önce, üç kişiden fazla olmamak üzere, kaç adet bilirkişi seçileceğine karar verir; bundan sonra, taraflara bilirkişileri seçmeleri bildirilir. Taraflar bilirkişi seçiminde anlaşamazlarsa, bilirkişiler o konuda uzman olanlar arasından hakim tarafından seçilir (H.U.M.K. md:276)<sup>214</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda 1990 yılında 3622 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile, 31 inci maddeye "...ancak, bilirkişilerin yada bilirkişinin seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır" hükmü getirilmiştir. Buna göre, vergi

<sup>213</sup>ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.411.

<sup>214</sup>Bu doğrultudaki bir karar için bkz. Y. HGK., 16.10.1963 T., E:182, K:99 (ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.416).

mahkemeleri ve Danıştay'da yapılan yargılama sırasında tarafların bilirkişiyi seçme olanakları kaldırılmıştır.

d- Bilirkişi sayısı en az bir, en fazla üç olmak gerekir (H.U.M.K. md:276/3). Bilirkişilerin en az bir, en fazla üç kişi olacağı kuralı, inceleme konusu maddi olay itibariyle değerlendirilir. Birden fazla ve ayrı kimselerin ihtisas alanına giren maddi olay olduğunda, bunlardan her biri için ayrı bilirkişiler tayini mümkün sayılmaktadır<sup>215</sup>.

e- Bilirkişilerin tarafsız olması gerekir. Bu nedenle hakim, bilirkişiye, bildirdiği veya bildireceği görüşün tarafsız olduğuna ve tarafsız olacağına dair yemin verebilir (H.U.M.K. md:276/4).

Bilirkişilerin tarafsızlığını sağlamak için, hakimler gibi, bilirkişiler de reddolunabilir (H.U.M.K. md:277). Bilirkişiyi red süresi, bilirkişinin seçiminin öğrenildiği tarihten itibaren 3 gündür (H.U.M.K. md:277/1). Red talebi taraflarca yapılır ve hakim tarafından hadise (H.U.M.K. md:222-225) şeklinde incelenir ve karar bağlanır. Hakimin bu konudaki kararı tek başına temyiz edilemez, ancak esas kararla birlikte temyiz edilebilir<sup>216</sup>.

f- Bilirkişiliği kabul zorunluluğu yoktur. Ancak bilirkişi olarak bilgisine başvurulmuş, konuyu bilmeksizin sanatını icra etmesi mümkün olmayan ve alenen sanatını icra eden kimseler, o konu hakkında bilirkişiliği kabul etmek zorundadırlar (H.U.M.K. md:278/1). Bunlar ancak bilirkişiliği tanıklıktan çekinme hakkındaki sebeplerle kabul etmeyebilirler<sup>217</sup>. Nedensiz red halinde cezai sorumlulukları vardır.

<sup>215</sup> ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.412.

<sup>216</sup> Y. İBGK, 18.6.1958 T., E:22, K:11 (ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.415).

<sup>217</sup> H.U.M.K.'nin 245 ve 246 ncı maddelerine göre çekinme nedenleri şunlardır:

1- Tanıklığı (bilirkişiliği), kendisine veya nişanlısı (md:245/1), aralarındaki evlilik bağı kalkmış olsa bile karı veya kocası (md:245/2), neseben veya sebeben usul ve furuu, yahut 3. dereceye kadar neseben veya kendisiyle sıhriyet hasil olan evlilik bağı kalkmış olsa bile 2. dereceye kadar sebeben civar hısımları ve aralarında evlatlık bağı bulunanlar (md:245/3)' dan birine doğrudan doğruya mali bir zarar verecek ise (H.U.M.K. md:246/1);

2- Tanıklığı (bilirkişiliği), kendisinin veya 245 inci maddenin 1-3 numaralarında gösterilen hısımlardan birinin şeref ve haysiyetini ihlal veya haklarında ceza koşturması yapılmasını gerektirirse (H.U.M.K. md:246/2);

3- Tanıklığı (bilirkişiliği), gizlenmesi tanığın (bilirkişinin) kendisince gerekli olan ve sanatına ait

g- Mahkeme, bilirkişiyi bir ara kararı ile tayin edecektir. Uygulamada, vergi yargısında, mahkeme önce bir ara kararı ile bu konuyla ilgilenmek üzere bir üyeye yetki verir<sup>218</sup>, üye hakim bu yetkiye dayanarak gene bir ara kararı ile bilirkişiyi tayin eder<sup>219</sup>. Bilirkişi tayin kararında, kendisine sorulacak hususlar açık bir şekilde belirtilmiş olmalıdır. Bilirkişi, mahkemece tesbit edilmiş olan olaylar hakkında görüş bildirir, bilirkişilerin delilleri takdir yetkisi yoktur, ayrıca hukuki sorunlar hakkında görüş bildiremezler.

h- Bilirkişi, incelemesi bittikten sonra bir rapor yazar<sup>220</sup>. Raporun, tarafların ad ve soyadını, bilirkişinin çözümüyle görevlendirildiği konuları, gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi olayları, gerekçeyi, sonucu, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa bunun sebebini, düzenlendiği günü ve bilirkişinin veya bilirkişilerin imzasını taşıması gerekir. Bilirkişi raporu, mahkeme kalemine verilir ve raporun birer sureti, yargılamadan önce, taraflara tebliğ edilir.

ı- Hakim, bilirkişi raporunda eksik veya kapalı gördüğü konuların tamamlanması yada açıklanması için, her zaman, bilirkişiye yeni sorular sorabilir. Buna, bilirkişiden ek rapor istenmesi denir.

i- Taraflar da, bilirkişi raporunun kendilerine tebliğinden itibaren bir hafta içinde, eksik yada açık olmayan noktaların giderilmesi için mahkemeden talepte bulunabilirler. Yargıtay'ın kararlarına göre bir haftalık süre sadece eksik ve açık olmayan noktaların giderilmesi açısından, raporun aslına itiraz ise karar aşamasına kadar mümkündür<sup>221</sup>.

j- Hakim, bilirkişi raporu ile bağlı değildir, raporu yeterli görmezse ikinci bir inceleme yaptırabilir. Fakat, hakim, bilirkişi raporunda yazılı olan özel ve teknik

sırların açıklanması sonucunu doğuruyorsa (H.U.M.K. md:246/3);

4- Memuriyet ve sanat ve meslekleri itibarıyla bir kimsenin sırrını bilenler tanıklıktan (bilirkişilikten) çekinebilir, ancak o kimse onaylarsa tanıklıktan (bilirkişilikten) çekinemezler (H.U.M.K. md:254/4).

<sup>218</sup> Bu ara kararı örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:5.

<sup>219</sup> Bilirkişi tayini ile ilgili ara kararı örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:6.

<sup>220</sup> Bilirkişi raporu örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:7.

<sup>221</sup> Y. HGK., 6.2.1969 T., E:1535, K:96 (ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.418).



açıklamalardan, bilirkişi raporunda varılan sonucun yanlış olduğunu takdir edebilecek derecede bilgi sahibi olduğu kanısına varabiliyorsa, yeni bilirkişi incelemesi yaptırmadan bilirkişi raporunun aksine de karar verebilir. Ancak hakim, bilirkişi raporunun aksine karar verirken bilirkişi raporundaki sonucun neden dolayı yanlış olduğunu ve kabul edilemeyeceğini hükümde gerekçesiyle birlikte inceleyip belirtmelidir. Fakat Yargıtay, hakimin bilirkişinin oy ve görüşü ile bağlı olmadığı hakkındaki kanun hükmünü (H.U.M.K. md:286), hakimin bilirkişi raporunu yeterli görmezse, yeniden bilirkişi incelemesi yaptırması (H.U.M.K. md:284) gerektiği şeklinde anlamaktadır<sup>222</sup>.

k- Bilirkişiye gördüğü hizmete karşılık bir ücret verilir (H.U.M.K. md:423/2). Bilirkişi ücretinin miktarı hakim tarafından belirlenir (H.U.M.K. md:285)<sup>223</sup>.

## 2- Keşif

Keşif, hakimin, tartışmalı şey veya yer ile, tarafların huzurunda yada bunların celp ve davet edildikleri bir zamanda, doğrudan doğruya temas ederek şahsi bilgi ve görüş edinmesidir<sup>224</sup>. Başka bir deyişle keşif, tartışmalı bir yerin hakim tarafından yargıya varabilmek üzere gözlem konusu yapılmasıdır<sup>225</sup>. Keşif ile, maddi olay hakkında doğrudan bilgi toplanmış olur.

Vergi davalarında keşif ile ilgili hususlarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun hükümleri uygulanacaktır (İ.Y.U.K. md:31).

Hakim, keşfe re'sen karar verebileceği gibi, iki taraftan birinin talebi üzerine de karar verebilir (H.U.M.K. md:363).

Keşif, davaya bakan mahkeme tarafından yapılır. Hakimin keşif yerine gitmeden dosyayı bilirkişiye veya zabıt katibine vermek suretiyle keşif yapması mümkün değildir.

<sup>222</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.320.

<sup>223</sup>.Bilirkişi incelemesi ile ilgili Yargıtay ve Danıştay kararları için bkz. Ekler Bölümü, Ek:10.

<sup>224</sup>.ÖCAL, s.77.

<sup>225</sup>.Dan. 4.D., 26.11.1987 T., E:1985/5491, K:1987/3507 (DD, S.70-71, s.208).

Keşif gün ve saatinin keşif kararında yazılı olması gerekir. Keşif kararında ayrıca, keşif giderlerinin neler olduğu ve bu giderlerin hangi tarafca, ne zamana kadar yatırılması gerektiği, keşif giderlerinin kesin süre içinde yatırılmamasının sonuçları, keşifde tanık dinlenecek ve bilirkişi incelemesi yapılacak ise bu hususların yazılması gerekir<sup>226</sup>.

Taraflar gelirse, keşif huzurlarında yapılır. Yokluğunda keşif yapılan davalı, bu keşfe kural olarak itiraz edemez.

Keşif bitince, keşif yerinde, keşifde yapılan işlemleri içeren bir tutanak düzenlenir (H.U.M.K. md:366)<sup>227</sup>.

Keşif genellikle özel ve teknik bilgiyi gerektiren bir iş olduğundan, hakim keşif sırasında bilirkişi incelemesi yaptırabilir (H.U.M.K. md:365). Uygulamada, genellikle keşif ve bilirkişi incelemesi birlikte yapılmaktadır.

Hakim, keşif sonucunda edindiği bilgileri, varsa bilirkişi raporunu serbestce takdir eder, çünkü keşif bir takdiri delildir (H.U.M.K. md:240).

### 3- Tanık Beyanları

Tanıklık, davanın tarafları dışındaki üçüncü kişilerin, dava ile ilgili bir olay hakkında, dava dışında bizzat edinmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleridir<sup>228</sup>. Tanıklık yapan kişiye "tanık" denir.

Tanık delili, zayıf, çürük bir delildir. Tanığın bir olayı tamamen hatırında tutması ve gerçeği olduğu gibi anlatması zordur. Bundan başka, ahlak, din, şeref ve namus gibi manevi yönleri zayıf olan kişilerin bilerek gerçeğe aykırı tanıklık yapmaları da mümkündür. Bundan dolayı tanık delili ancak küçük meblağlar ve senede bağlanması

<sup>226</sup>.Keşif kararı örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:6.

<sup>227</sup>.Keşif tutanağı örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:8.

<sup>228</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.307.

imkansız hukuki işlemler ve hukuki fiiller için geçerlidir.

Hukuk muhakemeleri usulünde, kural olarak, Türk yargısına tabi olmak şartıyla, herkes tanıklık etmek zorundadır (H.U.M.K. md:253). Bu zorunluluk, tanık olarak yapılan davet üzerine mahkemeye gelmeyi, tanıklık etmeyi ve yemin etmeyi kapsar.

H.U.M.K.'nda, tanıklık takdiri bir delildir. Bu nedenle hakim tanıkların ifadeleri ile bağlı değildir. Fakat, tanık ifadelerini serbestce takdir ederken sadece hakim vicdani kanaati yeterli olmayıp, hükümde bir tanığın ifadesinin neden kabul edilmediğinin veya kabul edildiğinin belirtilmesi gerekir.

V.U.K.da, tanık ifadesinin bazı şartlarla ispat aracı olarak kullanılmasını kabul etmiştir. Vergi davalarında vergiyi doğran olayla tabii ve açık ilişkisi olmayan tanık ifadesi delil olarak kullanılamayacaktır. Örneğin, mükellefden mal alan kimsenin "faturada yazılı olandan daha fazla bedel ödediği" yolundaki ifadesi mükellef aleyhine delil teşkil edebilecek<sup>229</sup>, ancak, bu alım-satım muamelesinde taraf olmayan bir kimsenin "ben bir iş dolayısıyla orada bulunuyordum, müşteri faturadakinden daha fazla ödemede bulundum" yolundaki ifadesi, tanığın vergiyi doğuran olayla olan ilişkisi "tabii ve açık" olmadığından, delil olarak kullanılamayacaktır<sup>230</sup>. Doğal olarak, gösterilen tanıkların olayla ilişkileri her zaman yukarıdaki örnekte olduğu kadar açık ve kesin olmayacağından, bu konu davalarda tartışmalara yol açabilecektir<sup>231</sup>. Uygulamada tanık ifadelerine, inceleme, yoklama yada bilgi toplama faaliyetlerinde başvurulmakta, yargılama aşamasında ise tutanaklardaki tanık ifadeleri açısından "olayla tabii ve açık ilgi"nin saptanması yargı mercii tarafından yapılmakta, fakat yargılama sırasında tanık dinlenilmemektedir. Ancak burada şu soru akla gelebilir: "İnceleme elemanı tarafından tesbit edilen tanık ifadelerine dayalı olan bir vergi tarhına karşı açılan davada davacı, tanıkların ifadelerinin güvenilir biçimde alınmadığını ileri sürerek, mahkemece dinlenmelerini talep ederse, mahkeme tanıkları dinleyebilecek midir?". Doktrindeki bir görüşe göre, bu soru olumlu cevaplandırılmalıdır; buna göre vergi mahkemeleri tanık dinleyebilir, bu çözüm V.U.K. md:3/B-II hükmünden kaynaklanmaktadır<sup>232</sup>. Aksi

<sup>229</sup>.Dan. 4.D., 8.11.1973 T., E:3986, K:4635 (DD, S.14-15, s.254-255).

<sup>230</sup>.Dan. 4.D., 6.3.1985 T., E:476, K:714 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.8).

<sup>231</sup>.ÖCAL, s.76.

<sup>232</sup>Selim KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3434, İstanbul 1986/1987, s.255.

görüŖe göre ise, tanık delili idari yargılama yönteminin niteliğine uymadığından, idari yargı yerlerinde kullanılmamaktadır<sup>233</sup>.

Vergi hukukumuzda tanık ifadesinin vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilgisinin bulunması gerekliliği hakkındaki hüküm, tanık ifadelerinin delil değerini sınırlamakla birlikte, böyle bir sınırlamanın koyulması, mükellefe bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir<sup>234</sup>.

#### 4- Yemin

Yemin, taraflardan birinin, bir olayın doğru olup olmadığı hakkında, Tanrı'yı tanık gösterip, namusu ile doğrulayarak beyanda bulunmasıdır<sup>235</sup>.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda, yemin bir delil olarak kabul edilmiştir ve bir olayın doğru olup olmadığına yemin edilirse, artık o olay hakkında başka delil gösterilmesine gerek yoktur, o olayın doğru olup olmadığı davada kesin olarak ispat edilmiş olur.

Buna karşılık, vergi hukuku alanında yeminin delil olarak kullanılmayacağı V.U.K. md:3/B-II'de belirtilmiş bulunmaktadır. Yemin delilinin vergi hukuku alanında kabul edilmemesi bu alanın özelliğinden kaynaklanmaktadır.

#### 5- Senet

Geniş anlamda senet, bir düşüncenin somutlaşmış şeklidir<sup>236</sup>. Ancak medeni usul kanunu açısından senet, hukuki bir muameleyi veya bir olayı belgelemek amacı ile

<sup>233</sup>.GÖZÜBÜYÜK, s.369; ayrıca bkz. Veysi SEVİĞ, "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı, Yıl:1, S.6 (Ağustos 1991), s.27-29.

<sup>234</sup>.KANETİ, s.62.

<sup>235</sup>.KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.298.

<sup>236</sup>.ÜSTÜNDAĞ, s.558.

yapılmış ve resmi bir makam tarafından onaylanmış yada aleyhine hukuki sonuç doğuracak kimse tarafından imza edilmiş "yazı"dır<sup>237</sup>. Kısaca senet, bir kimsenin kendisi aleyhine delil teşkil etmek üzere düzenleyip hasmına verdiği belgedir. Senet, en önemli kesin delildir. Bunun nedeni, senet delilinin güvenilir ve doğru bir ispat aracı olmasıdır.

Yetkili makam veya memur tarafından usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve onaylanmış yazılara "resmi senet", yalnızca aleyhine delil olacak kimse tarafından imzalanmış yazılara "adi senet" denilmektedir. Böylece senet kavramı, sadece dar anlamdaki borç, alacak ve ticari senetleri kapsamamaktadır. Bir örnek vermek gerekirse; kanuni defterler ve V.U.K.'nun 227 inci maddesinde belirtilen belgeler, bunları düzenleyen ve imzalayanların aleyhine delil teşkil etmektedir. Ayrıca, mükellefin ödeyeceği vergi matrahını hatta vergi miktarını hesaplayarak vergi dairesine bildirdiği belge olan beyannameyi de özel hukuk ilişkilerindeki "senet"e benzetmek mümkündür, mükellef düzenlediği bu belge ile vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir.

## 6- İkrar

İkrar, bir tarafın, diğer tarafın ileri sürdüğü bir olayın doğru olduğunu, mahkeme önünde beyan etmesidir. Bu durumda sadece ikrar edilen olay doğru kabul edilir ve tahkikata devam olunur.

İkrar eden, kural olarak ondan dönemez, yani ikrarı ile bağlıdır. Yalnız ikrar eden, ikrarın maddi bir hatadan doğduğunu ispat ederek ikrarından dönebilir.

İkrar edilen olaylar, artık ihtilafli sayılmaz. Yani ikrar, ikrar eden aleyhine kesin delil oluşturur. Bu nedenle ikrar edilen olay için artık delil göstermek ve o olayı ispat etmek zorunluluğu yoktur. Hakim ikrar ile bağlıdır. Ancak, kural olarak, re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda hakim ikrar ile bağlı değildir, yani bu halde ikrar bir takdiri delildir.

İkrar, vergi hukukunda da geçerlidir. Zira, inceleme sırasında mükelleften

---

<sup>237</sup>.ÖCAL, s.76.

vergilendirme ve hesap durumu konusunda alınan ifade tutanağının maddi delil olduğu, beyan esası ve V.U.K. 371 inci madde hükmünün zorunlu bir sonucudur<sup>238</sup>. Ayrıca mükellef, bilgi toplama sırasında idarenin iddialarını kabul etmişse artık "ikrar" söz konusu olacaktır. Öte yandan, özel hukukta ikrar kesin delildir. Vergiyi doğuran olayın, özel hukuk borç ilişkilerinden kaynaklandığı dikkate alınrsa, mükellefin kendi durumu ile ilgili beyanının, yani ikrarının maddi delil olduğu sonucuna kendiliğinden varılır. Dolayısıyla, vergi yargısında da, mükellefin duruşma sırasında doğru olduğunu beyan ettiği olaylar, ikrar edilmiş olarak kabul edilecektir.

### 7- Kesinleşmiş Mahkeme Kararı

Kesinleşmiş mahkeme kararının, yani kesin hükmün amacı, kişiler arasındaki uyuşmazlıkların kesin biçimde çözümlenmesidir. Bu amacın gerçekleşmesinde, hem kişilerin hem de Devlet'in yararı vardır. Çünkü, kişiler, aralarındaki uyuşmazlığın kesin biçimde sonuçlanması için dava sırasında bütün imkanlarını kullanırlar ve dava sonucunda verilecek kararlar artık bu uyuşmazlığın son bulmasını isterler. Devlet'in de bunda yararı vardır, çünkü Devlet, mahkemelerin sınırsız bir şekilde aynı uyuşmazlık ile tekrar meşgul edilmesini istemez<sup>239</sup>.

Kesin hüküm, hem kişiler hem de Devlet için hukuki durumda istikrar yaratır. Hukuki güvenlik ve yargı erkine güven, kesin hüküm kurumu ile sağlanır.

Daha önceki bir kesinleşmiş mahkeme kararı, tarafları, nedeni ve konusu aynı olan başka bir davada, adli gerçeği oluşturduğundan delil olarak kullanılabilir. Başka bir deyişle, kesin hüküm, hükmü veren mahkeme de dahil diğer bütün mahkemeleri bağlar. Yani, mahkemeler, aynı konuda, aynı dava sebebine dayanarak, aynı taraflar hakkında verilmiş olan bir kesin hüküm ile bağlıdır; aynı davayı bir daha inceleyemezler ve aynı konuya ilişkin yeni bir davada, önceki davada verilmiş olan kesin hüküm ile bağlıdırlar. Örneğin taraflar arasındaki birinci davada, bir taşınmazın mülkiyetinin davacıya ait olduğuna karar vermişse, bu davada verilen hüküm,

<sup>238</sup> ŞENGÜL, "...Delil Sistemi", s.81.

<sup>239</sup> KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.500.

kesinleşdikden sonra, davacının aynı davalıya karşı açacağı müdahalenin men'i davasında kesin delil oluşturur.

Ayrıca, adli yargı yerlerince maddi olayların tesbitine ilişkin olarak verilen kararlar, aksi sabit olmadıkça, vergi yargısı açısından da hukuksal geçerliliğe sahiptir. Başka bir deyişle, adli yargı kararları, vergilendirme alanında, tesbit edilen maddi olaylar bakımından ilk görünüş karinesi olarak değer taşır<sup>240</sup>.

#### 8- Mali Müşavir Ve Muhasebecilerin Duruşmada Dinlenmesi

2791 sayılı kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 378 inci madde eklenmiştir. Bu madde ile Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavir veya muhasebecisinin de dinlenmesine olanak tanınmıştır.

Ancak, bu madde ile muhasebeci, mali müşavir yada yeminli mali müşavirlerin yargı organları önünde, yapmış oldukları işlemleri savunma hakları takdir bir yetkiye bırakılmış bulunmaktadır. Oysa yapılan yeni düzenlemelerle bir yandan bu kişilere, özellikle yeminli mali müşavirlere geniş yetkiler tanınırken yargı organları önündeki savunma haklarının takdiri bir yetkiye bırakılması, getirilmek istenen yeniliği engeller durumdadır.

Vergi ziyanının tesbiti halinde, mükelleflerin mali müşaviri ve muhasebecisi hakkında, kaçakçılığa teşvik yada yardım fiilleri nedeniyle kovuşturma açılabilmektedir (V.U.K. md:346- 347). Mükellefin mali müşavir ve muhasebecisi hakkında tek olarak veya birlikte, gerektiğinde hak mahrumiyeti ve fiziki mahrumiyet cezası verilebilmektedir (V.U.K. md:359-360, 346-347).

Cezalandırmada taraf olabilen ve yasal olarak sorumluluk verilen görevlilerin, teknik nitelikteki bir iddia karşısında savunma haklarının subjektif-takdiri bir yetkiye terkedilmesi hukuki sonucun adil olması bakımından sakıncalıdır<sup>241</sup>.

<sup>240</sup> KANETİ, s.62.

Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu mükerrer 378 inci maddede yer alan ve mahkemenin takdirine bağılı bulunan dinleme olayı tarafların istemesi halinde zorunlu olarak gerçekleştirilmelidir.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararı şöyledir: " V.U.K.'nun mükerrer 378 inci maddesi hükmü karşısında, mükelleflerin mali müşaviri veya muhasebecisi olduğu ispatlanan ve duruşmada hazır bulunan bu kişilerin ancak, uyuşmazlığın kendilerinin fiilen mükelleflerin hesap ve işlemlerini düzenledikleri dönemlere ilişkin olduğu ve uyuşmazlığın çözümünün de bu hesap ve işlemlerden doğduğu hallerde, iddia ve savunmanın mahkeme kurulu tarafından, onlarca açıklama yapılmasını gerekli kıldığına karar verilmesi halinde dinlenmeleri mümkün olup, olayda dosyanın durumu ve uyuşmazlığın yılı ile niteliği, mükellefin mali müşavirinin dinlenmesini gerekli kılmaktadır<sup>242</sup>".

#### 9- Vergi İnceleme Elemanlarının Duruşmada Dinlenmesi

Vergi incelemesine yetkili olanlar, delil serbestliğinden yararlanarak vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğini saptayabilirler ve inceleme sırasında gerekli görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını, bir örneğini mükellefe verecekleri tutanakla tesbit edip belgelendirirler. İnceleme elemanları, inceleme tutanakları ve diğer belgeleri dikkate alarak vergi inceleme raporu düzenlerler<sup>243</sup>. Vergi inceleme raporları, eğer tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmemiş veya tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma sağlanamamışsa vergi dairesi müdürlüklerine gönderilir. Vergi dairesi müdürlüklerince, vergi inceleme raporlarında belirtilen ikmalen veya re'sen vergi tarhı dikkate alınarak ve raporda hiçbir değişiklik yapılmaksızın, ihbarname kuralına göre tarhiyat ilgililere tebliğ olunur<sup>244</sup>.

Vergi inceleme raporları üzerine gerçekleştirilen ihbarname kuralına göre tarhiyatlarda mükellefin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi

<sup>241</sup>.SEVİĞ, "...İddia ve Savunma", s.65.

<sup>242</sup>.Dan. 4.D., 24.1.1984 T., E:1983/2345, K:1984/219 (İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.467).

<sup>243</sup>.Vergi inceleme raporu örneği için bkz. Ekler Bölümü, Ek:9.

<sup>244</sup>.TAN, s.57.



mahkemesinde dava açması halinde, vergi idaresinin savunması mevcut mevzuatlar ile belirlenmiştir. Kural olarak, idari yargıda kararlar dosya üzerinden alınmaktadır. Tarhiyatın gerekçesi olan inceleme raporunun yargıda savunulması görevi, Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bırakılmıştır ve bu işi de asıl olarak ihtilafli işler servisinde görevli memur yapmaktadır. Böylece, vergi inceleme raporları üzerinde gerçekleştirilen tarhiyatların dava konusu yapılması halinde raporu yazan inceleme elemanının savunmadaki etkisi çok kısıtlı olmaktadır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin "Duruşma istemi" başlıklı 245 inci maddesinde, İ.Y.U.K. 12 inci madde hükmünün dikkate alınarak, gerektiği hallerde duruşma talebinde bulunulabileceği veya vergi incelemesi sonucuna dayanan tarhiyatın dava konusu edilmesinde, incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanının duruşma talebinde bulunması halinde, dilekçede bu hususa yer verilebileceği belirtilmiştir.

İ.Y.U.K. md:31/2 hükmünden hareketle, V.U.K. mükerrer 378. inci maddede, "...yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanlarını dinler" şeklinde ifade ile raporu yazan vergi inceleme elemanlarının savunmaya ilişkin tek fonksiyonunu belirtmiştir.

Böylece, inceleme raporunu yazan vergi inceleme elemanlarının, rapor üzerine gerçekleştirilen tarhiyatın ihtilaf konusu olması halinde, ne savunmanın hazırlanmasında ne de dava aşamalarında hiç bir fonksiyonları olmamaktadır. Zira, kanuni düzenleme gereği inceleme elemanlarının dinlenme taleplerinin dikkate alınması hakimın takdirine bağlıdır.

Oysa, verginin tarh ve tahakkuku, vergi yargısı, verginin toplanması ve uygulanma tekniği konularını inceleyen vergi hukukunda mükellefi vergi borcu altına sokan işlemlerine yön veren inceleme elemanlarına, iddialarını sürdürebilmeleri ve ispatlamaları, buna karşılık işlemleri gerçekleştiren mali müşavir ve muhasebecilerin yaptıkları işlemleri savunma ve doğruluğunu ispatlama olanağının yargı organları önünde sağlanması zorunludur<sup>245</sup>. Ancak, bunun için de davalarda dinlenecek olan inceleme elemanları ile mali müşavir ve muhasebecilerin mahkemece verilecek karar etkileyebilmek için yargılama usullerini çok iyi bilmeleri ve buna göre hareket etmeleri zorunlu bulunmaktadır<sup>246</sup>.

<sup>245</sup> SEVİĞ, "...İddia ve Savunma", s.66.

<sup>246</sup> ÖCAL, s.77.

## SONUÇ

Vergi idaresi ile vergi yargısının işleyişleri birbirinden soyutlanamaz. Vergi yargı sistemimizde yoğun iş yükü altında çalışamaz duruma gelen itiraz ve temyiz komisyonlarının kaldırılarak, yerlerine vergi mahkemelerinin kurulması bir rahatlık sağlamıştır. Ancak bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi "gerçek"i ortaya çıkarabilmesine bağlıdır, bunun için de maddi olayların gerçekten meydana gelip gelmediklerinin, ispat araçları değerlendirilerek tesbit edilmesi gerekir. Fakat, özellikleri hukuken belirlenmiş olan delilleri, serbestce değerlendirmek başka; nelerin delil teşkil edeceğine serbestce karar vermek başkadır. Her iki faaliyetin de başarılı bir sonuca ulaşabilmesi, dolayısıyla "gerçek"in ortaya çıkabilmesi ve böylece doğru bir hükme varılabilmesi için, hem vergi idaresinin hem de vergi yargı kurumlarının iyi örgütlenmiş bulunmaları ve yetişmiş elemanlardan kurulu olmaları gerekir. Ayrıca vergi mükelleflerinde, vergi anlayışının yerleşmiş olması da önemlidir.

Vergi idaresinin, yaptığı faaliyetler sırasında yargı kararlarına uyması; vergi yargısının ise, vergi idaresinin yapmış olduğu faaliyetlerin (inceleme, yoklama, bilgi toplama vb.) sonuçlarını iyi değerlendirmesi, sistemin iyi işlemesi açısından önemlidir. Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarının bulunması da sistemin işletilmesinin temel taşlarından biridir.

1980 yılından önce, ispata ilişkin herhangi bir genel hüküm taşımayan vergi mevzuatımızda, sadece pek çok sorunun çözümünde yetersiz kalan "maddi delil" deyimini yer almaktaydı. Danıştay, içtihatları ile maddi delil deyiminin ifade ettiği anlamın boyutlarını genişleterek uygulamanın daha doğru bir biçimde yürütmesini sağlamıştır.

1980 yılında çıkartılan ve Vergi Usul Kanunu'nun bazı hükümlerini değiştiren 2365 sayılı kanunla, ispat ve delil sistemi yasal düzenleme içine alınmış ve böylece serbest delil sistemi ile ekonomik delil ve ispat anlayışı kanun hükmüne bağlanmıştır. Böylece, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç, her türlü delille ispatlanabilmesi olanağı getirilmiştir. İspat, ispat yükü ve deliller konularında var olan tereddütler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1982 yılında yürürlüğe girmesi ile iyice açıklığa kavuşturularak, bu tereddütlerin ortadan kaldırılmasına çalışılmıştır.

Her ne kadar, "her türlü delil" in kapsamını belirleyen bir açıklamanın yasada mevcut olmaması dolayısıyla, vergi hukukunda nelerin delil teşkil ettiği sorusu tartışmaya açık ise de, vergiyi doğuran olayın ve vergilendirmenin ekonomik ve sosyal olaylarla uygunluğunun sağlanması, serbest delil sistemi ile mümkündür. Şu da bir gerçektir ki, vergi hukukunun gelişmesi ve halkta vergi hukukunun var olduğu inancının kuvvetlenmesi, kesin hukuki anlam ve değeri olan ispat araçları ile mümkündür.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun md:31/2 hükmü dolayısıyla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun vergi yargısı alanında kullanımı belirli konularda sınırlanmıştır. Oysa, İ.Y.U.K ve V.U.K.'ndaki kurallar, sorunların çözümünde yetersiz kalabilecek durumdadır. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda, ispat konusunda ayrıntılı yazılı kuralların olmadığı sonucuna varılabilir. Bu eksiklik, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na genel yollamada bulunmak suretiyle giderilebilir.

**FAYDALANILAN KAYNAKLAR**

ALANGOYA Yavuz

: **Medeni Usul Hukukunda Vakıfaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler**, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2571, İstanbul, 1979.

ARMAĞAN Kayhan

- : "Vergilemede Uygulama Ve İspat İlkesi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:7, S.25, Ağustos 1981.

BALTA T.Bekir

: **İdare Hukukuna Giriş**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:117, Ankara, 1970.

BAYRAK Ahmet

: "Vergi Hukukunda İspatı İle İlgili Sorunlar", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 18.Seri, Sene:1969, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1441, İstanbul, 1969.

- BULUTOĞLU Kenan : **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, İstanbul, Ekim 1982.
- CANDAN Turgut : "Türk Vergi Yargısı", **Maliye Postası**, Yıl:8, S.165, 15 Temmuz 1987.
- CANDAN Turgut : "Vergi Mahkemelerinde Açılacak Davalarda Dilekçenin Düzenlenmesi", **Maliye Postası**, Yıl:8, S.168, 1 Eylül 1987.
- ÇELENOĞLU Nail : "Vergi Hukukunda Delil Sistemi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 14.Seri, Sene:1967, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1276, İstanbul, 1967.
- DOĞAN K.Fikret : "Vergi Hukukunda İspat Ve Delil", **Mali Hukuk Dergisi**, S.15, Mayıs-Haziran 1988.
- DURAN Lütfi : "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:XXI, S.1, Mart 1988.
- ERGİNAY Akif : **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 10.Baskı, Ankara, 1982.
- ERMAN Sahir - ELBİR Halid K. -  
TUNCER Erdoğan : **Türk İçtihatlar Külliyyatı**, 1970-Cilt:I, İstanbul, 1971.
- ERMAN Sahir - ELBİR Halid K. -  
TUNCER Erdoğan : **Türk İçtihatlar Külliyyatı**, 1971-Cilt:II, İstanbul, 1974.

- ERTUĞ Metin : **Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uygulanacak Esaslar**, Ankara, 1983.
- GELEGEN Taner : "Vergi Usul Kanununda Yapılan, Yasa Tekniğine Ters Düşen Yeni Düzenlemeler", **İktisat-Maliye Dergisi**, Cilt:XXIX, S.11, Şubat 1983.
- GELEGEN Taner - KARABAĞ O. Nuri - TAMER Samet : **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları 1971-1972-1973**, Ankara, 1974.
- GENÇ Süleyman : "Vergi Uyuşmazlıkları", **Vergici Ve Muhasebeci İle Diyolog Dergisi**, Özel Sayı, 1988.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref : **Yönetsel Yargı**, 5.Bası, Ankara, 1982.
- İSPİR Ekrem - YAĞMURLU Tahsin - ÖZBALCI Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, En Son Kararlar -1985-** Ankara, 1985.
- KANETİ Selim : **Vergi Hukuku**, 2.Bası, İstanbul, 1989.
- KANETİ Selim : "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat-Maliye Dergisi**, Cilt:XXXIII, S.3, Haziran 1986. (...Yetkilerin Değerlendirilmesi).
- KANETİ Selim : "Vergi Hukukunda Yorum Ve Nitelendirme", **İktisat-Maliye Dergisi**, Cilt:XXXII, S.12, Mart 1986.

- KOCAHANOĞLU O.Selim : Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Uyuşmazlıklar, Sorunlar, Çözümler, Dava Açılması, İtiraz ve Temyiz Yolu, İstanbul, 1982.
- KURU Baki : Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt:II, 4.Bası, Ankara, 1980 - Cilt:III, 4.Bası, Ankara 1982; "S" Yayınları No:14.
- KURU Baki - ARSLAN Ramazan - YILMAZ Ejder : Medeni Usul Hukuku, Ders Kitabı, Ankara, 1986.
- MUTLUER Kamil : Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, EİTİA Yayınları, Eskişehir 1976.
- ONAR Sıddık Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt:III, 3.Bası, İstanbul, ?.
- ÖCAL M.Erdoğan : "Vergi Hukukumuzda İspat Ve Delil Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, S.III, 1983.
- ÖNCEL Mualla - ÇAĞAN Nami - KUMRULU Ahmet : Vergi Hukuku, Cilt:1, Genel Kısım, 3.Bası, Yargı Yayınları No:4, Ankara, Ekim 1987.
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Vergi Hukuku Külliyyat Serisi Yorum ve Açıklamalar:IV, Ankara, 1985. (...Yorum ve Açıklamalar).
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Davaları, Ankara, 1988.

- SANCAR Mithat : "Vergi Davasında Dava Malzemesinin Toplanması Ve İspat Yüğü", Mali Hukuk Dergisi, S.24, Kasım-Aralık 1989.
- SAYGILIOĞLU Nevzat : "Usul Hukukunda Bir Vergi Sorunu", İktisat-Maliye Dergisi, Cilt:XXX, S.3, Haziran 1983.
- SEViğ Veysi : "Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum Ve İspat", İktisat-Maliye Dergisi, Cilt:XXXI, S.4, Temmuz 1984. (...Yorum ve İspat).
- SEViğ Veysi : "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia Ve Savunma", Vergi Dünyası, S.59, Temmuz 1986. (...İddia Ve Savunma).
- SEViğ Veysi : "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", İstanbul Serbest Muhasebeci-Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı, Yıl:1, S.6, Ağustos 1991.
- ŞANVER Salih : "Vergi Hukukunda İspat", Vergi Dünyası, S.21, Mayıs 1983.
- ŞANVER Salih : "Vergi Hukukunda Yorum Ve Kanıtlama", Reşat Kaynar'a Armağan, İİTİA, İstanbul, 1981. (...Yorum ve Kanıtlama).
- ŞANVER Salih : "Ticaret Hukuku Ve Vergi Hukuku", İktisat-Maliye Dergisi, Cilt:XXII, S.1, Nisan 1976.
- ŞENGÜL Selami : "Özel Hukukda Ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", Maliye Dergisi, S.47, Eylül-Ekim 1980. (...Delil Sistemi).



- ŞENGÜL Selami : "VUK'nda Yapılan Değişikliklerle Delil Ve Yorum Konusu", **Maliye Dergisi**, S.51, Mayıs-Haziran 1981. (...Delil ve Yorum Konusu).
- TAN Mehmet : "Vergi İnceleme Raporlarının İhtilaf Halinde Yargıda Savunulması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.II, 1981.
- TAŞDEMİR Tacol : "Delil Sistemindeki Gelişmeler", **Vergi Dünyası**, Yıl:1, S.2, 1981.
- TEZEL Adnan : **Vergi Muhakemesi Hukuku**, Nihad Sayar Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları No:373/606, İstanbul, 1982.
- TEZEL Adnan : "Türk Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Sistemi", **Reşat Kaynar'a Armağan**, İTİA, İstanbul, 1981.
- TUNCAY Aydın H. : **İdare Hukuku Ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:14, Ankara, 1972.
- TÜRKOĞLU Cemal : "Vergi İncelemelerinde Ve Kanıt Düzeninde Yenilikler", **İktisat-Maliye Dergisi**, Cilt:XXIX, S.2, Mayıs 1982.
- UMAR Bilge - YILMAZ Ejder : **İspat Yüğü**, Büyükçekmece, 1980.
- ÜSTÜNDAĞ Saim : **Medeni Yargılama Hukuku**, Cilt:1, 3.Bası, İstanbul, 1984.

- YURAL Mahmut** : "Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi", Vergi Dünyası, S.64, Aralık 1986.
- YAVUZ Nihat** : "Adli İspat", Adalet Dergisi, Yıl:68, S.5-6, 1977.
- YENİCE Kazım - ESİN Yüksel** : Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, Ankara, 1983.
- YILDIRIM M.Kamil** : Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, Kazancı Hukuk Yayınları No:84, İstanbul, 1990.
- \_\_\_\_\_ : Gelir Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay, Danışma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Kararları, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara, 1976. (GVK, VUK İle İlgili Kararlar).
- \_\_\_\_\_ : Ankara Barosu Dergisi.
- \_\_\_\_\_ : Danıştay Dergisi.
- \_\_\_\_\_ : Danıştay Kararları Dergisi.
- \_\_\_\_\_ : Yasa Dergisi.
- \_\_\_\_\_ : Yasa Hukuk Dergisi.
- \_\_\_\_\_ : Yargıtay Kararları Dergisi.

**EK:1- DELİL TESBİTİ DİLEKÇESİ****ASLİYE HUKUK MAHKEMESİ HAKİMLİĞİ'NE  
ESKİŞEHİR**

**TESBİT İSTEYEN** : ALİ BİRSEL  
Yalova cd: No:56/7 ESKİŞEHİR

**VEKİLİ** : Av. AYŞE BİLİR  
Çalışanlar İşhanı Kat:2/28 ESKİŞEHİR

**KONU** : TESBİT TALEBİDİR.

**AÇIKLAMALAR** :

1- Müvekkilime ait Yeşilova tavuk çiftliği bitişiğinde bulunan depoda, 16.9.1991 tarihinde, müvekkilimin İstanbul'da bulunduğu bir sırada, yangın çıkmıştır.

2- Yangın sonucunda müvekkilime ait, 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ait olup, saklama süresi içinde yukarıda belirtilen depoda saklanan, perakende satış fişi dip koçanları, sevk irsaliyesi dip koçanları, fatura dip koçanları ve bu yıllara ait mali evraklar zayi olmuştur.

3-Bu yüzden, ileride müvekkilimin herhangi bir şekilde mağduriyetini önlemek bakımından, yukarıda belirtilen evrakın zayiinin tesbitine karar verilmesini talep etmek zorunlu olmuştur.

**HUKUKİ SEBEPLER** : İlgili yasal mevzuat.

**DELİLLERİMİZ** : Yangın zabıt varakası, keşif, bilirkişi incelemesi ve hertürlü delil.

**SONUÇ VE İSTEK** : Yukarıda belirtilen nedenlerle;  
Müvekkilimin 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ait

- 1- Perakende satış fişi dip koçanlarının,
- 2- Fatura dip koçanlarının,
- 3- Sevk irsaliyesi dip koçanlarının,
- 4- Bu yıllara ait mali evrakın, yangın sebebiyle zayı olduğunun tesbitine karar verilmesini saygılarımızla arz ve talep ederiz. 20.9.1991.

**EKİ:** Yangın zabıt varakası

**TESBİT İSTEYEN VEKİLİ**  
Av. AYŞE BİLİR

**EK:2- KARAR**

T.C.

E S K İ Ő E H İ R

2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 1991/263

KARAR NO : 1991/203

DAVACI

: ALİ BİRSEL

Yalova cd. No:56/7

ESKİŞEHİR

DAVALI

:ESKİŞEHİR DEFTERDARLIĞI

Yunusemre Vergi Dairesi Md.lüğü

ESKİŞEHİR

DAVANIN ÖZETİ

:Adına 6183 sayılı yasanın 3505 sayılı yasanın 24. maddesiyle değişik 51. maddesi hükmü uyarınca düzenlenilerek tebliğ edilen ödeme emrinin yasal bir dayanağı bulunmadığı belirtilerek iptali istenmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ

:Davacı adına yasal süresinden sonra ödemiş olduğu vergi borçlarına isabet eden gecikme zamlarından dolayı vergi aslına dönüŐtürölmek suretiyle düzenlenilerek tebliğ edilen ödeme emrinin yasalar karşısında yasal ve yerinde olduğu belirtilerek aynen tasdiki talep olunmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Eskişehir 2. Vergi Mahkemesince dosya içeriği incelenerek işin gereği görüŐölüp, düşünöldü:

Dava, yasal süresi içinde ödenmemiş 1982 yılı gelir vergisi, peşin vergi, mali denge vergisi ve damga vergisine ilişkin gecikme zamlarının 6183 sayılı yasanın 3505 sayılı yasanın 24. maddesi ile değişik 51. maddesi hükmü uyarınca vergi aslına dönüŐtürölerek ödeme emri ile istenilmesine karşı, ödeme emrinin iptali istemiyle açılmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 3505 sayılı

T.C

-Sayfa: -2-

## E S K İ Ő E H İ R

## 2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 1991/263

KARAR NO : 1991/203

kanunun 24. maddesiyle değişik 51. maddesinin 3. fıkrasında, içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ile gecikme faizinin, müteakip yılın başından itibaren doğmalarına neden olan amme alacağı gibi addolunacağı ve bu amme alacağının tebliğ edilmeksizin tahakkuk edeceği, tahakkuk eden bu amme alacağına üzerinden hesaplandıkları amme alacağı aslına uygulanan yukarıdaki hükümlerin aynen uygulanacağı belirtilmiştir.

6183 sayılı yasanın 3505 sayılı yasa ile değişen 51. madde hükmü, 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe girmiş, 3505 sayılı kanunla değişen madde hükmünün geriye doğru yürütülmesine ilişkin bir hükme rastlanılmamıştır.

Olayımızda 1982 yılı gelir vergisi, peşin vergi, mali denge vergisi ve damga vergisinin yasal süresinden sonra geç ödenmesi ve geç ödemeye ilişkin olarak doğan gecikme zamlarının ödenmemesi üzerine gecikme zamları, doğmalarına neden olan amme alacağı gibi addolunarak yukarıdaki madde hükmüne nazaran üzerinden yeniden gecikme zammına gecikme zammı hesaplanmış ise de böyle bir uygulama kanunların geriye yürütülmemesi hakkındaki temel hukuk ilkelerine aykırı olmuştur.

Öte yandan beyan, tarh, tahakkuk ve ödeme ile ilgili ödevlerini o tarihte yürürlükte olan yasa hükümlerine göre yerine getiren yükümlünün geç ödemeden doğan gecikme zamlarını 10.12.1988 tarihi ve daha sonraki tarihler itibariyle ödememiş bulunduğu nedeniyle ek bir mali külfete tabi tutulması hukuk ve adalet ilkeleriyle bağdaşmaz.

Ödeme emri içerisinde, geç ödenen gelir vergisi, peşin vergi, mali denge vergisi

T.C

-Sayfa: 3-

## E S K İ Ő E H İ R

## 2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 1991/ 263

KARAR NO : 1991/ 203

ve damga vergisi borçlarından dolayı doğan gecikme zamları mevcuttur. Ancak, daha önceki yasa maddesi hükümleri uyarınca ödeme emriyle istenemeyen bu gecikme zamları 3505 sayılı yasa ile getirilen değişikliğe göre, vergi aslına dönüştürülerek zama zam uygulanmak suretiyle istenilmektedir. Böylece yükümlü, ödemesi gereken gecikme zammının çok üstünde bir gecikme zammı ödemekle yükümlü tutulmaktadır. Hiç ödemesi gerekmeyen gecikme zamlarından dolayı yükümlüyü muhatap tutmak mümkün değildir

3505 sayılı yasayla getirilen değişikliğin 10.12.1988 tarihinden sonraki dönemlerde tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanması gerekir.

Nitekim aynı konuya ilişkin olarak verilmiş bulunan Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 13.9.1990 gün ve E:1990/219, K:1990/412 sayılı kararı Danıştay Dördüncü Dairesinin 5.3.1991 gün ve E:1990/3587, K:1991/871 sayılı kararı ile onanmış bulunmaktadır.

Belirtilen nedenlerden dolayı davacı adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emri yasal isabetten yoksun olmuştur.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, davacı isteminin kabulü ile adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin iptaline, aşağıda dökümü gösterilen toplam 31.700.- lira yargılama giderinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, kullanılmayan posta gider karşılığının istem halinde davacıya iade edilmesine 15.10.1991 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

|                |             |            |
|----------------|-------------|------------|
| Başkan         | Üye         | Üye        |
| Sezai Çokbilir | Sevinç Acar | Salih Kuzu |
| 97327          | 23373       | 67262      |

Yargılama Giderleri : 7.700.-TL (harç pulu) + 24.000.-TL (Posta gideri)= 31.700.-TL.

## EK:3- YOKLAMA FİŞİ

T.C.  
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI  
Eskişehir Defterdarlığı  
Battalgazi Vergi Dairesi

## YOKLAMA FİŞİ

Cilt No : 13  
Sıra No : 389

## MÜKELLEFİN

Hesap numarası : 1866408227  
Adı, Soyadı : Meryem YAZAR  
İşi : Zirai Aletler Makina İmalatı  
İş adresi : Yalova cd. No: 132 Eskişehir  
İkametgah adresi : Aracı Cd. Ece sk. No: 2/4 Eskişehir  
Yoklamanın ilgili  
bulunduğu devre : 1991  
Yoklamanın konusu : 2.9.1991 tarih ve 92069 nolu işi bırakma dilekçesinde belirtilen hususların tesbiti , (Terk).

Meryem Yazar'ın 2.9.1991 tarihli ve 92069 sayılı dilekçesi üzerine yapılan yoklamada;

1- Mükellef Meryem Yazar'ın dairemizin 1966408227 sicil numarasında gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyetinin devamlı olduğu,

Bu kere, "Yalova cd. No:132 Eskişehir" adresinde, zirai alet ve makina imalatı ile işteğal etmekte iken bu işini 10.8.1991 tarihinde terk ettiği,

2- Mükellefin, anılan işyerinde bulunan malzeme ve demirbaşların çıkışını 30.7.1991 tarihinde yaptığı faturaların tetkikinde, tarafımdan tesbit edilmiştir.

3- Mükellefin, malzeme ve demirbaşları 30.7.1991 tarih ve 027069- 027070-

027071- 027072 sayılı faturalar ile KDV dahil 17.678.900.-TL.sı karşılığında Battalgazi vergi dairesi mükelleflerinden Emine İşyapar Ltd. Şti.'ne (2078890026) devir yaptığı,

4- Adı geçen faturalarını yoklama sonunda iptal ettireceği,

5- Adı geçen, Bağ-kur'dan emekli olup, başkaca iş ve gelirin olmadığı , hususları tesbit edildi.

Yapılan yoklamada, mükellefiyetle ilgili hususlar yukarıda belirtilen şekilde tesbit edildi, okunup doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalanıp bir örneği mükellefe verildi.

Yoklama Memuru

Şükrü Bulur

(imza)

Düzenlenme tarihi: 4.8.1991

Mükellef

Meryem Yazar

(imza)



**EK:4- TUTANAK****TUTANAK**

"Yalova cd No:56/7 ESKİŞEHİR" adresinde inşaat, taahhüt ve inşaat malzemeleri satışı faaliyeti ile uğraşan Meryem YAZAR, Battalgazi Vergi Dairesi'nin 1966408227 hesap numaralı gelir vergisi mükellefidir.

Mükellefin 1990 takvim yılı hesaplarına ilişkin olarak yapılan inceleme sonucunda aşağıdaki hususlar mükellef ile birlikte tesbit edilmiştir.

1- Mükellefin Uzmanlığımıza ibraz ettiği 1990 takvim yılı yasal defterlerinin onayına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

| <u>DEFTERİN ADI</u>     | <u>ONAY MAKAMI</u> | <u>ONAY TARİHİ</u> | <u>NUMARASI</u> |
|-------------------------|--------------------|--------------------|-----------------|
| Yevmiye Defteri         | Eskişehir 1.Noteri | 18.12.1989         | 95636           |
| Kasa Defteri            | Eskişehir 1.Noteri | 18.12.1989         | 95638           |
| Envanter Defteri        | Eskişehir 1.Noteri | 18.12.1989         | 95635           |
| Envanter Defteri (1989) | Eskişehir 1.Noteri | 30.12.1988         | 86052           |

2- Mükellef, 1990 yılında defter-i kebir tutmadığını ve bu nedenle ibraz edemediğini beyan ve ifade etmiştir.

3- Mükellefin 1990 yılı yevmiye defteri noksan, usulsüz ve karışık tutulmuştur. Bu konuda mükellef şu açıklamayı yapmıştır: "Muhasebe işlemlerini tam bilmediğim için yevmiye defterini gerektiği şekilde tutamadım. İstmeden bazı noksan kayıtlar olmuştur."

4- Mükellefin 31.12.1990 tarihli bilanço ve kar-zarar cetveli aşağıdaki gibidir:

./..

## Sayfa: 2

| AKTİF          | MERYEM YAZAR'IN 31.12.1990 TARİHLİ BİLANÇOSU | PASİF              |                        |
|----------------|--|--------------------|------------------------|
| KASA HESABI    | : 115.826.-                                  | SERMAYE HESABI     | : 3.000.000.-          |
| BANKALAR HS.   | : 383.441.-                                  | MUV.ALACAKLILAR    | : 2.164.222.-          |
| MAL HESABI     | : 65.690.497.-                               | BİRİKMİŞ AMORTİS.  | : 105.000.-            |
| BİNALAR        | : 1.500.000.-                                | SENELERE SARİ İNŞ. |                        |
| DEMİRBAŞLAR    | : 2.782.650.-                                | AVANSI (SELEN)     | : 395.350.000.-        |
| DEPOZİTOLAR    | : 4.000.-                                    | BANKA KREDİLERİ    | : 24.999.519.-         |
| SAİR ALACAK.   | : 170.900.000.-                              | KAR-ZARAR HS.      | : 69.585.567.-         |
| SENELERE SARİ  |  |                    |                        |
| İNŞAAT         | : 224.058.773.-                              |                    |                        |
| MASRAF (SELEN) |  |                    |                        |
| SENELERE SARİ  |  |                    |                        |
| İNŞAAT         | : <u>29.769.121.-</u>                        |                    |                        |
| TOPLAM         | : <u>495.204.308.-</u>                       | TOPLAM             | : <u>495.204.308.-</u> |

| GİDERLER          | 31.12.1990 TARİHLİ KAR-ZARAR CETVELİ | GELİRLER           |                         |
|-------------------|--------------------------------------|--------------------|-------------------------|
| ÇİMENTO BAYİİ GİD | : 1.167.886.285.-                    | ÇİMENTO BAYİİ GEL. | : 1.188.328.379.        |
| AYŞIN İNŞ. GİD.   | : 1.000.856.527.-                    | AYŞIN İNŞ. GELİR.  | : 1.050.000.000.        |
| NET KAR           | : 69.585.567.-                       |                    |                         |
| TOPLAM            | : <u>2.238.328.379.-</u>             | TOPLAM             | : <u>2.238.328.379.</u> |

5- Mükellefin 1990 takvim yılına ilişkin olarak Battalgazi Vergi Dairesi'ne verdiği gelir vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

## Sayfa: 3

|  |                   |
|--|-------------------|
| - Vergiye Tabi Gelir ( Matrah )                      | : 68.910.783.-TL. |
| - Gelir Vergisi                                      | : 25.009.800.-TL. |
| - Mahsup Edilecek Geçici Vergi                       | : 792.500.-TL.    |
| - Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi                     | : 24.217.300.-TL. |
| - Geçici Vergi Matrahı                               | : 25.009.800.-TL. |
| - Hesaplanan Geçici Vergi ( % 30 )                   | : 7.502.900.-TL.  |
| - Ödenmesi Gereken Geçici Vergi                      | : 7.502.900.-TL.  |
| - Ödenecek Savunma Sanayi Destekleme Fonu            | : 1.250.400.-TL.  |
| - Ödenecek Sos. Yard. ve Day. Teş. Fonu              | : 250.000.-TL.    |
| - Ödenecek Çır., Mes. ve Tek. Eğt. Gel. ve Yay. Fonu | : 250.000.-TL.    |

6- Mükellef, 1990 takvim yılı dönembaşı ve hesap dönemi sonu mal mevcutlarını V.U.K.'nun 186. maddesine uygun olarak değerlediklerini, mallarda yangın, su basması, deprem, çürüme, bozulma vb. sebeplerden dolayı herhangi bir değer düşüklüğünün meydana gelmediğini beyan ve ifade etmiştir.

7- Mükellef, 1990 takvim yılı kar-zarar cetvelinin gelirler bölümünde çimento bayii gelirlerini (inşaat malzemeleri gelirleri dahil) 1.188.328.379.-TL. olarak göstermiştir. Mükellef ile birlikte 1990 takvim yılı satış belgelerindeki satış hasılatı tutarları yeniden toplanmış; mükellefin 1990 takvim yılı satış faturalarındaki satış hasılatı tutarı K.D.V. hariç toplam: 1.247.588.718.-TL., perakende satış fişlerindeki (yazar kasa fişlerindeki) satış hasılatı tutarı ise, K.D.V. hariç, 13.651.688.-TL. olmak üzere, 1990 takvim yılı satış hasılatı tutarı, aşağıda aylar itibariyle tablo halinde gösterildiği gibi K.D.V. hariç toplam:

(1.247.588.718.-TL + 13.651.688.-TL. =) 1.261.240.406.-TL. olarak tesbit edilmiştir.

./..

Sayfa: 4

| <u>1990 Takvim Yılı</u> | <u>Satış Belgelerine Göre Aylar İtibariyle Satış</u> |
|-------------------------|--|
|                         | <u>Hasılatları:</u>                                  |
| OCAK                    | 1.486.773.-TL.                                       |
| ŞUBAT                   | 4.905.456.-TL.                                       |
| MART                    | 100.038.917.-TL.                                     |
| NİSAN                   | 42.295.436.-TL.                                      |
| MAYIS                   | 142.369.158.-TL.                                     |
| HAZİRAN                 | 183.484.853.-TL.                                     |
| TEMMUZ                  | 117.308.044.-TL.                                     |
| AĞUSTOS                 | 132.563.257.-TL.                                     |
| EYLÜL                   | 139.030.986.-TL.                                     |
| 1-14 Ekim               | 43.089.667.-TL.                                      |
| 15-31 Ekim              | 34.779.251.-TL.                                      |
| KASIM                   | 218.790.311.-TL.                                     |
| ARALIK                  | <u>101.098.297.-TL.</u>                              |
| TOPLAM:                 | <u>1.261.240.406.-TL</u>                             |

Bu konuda mükellef aynen şu açıklamayı yapmıştır: "1990 takvim yılı satış belgelerine göre, toplam 1.261.240.406.-TL olması gereken satış hasılatını kar-zarar cetveline sehven 1.188.328.379.-TL olarak intikal ettirmişim. Bunun nedeni muhasebe sistemimin henüz tam oturmamış olmasıdır."

8-Mükellef, 1990 takvim yılı vergilendirme dönemi itibariyle Battalgazi Vergi Dairesi'ne vermiş olduğu katma değer vergisi beyannamelerinde, 1990 takvim yılı K.D.V. matrahı olarak, aşağıdaki tabloda yer aldığı üzere, toplam 1.188.328.379.-TL. beyan etmiştir.

./..

Sayfa: 5

| <u>1990 Takvim Yılı Vergilendirme dönemleri :</u> | <u>Beyan Edilen K.D.V. Matrahı :</u> |
|---|--------------------------------------|
| OCAK  | 1.486.773.-TL.                       |
| ŞUBAT   | 4.905.456.-TL.                       |
| MART  | 100.038.917.-TL.                     |
| NİSAN   | 3.373.590.-TL.                       |
| MAYIS   | 142.369.159.-TL.                     |
| HAZİRAN   | 183.484.853.-TL.                     |
| TEMMUZ  | 117.308.644.-TL.                     |
| AĞUSTOS   | 132.563.257.-TL.                     |
| EYLÜL   | 173.543.297.-TL.                     |
| EKİM (01-14 Ekim : 8.577.356.-)                   |                                      |
| (15-31 Ekim : 59.032.636.-)                       | 67.609.992.-TL.                      |
| KASIM   | 160.546.144.-TL.                     |
| ARALIK  | <u>101.098.297.-TL.</u>              |
| TOPLAM  | <u>1.188.328.379.-TL.</u>            |

9- Mükellef Meryem YAZAR ile birlikte, yasal defterler ile alış ve satış (Tutanağın 7. maddesinde yer alan toplam 1.261.240.406.-TL. tutarındaki satış hasılatı) belgelerinden hareketle 1990 yılında alım ve satımını yaptığı çimento ve demir üzerinde kaydi envanter yapılarak sonuçları aşağıya çıkartılmıştır.

|                    | D.BAŞI      | D.İÇİ          | D.SONU      | D.İÇİ           | SATIŞ          | SATIŞ          |
|--------------------|-------------|----------------|-------------|-----------------|----------------|----------------|
| <u>MALIN CİNSİ</u> | <u>STOK</u> | <u>ALIŞLAR</u> | <u>STOK</u> | <u>SATIŞLAR</u> | <u>NOKSANI</u> | <u>FAZLASI</u> |
| Çimento (torba)    | 2.150       | 113.990        | 2.585       | 103.351         | 10.204         | -              |
| Demir (Kg.)        | -           | 126.278        | 21.600      | 136.610         | -              | 31.932         |

10- Mükellef Meryem YAZAR'a tutanağın 9. maddesinde yer alan kaydi envanter noksan ve fazlalıklarının nedeni sorulmuş ve verdiği cevap aynen aşağıya alınmıştır.

./..

## Sayfa: 6

"Birlikte yaptığımız kaydi envanter sonucunda ortaya çıkan satış noksanı çimentolar yıl içerisinde satılmış ancak belge düzenlenmemiş ve yasal kayıtlara hasılat olarak intikal ettirilmemiştir. Yine satış fazlası demirler yıl içerisinde satın alınmış fakat düzgün ve sıhhatli bir muhasebe organizasyonu kuramadığımızdan ve vergi mevzuatına yeterince nüfuz edememiş olduğumuzdan sözkonusu mal alışlarından belge temin edilmemiş ve yasal kayıtlara maliyet olarak intikal ettirilmemiştir."

11- Mükellef Meryem YAZAR, 1990 takvim yılında inşaat taahhüt işleri dahil bütün ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan tüm gider ve alış belgelerinin ilgili hesaplara intikal ettirildiğini, tutanağın 10. maddesinde yer alan demirler dışında kayıt dışı herhangi bir gider ve alış belgesinin bulunmadığını beyan ve ifade etmiştir.

12- Yapılan kaydi envanter çalışması sonucunda satış noksanı tesbit edilen çimentonun K.D.V. hariç ortalama birim satış fiyatının 9.316.263.-TL; satış fazlası tesbit edilen demirin K.D.V. hariç ortalama birim alış fiyatının ise 953.326.-TL olduğu, yasal defterler ve belgeler üzerinden mükellef Meryem YAZAR ile birlikte tesbit edilmiştir.

Durumu tesbit eden bu tutanak 6 sahifede 7 örnek olarak düzenlendi. Yüksek sesle okundu. İçerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtları ve belgeler ile beyan ve ifadelere uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. Mühürlendi. İmzalı ve mühürlü bir örneği mükellef Meryem YAZAR'a verildi. ESKİŞEHİR, 05.09.1991

Maliye Ve Gümrük Bakanlığı  
Hesap Uzmanı  
Polat Veli HAS  
(imza-mühür)

Mükellef  
Meryem YAZAR  
(imza)

**EK: 5- BİLİRKİŞİ SEÇİMİ İÇİN ÜYE HAKİME YETKİ VEREN ARA KARARI**

T.C.

E S K İ Ő E H İ R

1. VERGİ MAHKEMESİ

DOSYA NO : 1987/203 Esas.

**A R A K A R A R I**

Ali Birsel vekili Av. Ayşe Bilir tarafından Battalgazi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne karşı açılan dava dosyası incelendi:

Davacı Arı 3479 ruhsat nolu Eskişehir, İnönü, Esenköy mevkiinde bulunan ve 1985 yılının 8. ayında Beyaz Madencilik Ltd. Şti.'ne bedelsiz olarak devredilen manyezit sahasının, devir tarihinde 50.000.000.-TL. edebileceği yolundaki beyanının, arzuladıkları fiyat olduğunu, gerçekte bu fiyatı etmiyeceğini iddia etmiş bulunduğundan;

Davacının bu iddiasının doğruluğunun (Maden sahasının 1985 yılının 8. ayında kaç lira edeceğinin) saptanması amacıyla;

Adı geçen manyezit sahasının yerinde keşfine ve bilirkişi yaptırılmasına, bu maksatla taraflardan ve gerektiğinde bilirkişilerden bilgi ve belge istemek, keşif ve bilirkişi giderlerine karşılık yatırılması gereken avans miktarını belirlemek, bilirkişiye yöneltilecek soruları tesbit etmek, bilirkişi ücretini tayin ve takdir etmek, gerektiğinde bilirkişi incelemesine ilişkin ek bilgi ve belgeleri ilgili yerlerden istemek ve bilirkişiyi re'sen takdir etmek ve bu meyanda bilirkişi veya bilirkişilere vaki itirazları değerlendirmek, dava dosyasını bilirkişiye tevdi etmek hususlarında üye Sevinç Acar'a yetki verilmesine 21.1.1988 gününde oybirliği ile karar verildi.

Başkan  
Sezai Çokbilir  
97327

Üye  
Sevinç Acar  
23373

Üye  
Salih Kuzu  
67262

**EK: 6- BİLİRKİŞİ TAYİNİ VE KEŞİF ARA KARARI**

T.C.  
E S K İ Ő E H İ R  
1. VERGİ MAHKEMESİ

DOSYA NO : 1987/203 Esas.

Sayın Avukat Ayşe Bilir<sup>1</sup>  
( Ali Birsnel vekili)  
Çalışanlar İşhanı Kat:2/28 Eskişehir

Tarafınızdan Battalgazi Vergi Dairesi M¼d¼rl¼ę¼'ne karşı açılan, yukarıda esas nosu yazılı bulunan davada Arı 3479 ruhsat nolu Eskişehir, İnön¼, Esenk¼y mevkiinde bulunan manyezit sahasının 1985 yılının 8. ayındaki rayiç değerinin saptanması amacıyla, g¼zetimim altında keşif ve bilirkişi incelemesi yapılacağından;

1- Aşağıdaki bilirkişiler tarafımdan re'sen seçilmiőlerdir:

a- "Asma cd. No:35 Eskişehir" adresinde faaliyet g¼steren Tam-Taş Sanayi işletme m¼d¼r¼ Mehmet Taş,

b- "Viőnelik mh. Doğan sk. No:2/4 Eskişehir" adresinde mukim olup maden sahası iőleten ve zaman zaman alım-satımını yapan Ahmet Dağ,

c- "Eskişehir, İnön¼, Tepebaőı mevkiinde"nde maden cevheri oę¼t¼c¼s¼ ve Bir-Taş Sanayi iőletmesi sahibi İbrahim Birel.

Adı geçenlerin őahıslarına y¼nelik itirazlarınız varsa, işbu yazının tarafınıza tebliğinden itibaren 7 g¼n içinde bildirmenizi,

---

<sup>1</sup>. Aynı yazı davalı Vergi Dairesi M¼d¼rl¼ę¼'ne de g¼nderilir. Sadece yazının 4 numaralı bendi yazılmaz.



2- Keşif ve bilirkişi incelemesi 22.2.1988 pazartesi günü yapılacağından, mezkur gün saat 14'de, Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nde hazır bulunmanızı,

3- Keşif ve bilirkişi incelemesi giderlerine karşılık olarak 245.000.- (ikiyüz kırk beş bin) TL.sının işbu yazının tebliğinden itibaren en geç 10 gün içinde mahkememiz veznesine ödenmesini rica ederim. 21.1.1988

Hakim

Sevinç Acar

23373

(imza)

## EK: 7- BİLİRKİŞİ RAPORU

BİLİRKİŞİ RAPORU

Bilirkişi İncelemesi Talebinde Bulunan

Mahkeme : Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi

Bilirkişi incelemesi Yapılacak Mükellefin

Unvanı : Üsküdar Hayvancılık ve Pazarlama A.Ş.  
KÜTAHYA

İşi : Piliç Besi ve Pazarlaması

Bilirkişi İncelemesinin

Konusu : Dahili Tevkifat

Dönemi : 1987 Ocak-Aralık Ayları

Davacı Vergi Dairesi : Kütahya Vergi Dairesi Müdürlüğü KÜTAHYA

Dava Dosya No : 1990/ 13 E., 1990/24 K.

I- KONU

Kütahya Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden Üsküdar Hayvancılık ve Pazarlama A.Ş.'nin 1987 yılı piliç yetiştirme ve pazarlama faaliyeti Vergi Kontrol Memuru Veli Arar tarafından incelenmiş ve bu inceleme sonucu şirketin bir kısım piliç satışlarını kayıt dışı bırakmak ve yetiştirilen pilice göre fazla yem gideri yapmak yoluyla bir kısım kazancını beyan dışı bıraktığı ileri sürülerek inceleme raporu düzenlenmiştir. Mükellef, adına tarh edilen cezalı kurumlar vergisi ve fonlar ile dahili tevkifata itirazda bulunmuştur. Mükellefin dahili tevkifatla ilgili itirazı Eskişehir 2 nolu Vergi Mahkemesi tarafından yerinde görülerek cezalı dahili tevkifatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Bu karara karşı Kütahya Vergi Dairesi, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurmuştur.

Bölge İdare Mahkemesi tarafından davalı şirketin yetiştirdiği "civcivlerin ne kadar süre içerisinde kesime elverişli hale gelebileceğini, kesim dönemine kadar ne kadar yem tüketilebileceğini, buna göre elde edilmesi gereken tavuk eti miktarı ile tüketilmesi gereken yem miktarının ve dahili tevkifat matrahının" çiftliğinin özellikleri dikkate alınarak tesbiti amacıyla teknik elemanlar ve ben bilirkişi olarak seçilmiş bulunmaktayım. Teknik bilirkişiler Veteriner hekim Hilmi Çiftçi ve tavuk üreticisi Nuri Besler'in vermiş olduğu teknik bilirkişi raporundaki veriler dikkate alınarak ve mükellefin 1987 yılında piliç üretim ve satışı konusundaki tesbitlerimle ilgili açıklamalar raporun aşağıdaki bölümlerinde yapılmıştır.

## II- YAPILAN İNCELEMELERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Mahkeme bizden mükellefin yetiştirdiği civcivlerin ne kadar sürede kesime elverişli hale gelebileceği, kesim dönemine kadar ne kadar yem tüketilebileceği, buna göre 1987 yılında elde edilmesi gereken tavuk eti miktarı ile, tüketilmesi gereken yem miktarının ve dahili tevkifat matrahının, üreticinin koşulları da dikkate alınarak tesbiti istenmiştir. Bu hesaplamalar yapılırken şirketin defter ve belgeleri ile teknik bilirkişilerin açıklamaları dikkate alınmıştır.

Şirketin 1987 yılı faaliyetlerinin kaydedildiği Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri ve Kasa Defteri Eskişehir 1. Noterliği'ne 30.1.1987 tarihinde 2443-2444-2445 ve 2446 numaralarla tastik ettirilmiştir.

### A. Şirketin Piliç Üretimi ve Satışı İle İlgili Tesbitlerimiz

Teknik bilirkişiler raporlarında davalı şirketin yetiştirdiği Hybro et pilicinin 40-50 günde veya ortalama 45 günde kesime hazır duruma gelebileceğini, bu piliçlerin ortalama 45 günlük sürenin sonunda 1,850 kg.- 1,900 kg. ağırlığına ulaşabileceklerini ve ortalama ağırlıklarının 1,850 kg. olacağını belirtmişlerdir.

Şirketin 1987 yılı civciv ve piliç alışları ve mevcutları ile ilgili bilgiler şöyledir

./..

| <u>Malın Cinsi:</u> | <u>Dön. Baş. Mal. Mev.:</u> | + | <u>Dön. İçi Alışlar (Adet)</u> |
|---------------------|-----------------------------|---|--------------------------------|
| Civciv              | —                           |   | 79.257                         |
| Piliç               | —                           |   | —                              |

Şirket 1987 yılında 79.257 adet civciv almış ve bu civcivleri yetiştirerek piliç olarak satmıştır. Şirketin 1987 yılı sonundaki civciv mevcudu 14.200 adettir. Ayrıca şirket 23.11.1987 tarihli fatura ile 1107 adet civcivi, satın aldığı Pak. Tav. A.Ş.'ne iade etmiştir.

Şirket adet olarak satın aldığı civcivleri ortalama 45 gün besledikten sonra piliç olarak satmıştır. Satış faturalarında satılan piliçlerin adedi belirtilmemiş, yalnızca kaç kilogram piliç satıldığı belirtilmiştir. Şirketin kayıtlarına göre 1987 yılında 97.924 kg. piliç satılmıştır. Mükellef satış faturalarında satılan piliçlerin kg. olarak miktarını yazmıştır. Satış faturalarının tümünde satılan piliç adedi yazılmamış, yalnız 22.3.1987 tarihli 65822 nolu faturayla 2100 adet piliç (3840 kg.), 24.3.1987 tarihli ve 65823 nolu faturayla 3840 adet piliç (7188 kg.) ve 25.5.1987 tarihli faturayla 9992 adet piliç (18.690 kg.) satıldığı kayıtlardan tesbit edilmiştir. Şirketin diğer satış faturalarında satılan piliçlerin adedi belirtilmemiştir. Yalnız şirketin tüm satış faturalarında satılan piliçler kg. olarak belirtilmiş olup, 1987 yılında satılan toplam piliç miktarı 97.924 kg.dır.

Şirket civcivleri adet olarak aldığından, mal dengesinin doğruluğunu tesbit edebilmemiz için satılan piliç miktarının da adet olarak bilinmesi gerekmektedir. Teknik bilirkişiler şirketin beslediği civcivlerin 45 günde 1,850 kg. olacağını belirtmişlerdir. Buna göre şirketin 1987 yılında sattığı piliç miktarı :  $97.924 / 1,850 = 52.931$  adettir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi şirket 3 adet satış faturasında satılan piliçleri adet ve kg. olarak belirtmiştir. Bu üç faturaya göre şirketin sattığı  $(2100 + 3840 + 9992 =)$  15.932 adet piliçin ağırlığı  $(3.840 + 7.188 + 18.690 =)$  29.718 kg.dır. Buna göre şirketin sattığı piliçlerin ortalama ağırlığı  $(29.718 / 15.932 =)$  1,865 kg. olup teknik bilirkişilerin tesbit ettiği miktardan daha fazladır.

Biz hesaplamalarımızda bilirkişilerin ortalama piliç ağırlığını aldık. Buna göre şirketin 1987 yılında sattığı piliç sayısı 52.931 adet olmaktadır.

Şirket yıl içinde 79.257 adet civciv almıştır. Yıl içinde 1107 adet civcivi iade etmiştir. 14.200 adet ise yıl sonu civciv mevcudu vardır. Şirket yetkilileri vergi kontrol memurunun düzenlediği inceleme tutanağında civcivlerin satılabilir piliç haline gelinceye kadar ortalama % 8 fire vereceğini belirtmişlerdir. Fire ve diğer veriler dikkate alındığında şirketin 1987 yılında satması gereken piliç miktarı,

|                         |               |
|-------------------------|---------------|
| Yıl başı civciv miktarı | —             |
| Yıl içi al. civciv      | 79.257        |
| Yıl içindeki iade       | <u>1.107</u>  |
|                         | 78.150        |
| Yıl sonu mevcudu        | <u>14.200</u> |
|                         | 63.950        |
| Fire (79.250 x % 8)     | <u>6.340</u>  |
| Satılması gereken piliç | 57.610 adet.  |

yukarıda yapılan hesaplama göre 57.610 adettir. Yine yukarıda yapılan hesaplama göre şirketin 1987 yılında sattığı piliç adedi 52.931'dir. Satılması gereken piliç (adet) miktarı ile satılan piliç (adet) miktarı arasında (57.610 - 52.931=) 4.679 adet fark vardır.

Satılması gereken piliç miktarı ile satılan piliç miktarı arasındaki 4679 adet pilici kg.'a çevirirken, bir pilicin ortalama ağırlığı olan 1,850 kg.ile çarpmamız gerekmektedir. Bunu yaptığımızda şirketin hasılatında kayıt dışı bıraktığı piliç miktarı (4679 x 1,850=) 8,565 kg. olmaktadır.

Şirketin satış faturalarına göre ortalama satış fiyatı 720.-TL olarak kabul edildiğinde kayıt dışı bırakılan piliç satış hasılatı (8,565 x 720.-=) 6.232.320.-TL. olmaktadır.

#### B.Şirketin Yıl İçinde Kullandığı Piliç Yemi İle İlgili Tesbitlerimiz

Şirket yıl içinde 252.600 kg. yem almıştır. Dönem başı yem mevcudu bulunmamakta olup, yıl sonu yem mevcudu ise 10.000.- kg.dır. Buna göre şirketin yıl içinde kullandığı yem miktarı, (252.600 - 10.000 =) 242.600 kg.dır.

Yukarıdaki hesaplamalarımıza göre şirketin 1987 yılında satılan piliç miktarı, 57.610 adettir. Teknik bilirkişiler şirketin aldığı civcivlerin satılabilir hale gelinceye kadar 45 gün içinde 4,250 kg. yem yiyebileceğini belirtmişlerdir.

Şirketin 1987 yılında sattığı piliç 57.610 adet olduğuna göre yıl içinde kullanılan toplam yem miktarı  $(57.610 \times 4,250 =)$  244.842 kg. olmaktadır. Şirketin yıl içinde kullandığı yem miktarı 242.600 kg. dir. Kullanılması gereken yem miktarı 244.842 kg. olduğuna göre yem kullanımında fazlalık bulunmamaktadır.

### C. Şirketin 1987 Yılı Dahili Tevkifat Matrahı İle İlgili Tesbitlerimiz

Şirket 1987 yılında civciv alıp, piliç satmıştır. Dolayısıyla bu yılda mükellefin alıp sattığı mallar katma değer vergisine tabi olmadığından, dahili tevkifat, alış ve satış bedelleri arasındaki farkın % 5'i oranında hesaplanmaktadır.

Şirket 1987 yılında 73.219.355.- TL.lık piliç satışı yapmış ve 20.962.250.- TL.lık civciv almıştır. Alış ve satış tutarları arasında  $(73.219.355 - 20.962.250 =)$  52.257.105.-TL fark vardır. Şirket 1987 yılında Mart 1987'de 3.543.220.-TL ve Mayıs 1987'de ise 3.817.202.-TL olmak üzere toplam  $(3.543.220 + 3.817.202 =)$  7.360.422.-TL dahili tevkifat matrahı bulunmuştur. Şirketin 1987 yılında beyan ettiği dahili tevkifat matrahı ile beyan etmesi gereken matrah arasında  $(52.257.105 - 7.360.422 =)$  44.896.683.-TL fark vardır. Yalnız inceleme elemanı bu konuya değinmediğinden incelememizde dikkate alınmayacaktır.

Ancak raporumuzun II/A bölümünde açıklandığı gibi şirketin piliç satışından 6.232.320.-TL hasılatı kayıtlara intikal ettirmediği sonucuna varılmıştır. Bu fark aynı zamanda dahili tevkifat matrahı olduğundan 6.232.320.-TL matrah farkını (inceleme elemanının yaptığı gibi) 12'ye böldüğümüzde 1987 yılının her ayının ilave tevkifat matrahı  $6.232.320 / 12 = 519.360.-TL$  olmaktadır.

Bu hesaplama göre şirketin 1987 yılında aylar itibariyle dahili tevkifat matrahı ve ödenmesi gereken dahili tevkifat tutarı şöyle olmaktadır.

| Aylar   | Dahili Tev. Matrahı (TL) | Oran | Ödenmesi Gereken            |
|---------|--------------------------|------|-----------------------------|
|         |                          |      | Dahili Tevkifat Tutarı (TL) |
| OCAK    | 519.360                  | % 5  | 25.968                      |
| ŞUBAT   | 519.360                  |      | 25.968                      |
| MART    | 519.360                  |      | 25.968                      |
| NİSAN   | 519.360                  |      | 25.968                      |
| MAYIS   | 519.360                  |      | 25.968                      |
| HAZİRAN | 519.360                  |      | 25.968                      |
| TEMMUZ  | 519.360                  |      | 25.968                      |
| AĞUSTOS | 519.360                  |      | 25.968                      |
| EYLÜL   | 519.360                  |      | 25.968                      |
| EKİM    | 519.360                  |      | 25.968                      |
| KASIM   | 519.360                  |      | 25.968                      |
| ARALIK  | 519.360                  |      | 25.968                      |

### SONUÇ

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'nin talebi üzerine Kütahya Vergi Dairesi mükelleflerinden Üsküdar Hayvancılık ve Pazarlama A.Ş.'nin 1987 yılı piliç yetiştirme ve satış faaliyetinin, şirketin defter ve belgeleri ile, teknik bilirkişilerin vermiş oldukları rapordaki bilgiler dikkate alınarak yapılan incelemede,

- Raporun II/A bölümünde açıklandığı gibi şirketin 1987 yılında kayıt dışı bıraktığı piliç satışının 6.232.320.-TL olduğu,

- Raporun II/B bölümünde açıklandığı gibi şirketin 1987 yılında kullandığı yem miktarında fazlalık bulunmadığı,

- Raporun II/C bölümünde açıklandığı gibi şirketin aylar itibariyle fark dahili tevkifat matrahı ve ödenmesi gereken dahili tevkifatın aşağıdaki gibi olduğu,

| <u>Aylar</u> | <u>Dahili Tev. Matrahı (TL)</u> | <u>Oran</u> | <u>Ödenmesi Gereken Dahili Tev. Tutarı(TL)</u> |
|--------------|---------------------------------|-------------|--|
| OCAK         | 519.360                         | % 5         | 25.968   |
| ŞUBAT        | 519.360                         |             | 25.968   |
| MART         | 519.360                         |             | 25.968   |
| NİSAN        | 519.360                         |             | 25.968   |
| MAYIS        | 519.360                         |             | 25.968   |
| HAZİRAN      | 519.360                         |             | 25.968   |
| TEMMUZ       | 519.360                         |             | 25.968   |
| AĞUSTOS      | 519.360                         |             | 25.968   |
| EYLÜL        | 519.360                         |             | 25.968   |
| EKİM         | 519.360                         |             | 25.968   |
| KASIM        | 519.360                         |             | 25.968   |
| ARALIK       | 519.360                         |             | 25.968   |

Sonuç ve kanaatine varılmıştır

Bilgilerinize arz olunur. 15.4.1990

Bilirkişi  
Kamil Sarar  
(imza)



**EK: 8- KEŞİF TUTANAĞI**

T.C.

E S K İ Ő E H İ R

1. VERGİ MAHKEMESİ

DOSYA NO :1987/203 Esas

Ali Birsel vekili Av. Ayşe Bilir tarafından 1985 yılına ilişkin olarak adına salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve SSDF nun terkinini istemiyle Battalgazi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne karşı açılan davada mahkememizin 21.1.1988 tarihli ara kararı uyarınca gerekli keşif yapılmak üzere 22.2.1988 gününde keşif mahalline gelindi.

Önce Eskişehir, Esenköy mevkiinde bulunan Arı 3479 ruhsat nolu manyezit maden sahası, sonra Eskişehir, Merkez, Turgutlular köyünde bulunan Arı 2478 ruhsat nolu talk madeni sahası gezilip görüldü.

4.11.1985 tarihinde devri yapılan Arı 3479 ruhsat nolu manyezit madeni sahası ile 14.11.1985 tarihinde devri yapılan Turgutlular köyündeki talk madeni sahasının hali hazır durumu ile bu sahaların devir tarihlerinde rayiç değerlerine etkili olabilecek sair faktörler değerlendirildi. Rayiç değere etkili bu faktörler ile sahaların durumu hakkında gerekli bilgiler bilirkişiler tarafından not alındı.

Keşif mahallinde yapılacak başkaca bir iş kalmadığı anlaşıldıktan sonra keşif tutanağı aşağıda imzası bulunanlar tarafından imzalandı, raporu tanzim edip verebilmeleri için bilirkişilere 10 gün süre verildi, ayrıca dosya raporla birlikte geri verilmek üzere bilirkişilere teslim edildi. 22.2.1988

| Hakim       | Zabıt Kakibi | Mübaşir    | Bilirkişi  | Bilirkişi | Bilirkişi     |
|-------------|--------------|------------|------------|-----------|---------------|
| Sevinç Acar | Hüsnü Sayar  | Muhsin Kal | Mehmet Taş | Ahmet Dağ | İbrahim Birel |
| 23373       | 9359         | 2041       | (imza)     | (imza)    | (imza)        |
| (imza)      | (imza)       | (imza)     |            |           |               |

Davacı (imza)

Davalı İdare Müdürü (imza)

**EK: 9- VERGİ İNCELEME RAPORU**

T.C.  
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI  
HESAP UZMANLARI KURULU

Rapor Sayısı : 409/67-22

ESKİŞEHİR

Eki : -

16/7/1991

**VERGİ İNCELEME RAPORU**

İncelemeyi Yapan : Hesap Uzmanı Polat Veli HAS  
 İnceleme Dayanağının Günü : HUK, Eskişehir Ekip Başkanlığı'nın 15.4.1991 gün  
 ve Sayısı : 409/2 sayılı inceleme fişi  
 Mükellefin  
 Vergi Dairesi : Battalgazi V.D.  
 Hesap nosu : 1966408227  
 Adı : Meryem YAZAR  
 Adresi : Yalova cd. No:132 Eskişehir  
 İşi : İnşaat-Taahhüt ve İnşaat Malzemeleri Satışı  
 Telefon No.su : 41 04 51  
 İncelemenin Konusu : Geçici Vergi  
 İncelemenin Dönemi : 1991 T. Yılı  
 Bildirilen Matrah : 25.009.800.-TL  
 Bulunan  
 Matrah Farkı : 65.812.376.-TL  
 Stopaj Farkı : —  
 Vergi Farkı : —  
 Sonuç : Raporun "SONUÇ" bölümünde açıklanmıştır.

## I- GENEL BİLGİ

"Yalova cd. No:132 ESKİŞEHİR" adresinde inşaat-taahhüt ve inşaat malzemeleri satışı faaliyetleri ile uğraşan Meryem YAZAR, Battalgazi Vergi Dairesi'nin 1966408227 hesap numaralı gelir vergisi mükellefidir.

Mükellefin 1990 takvim yılı hesapları Gelir Vergisi Kanunu yönünden incelenmiş ve eleştirilen hususlara ilişkin olarak 15.4.1991 gün ve 409/2 sayılı Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir.

3.12.1988 gün ve 3505 sayılı kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na getirilen "Geçici Vergi" esası nedeniyle bu rapor düzenlenmiştir.

## II- GEÇİCİ VERGİ İNCELEMELERİ :

### 1- Mükellefin Beyanı :

|                                    |                  |
|------------------------------------|------------------|
| = Vergiye tabi gelir (Matrah)      | : 68.910.783.-TL |
| = Gelir Vergisi                    | : 25.009.800.-TL |
| = Geçici Vergi Matrahı             | : 25.009.800.-TL |
| = Hesaplanan Geçici Vergi ( % 30 ) | : 7.502.900.-TL  |
| = Ödenmesi Gereken Geçici Vergi    | : 7.502.900.-TL  |

### 2- Yasal Açıklama :

10.12.1988 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3505 sayılı kanunla, Gelir Vergisi sisteminde yer alan "Dahili Tevkifat" esası yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine "Geçici Vergi" esası getirilmiştir.

G.V.K.'nun 3.12.1988 gün ve 3505 sayılı kanununun 15'inci maddesi ile eklenen mükerrer 120'inci maddesi ile gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödemeleri hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre;

- 1- Kazançlarını bilanço esasına göre tesbit eden ticari kazanç sahipleri,
- 2- Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden ticari kazanç sahipleri,
- 3- Serbest meslek erbabı,

ticari ve mesleki kazançları için geçici vergi ödeyeceklerdir.

G.V.K.'nın mükerrer 120 inci maddesi, 157 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 23.3.1989 tarih ve 89/13876 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre; kazançları gerçek usulde tesbit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı içinde buldukları yılın Mart ayında, bir önceki yıl için beyan ettikleri gelirleri üzerinden hesaplanan ( mahsuplardan önceki ) Gelir Vergisi'nin % 30'unu Geçici Vergi olarak beyan edeceklerdir.

Yıllık beyanname ile beyan edilen geçici vergi, vergi dairesince yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilecektir. Mükellefler, adlarına tarh ve tahakkuk ettirilmiş olan geçici vergiyi 12 eşit taksitte ödeyeceklerdir. Geçici verginin ilk taksidi, yıllık beyannamenin verilmiş olduğu Mart ayı içinde ödenecek, diğer taksitler ise Mart ayını takip eden ayların 20 nci günlerinin akşamları mesai saatinin bitimine kadar ödenecektir.

Mükellefler isterlerse, geçici vergilerini defaten içinde bulunulan yılın Mart ayı içinde ödeyebilecekleri gibi, taksitleri vadesinden önce veya birkaç taksidi birarada ödeyebileceklerdir.

### 3- Hesaplanan Geçici Vergi :

Uzmanlığımızca düzenlenen 16.7.1991 gün ve 409/68-21 sayılı vergi inceleme raporunun IV/D bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, mükellef Meryem YAZAR'ın 1990 takvim yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda 72.912.027.-TL.sı V.U.K.'nın 29. maddesi uyarınca ikmalen, 64.621.542.-TL.sı V.U.K.'nın 30. maddesi uyarınca re'sen olmak üzere toplam (72.912.027.-TL + 64.621.542.-TL. =) 137.533.569.-TL Gelir Vergisi matrah farkı tesbit edilmiştir. Bu tutarın mükellefin 1990 takvim yılı Gelir Vergisi beyanına ilave edilmesi ve mükellef adına ikmalen ve re'sen Gelir Vergisi tarh edilmesi gerekmektedir.

Buna göre; mükellefin 1991 takvim yılı geçici vergi beyanının da aşağıdaki gibi olması gerekmektedir:

|                               |                   |
|-------------------------------|-------------------|
| = Vergiye tabi gelir (matrah) | : 206.444.352.-TL |
| = Gelir Vergisi               | : 90.822.176.-TL  |
| = Geçici Vergi Matrahı        | : 90.822.176.-TL  |

Mükellef tarafından 1991 yılına ilişkin olarak beyan edilen geçici vergi matrahı 25.009.800.-TL.dır.

Yukarıda hesaplandığı üzere mükellefin beyan etmesi gereken geçici vergi matrahı 90.822.176.-TL.dır. Buna göre beyan dışı bırakılan geçici vergi matrahı (90.822.176 - 25.009.800.-TL =) 65.812.376.-TL.dır. Tesbit edilen 65.812.376.-TL tutarındaki matrah farkı üzerinden % 30 oranında (65.812.376 x % 30 =) 19.743.712.-TL (10.466.142.-TL.sı V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca ikmalen; 9.277.570.-TL.sı V.U.K.'nun 30. maddesi uyarınca re'sen) Geçici Vergi tarh edilmesi gerekmektedir.

#### 4- Tarhedilecek Geçici Vergi ve Uygulanacak Ceza :

Raporun III/3 bölümünde belirtildiği üzere, tesbit edilen 65.812.376.-TL tutarındaki matrah farkı üzerinden V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca 10.466.142.-TL ikmalen, V.U.K.'nun 30. maddesi uyarınca 9.277.570.-TL re'sen olmak üzere, toplam (10.466.142 + 9.277.570 =) 19.743.712.-TL Geçici Vergi tarhedilmesi; tarhedilecek vergiye V.U.K.'nun 244/8 ve 345. maddeleri uyarınca kaçakçılık cezası uygulanması gerekmektedir.

### III- SONUÇ

Battalgazi Vergi Dairesi'nin 1966408227 hesap numaralı Gelir Vergisi mükellefi olan Meryem YAZAR 'ın 1991 yılı Geçici Vergi beyanının incelenmesi sonucunda;

1- Raporun II/4 bölümünde açıklandığı üzere, 65.812.376.-TL geçici vergi matrah farkı üzerinden V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca 10.466.142.-TL ikmalen, V.U.K.'nun 30. maddesi uyarınca 9.277.570.-TL re'sen olmak üzere toplam

(10.466.142 + 9.277.570 =) 19.743.712.-TL Geçici Vergi tarhedilmesi,

2- Tarhedilecek Geçici Vergi üzerinden V.U.K.'nun 344/8 ve 345. maddeleri uyarınca toplam (19.743.712 x 3 =) 59.231.136.-TL kaçakçılık cezası uygulanması,

3- Mükellefin V.U.K.'nun Ek:11'inci maddesi uyarınca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin dikkate alınması,

Gerektiği sonucuna varılmıştır.

Polat Veli HAS  
Maliye ve Gümrük Bakanlığı  
Hesap Uzmanı  
(imza ve mühür)

## EK: 10- DANIŞTAY VE YARGITAY KARARLARI

### Dolayısıyla İspat

(1). Ormandaki bir ağacın gizli gizli yarısına kadar kesilmesi eyleminin, sonradan bu ağacı tamamen kesen ve parçalayan kişi tarafından yapıldığının kabulü de olayların gerçek oluş tarzına ters düşmemektedir. Her ağacın gözetlenmesi ve kesme olayının bütün safhalarıyla tesbit edilmesi mümkün olmaz (Y. 3.HD, 10.11.1975 T., E:5457, K:5606 - YKD, 1976, S.2, S.148-149).

### Delillerin İspat Gücü

(2). Usulüne uygun olarak düzenlenerek imza ettirilen ücret bordrosu yazılı delil niteliğinde olduğundan bu bilgilerin aksi aynı geçerlilikte ve aynı bilgileri taşıyan başka yazılı bir belge ile ispatlanabilir ve genel soyut işçi ifadeleri ile kanıtlanamaz (Dan., 3.D, 3.12.1986 T., E:3293, K:2440 - Danıştay arşivinden).

(3). Usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulasının aksinin tanık ifadesiyle ispatı mümkün değildir (Dan., 4.D, 18.11.1985 T., E:2254, K:2971, DD, S.62-63, s.181-182).

### Delil Sözleşmeleri

(4). Delil sözleşmesi, kesin delil niteliğindedir, tarafları ve mahkemeyi bağlar. Hakimin bu hususu re'sen gözönünde bulundurması zorunludur (Y. 15.HD, 12.9.1983 T., E:2588, K:2034 - YKD, 1984, S.3, s.426).

### Türk Vergi Hukukunda 1980 Yılı Öncesi

(5). Özel klinik defter kayıtlarına göre bulunan matrah farkı, maddi delillere istinaden bulunmuş sayılır (Dan., 18.4.1970 T., E:1969/474, K:1970/2149 - Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanu İle İlgili Danıştay, Danışma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Kararları, Ankara 1976, s.108).

(6). Avukatın müvekkileri tarafından, aynı yöndeki birden çok beyanları maddi delil niteliğindedir (Dan.,17.3.1970 T., E:1969/4494, K:1970/1371 - GVK, VUK İle İlgili Kararlar, s.108).

(7). Banka müdür muavinliğinin özel olarak tuttuğu liste muhtevası, 213 sayılı V.U.K.'nun 29. maddesinde öngörülen maddi delil ve kanuni ölçü niteliğinde değildir (Dan., 2.11.1971 T., E:1970/3893, K:1971/7221 - GVK, VUK İle İlgili Kararlar, s.108).

(8). Gerçeğin aksine beyanda bulunmalarında müşterek menfaatleri olmayan bir çok taşınmaz alıcısının tapuda kayıtlı bedelin, gerçeği ifade etmediğini gösterir beyanlarına itibar etmek gerekir (Dan., 29.5.1969 T., E:1968/4436, K:1969/2539 - GVK, VUK İle İlgili Kararlar, s.109).

(9). Taşaron tarafından tanzim edildiği ileri sürülen belgede yazılı adreste yapılan karşı incelemede, böyle bir şahsın bulunmadığının saptanması halinde bu belgeye itibar edilemez (Dan., 27.2.1970 T., E:1968, K:4546 - GVK, VUK İle İlgili Kararlar, s.145).

#### Bugün Vergi Hukukumuzda Kullanılan İspat ve Delil Sistemi

(10). Defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz edemeyen mükellef hakkında, geçmiş dönemlerde beyan ettiği kazanç tutarı dikkate alınmak suretiyle takdir olunan matraha itibar edilebilir (Dan., 4.D, 21.11.1983 T., E:309, K:9108 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.96).

(11). Kar-zarar cetvelinin beyannameye eklenmemesi nedeniyle mükellefden defter ve belgeler istenmeden, yuvarlak ifadeler kullanılmak suretiyle re'sen takdir edilen matraha itibar edilmez (Dan., 4.D, 7.2.1985 T., E:1984/4228, K:1985/320 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.67).

(12). Mükellefin yıl içinde satın aldığı muz dallarının ağırlığına ilişkin anlatımının kanuni ölçü olmadığı tartışma dışı olup, bunun maddi delil niteliği taşımadığı da açıktır. Bu durumda, satın alınan muz dallarının ağırlıklarının anlatıma göre saptanması sonucunda çıkarılan matrah farkı üzerinden ikmalen vergi salınmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Tutanakla saptanan bu anlatımlar, mükellefin defter kayıtlarının doğru



olmadığı sonucuna götüreceğinden, inceleme elemanı tarafından defter ve belgeler üzerinde de inceleme yapılmasını gerektirmektedir (Dan., 4.D, 12.10.1983 T., E:1982/11939, K:1983/7366 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.97).

(13). Mükellefin defter ve belgeleri incelemeye elverişli olduğu halde inceleme elemanınca, defter ve belgelerin dışında bazı hesaplamalara başvurulması hiçbir maddi delili olmayan piyasâ koşullarından ve ekonomik varsayımlardan hareket edilerek yapılan hesaplamalar sonucu dönem kazancının tesbit edilmesi gerçekleri yansıtmadığından ve maddi hiçbir delile dayanmadığından itibar edilememesi gerekir (Dan., 4.D, 20.12.1982 T., E:4280, K:4648 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.104-105).

(14). Vergi Usul Kanunu'nda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek ve gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkartılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya koyulması zorunludur (Dan., 4.D, 28.9.1989 T., E:1988/1356, K:1990/2491 - Danıştay arşivinden).

#### Re'sen Araştırma İlkesi

(15). Davacıdan istenen bilgiye cevap verilmemesinin, vergi kaçırma kastına gerekçe yapılması re'sen araştırma ilkesine aykırıdır (Dan., 3.D, 25.4.1985 T., E:269, K:1320 - DD, S.60-61, s.173).

(16). İdari yargıda re'sen araştırma ve inceleme usulü geçerli olup, idari yargı yerleri tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı değildirler; buna karşılık idarenin temyiz aşamasında öne sürdüğü yeni sebeplerin incelenmesi "temyiz"İN amacını ve sınırlarını aşması nedeniyle mümkün değildir (Dan.,5.D, 8.12.1987 T., E:1985/815, K:1987/1723 - DD, S.70-71, s.275).

(17). İdari yargıda re'sen inceleme esası geçerli olduğundan veraset yolu ile intikal eden mirasda bilançoda görülen borçların mevcudiyetini ispat eden vesika ve ticari defterlerin mahkemece incelenmesi gerekiyorsa bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra karar verilmesi gerekir (Dan.,7.D, 21.10.1986 T., E:1381, K:2375 - DD, S.66-67, s.325).

(18). Bu hususda mükellefin mahkemeye herhangi bir belge ibraz etmemiş olması mahkemece konunun re'sen araştırılmasına engel değildir. Aksine, 2577 sayılı İ.Y.U.K. md:20'de, mahkemelerin konuları kendiliklerinden incelemekle görevli oldukları belirtilmiş bulunmaktadır. Hukuki gerçeğin ispatlanabilmesi açısından, mahkemenin mükellefin babasının inceleme elemanınca alınmış ifadesindeki beyanına dayanarak karar vermesi yerine, firma sahibinin oğullarını işletmeye ortak etmesi halinin hibe mi, yoksa bir borç verme işlemi mi olduğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekir (Dan., VDDGK, 4.5.1987 T., 18/15 - DD, S.68-69, s.250).

(19). İ.Y.U.K.'nun 20/1 maddesinde, mahkemelerin bakmakta oldukları davalara ait hertürlü incelemeyi kendiliklerinden yaparak gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hükmü, taraflar ve 3. şahıslardan istenen belgelerin süresinde gönderilmemesi halinde, istenen belgeleri denetleme yetki ve görevini haiz resmi mercilerden bu belgelerin gerekli görülen açılardan incelenmesi ve sonucunun bildirilmesini isteyebilecekleri anlamını da ifade etmektedir. Buna göre, 1981 yılına ilişkin fatura dip koçanları ve kanuni defterleri incelenerek, 25 ve 26 sayılı faturaların gerçekten mükellef adına yapılan satışlarla ilgili olup olmadığının mahkemeye bildirilmesinin vergi dairesi müdürlüğünden de istenmesi ve sonucuna göre karar verilmesi mümkün iken, ara kararına uyulmadığından bahisle davanın reddi yasaya uygun değildir (Dan., 4.D, 4.6.1984 T., E:1958, K:2373 - ÖBALCI, Vergi Davaları, s.350).

(20). İ.Y.U.K.'nun 20. maddesinde yargı yerlerinin kendiliklerinden yapacakları belirtilen incelemeler, idarece yapılan tesbitlerin doğruluğunu tesbit içindir. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı incelemeleri yapmak görevi yargı yerine ait değildir (Dan., 7.D, 14.1.1986 T., E:1984/1525, K:1986/48 , azınlık oyunun açıklamasında yer alan kısım - DD, S.64-65, s.257).

(21). Önlerine gelen anlaşmazlıkları çözümlenmekle görevli mahkemelerin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniya varırken, yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip, daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırma'ları gerekir, verdikleri böyle bir karar idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmez (Dan., 7.D, 12.4.1985 T., E:1984/3570, K:1985/1039 - DD, S.60-61, s.333).

(22). Mahkeme, kesilen kaçakçılık cezasını, yerinde bulmadığı takdirde, ihbarnamenin iptali yerine, fiilin gereği olan cezaya çevirmelidir. Bu, idari işlem niteliğinde karar anlamına gelmez (Dan., 4.D, 23.11.1983 T., E:2202, K:914 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.93).

(23). Yargı organının re'sen takdir nedenini değiştirmesi idari işlem niteliğinde yargı kararı verildiği anlamında kabul edilmez (Dan. 4.D, E:1974/1252, K:1975/1620 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.94-95).

#### Vergi Yargısında Taraflar Kavramı

(24). Temyiz ve itiraz yoluna başvurmada hazine müşavir avukatlarının ve hazine avukatlarının idareyi temsil yetkisi yoktur. Bu yetki vergi davalarında vergi dairesi müdürlüklerine aittir (Dan., 7.D, 26.5.1986 T., E:1984/1589, K:1986/1713 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.303).

(25). Dava açma ehliyeti, belediyelerde varidat müdürü olmadığına göre hesap işleri müdürüne aittir. (Dan., 9.D, 17.9.1986 T., E:2748, K:2534 - DD, S.66-67, s.411).

(26). Onsekiz yaşını doldurmuş olan çocuk adına veli dava açamaz (Dan., 12.D, 21.5.1966 T., E:127, K:1919 - YENİCE-ESİN, s.458).

(27). Dava açma ehliyetinin davanın açıldığı tarihte bulunması gerekir, sonradan verilen icazet geçerli değildir (Dan., 12.D, 29.11.1979 T., E:2433, K:5414 - DD, S.38-39, s.417).

(28). Davanın konusu, dayandığı deliller ve vergi nev'i gösterilmeyen dilekçe reddedilir (Dan., 7.D, 10.10.1974 T., E:1973/2519, K:1974/1877 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.115).

### Delillerin Tesbiti

(29). İlgililerin, delillerin tesbitine ilişkin istemlerinin incelenebilmesi için idari yargıda açılmış, idari bir davanın bulunması zorunludur (Dan., 5.D, 3.2.1988 T., E:1987/2333, K:1988/408 - DD, S.72-73, s.317-318).

(30). Uygulamada, özellikle birden çok mahkeme olan yerlerde, delil tesbiti talebinde bulunanların çoğunlukla keşif yolu ile bir delil sağlamak için bu yola başvurdukları ve istedikleri sonucu alamayınca aynı amaçla başka mahkemeye gittikleri ve bu suretle başka iki mahkeme tarafından delil tesbiti yolu ile alınan raporların bağdaştırılmasının mahkemeleri müşkülata sevk etmekte olduğu görülmektedir. Bu sakıncaları önlemek ve kanunun belli hallere hasrettiği "delil tesbiti yolunun kötüye kullanılmasına engel olmak için mahkemelerin H.U.M.K.'nun özellikle 369. maddesinde yazılı şartları gözönünde tutmaları" ve delil tesbiti isteyen evvelce diğer bir mahkemeye başvurup başvurmadığının sorulması ve kesin zorunluluk ve acele bir hal bulunmadıkça, diğer tarafa muamele sırasında hazır bulunması için tebligat yapılması ve acele hallerde de diğer tarafın savunmasını yapmasına imkan verilmesi için delil tesbitinden sonra düzenlenecek tutanağın hemen diğer tarafa tebliği gerekir (Y.,4.HD, 15.2.1960 T., E:3224, K:1972 - KURU, Cilt:III, s.3155).

(31). Dava açılmadan önce Danıştay'dan delil tesbiti istenemez (Dan., 6.D, 26.5.1976 T., E:3011, K:3450 - KURU, Cilt:III, s.3145).

(32). Delil tesbitine süresinde karşı koyulmaması, yapılan tesbitte belirtilmiş olan değer benimsendiği anlamına alınamaz (Y. 4.HD, 25.4.1984 T., E:3510, K:4133 - ABD, S.4, 1984, s.642).

### Delillerin Değerlendirilmesi

(33). Delillerin takdiri hakime aittir, ancak yeterli delil toplanamayan hallerde bu takdirin isabetinden söz edilemez (H.U.M.K.md: 240). (Y. HGK, 26.2.1969 T., E:1968/9-643, K:1969/145 - TİK, 1970-Cilt:I, s.263).

### İspat Yükü

(34). Re'sen takdir sırasında mükelleflerce evvelce beyan edilmiş bir matrah varsa, bunun üzerindeki bir tutarın dönem matrahı olarak belirlenmesi için beyan edilenden daha fazla gelir elde edildiğine ilişkin delillerin idarece gösterilmesi gerekir (Dan., 4.D, 28.1.1988 T., E:1986/260, K:1988/376 - DD, S.72-73, s.247).

(35). Faturalı satışlarda, satışın piyasa fiyatının altında olduğu iddiasının, V.U.K.'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçlar kullanılarak vergi dairesince ispatlanması gerekir (Dan., 3.D, 24.9.1986 T., E:364, K:1749 - DD, S.66-67, s.177).

(36). Davalı duruşmaya gelmediğine göre, davayı inkar etmiş sayılır. Bu durumda davacı iddiasını ispat ile yükümlüdür (Y. HGK, 27.2.1971 T., E:1968/3-604, K:1971/110 - TİK, 1971-Cilt:II, s.315).

(37). Kanunda tersine kural olmadıkça, yanlardan herbiri iddiasını ispatlamak zorundadır (Y., 15.HD, 27.3.1981 T., E:656, K:650 - YKD, S.12, 1981, s.1587).

(38). Hakim ihtilafı konuları belirleyip, ispat yükünün yanlardan hangisine düştüğünü açıklayarak delil gösterilmesi ve toplanması imkanını sağlamakla yükümlüdür (Y., 13.HD, 13.10.1981 T., E:5901, K:6337 - Yasa D, S.11, 1981, s.1517).

(39). Doktrin ve uygulamaya göre ispat yükü, hayatın olağan akışına aykırı iddia ve savunmada bulunana düşer....İleri sürdüğü bir olaydan yararına haklar çıkaran kimse iddia ettiği olayları ispatlamalıdır....İspat yükü, daha kolay başarana düşer (Y., 2.HD, 20.3.1984 T.,E:2499, K:27133 - ABD, S.4, 1984, s.637).

### Mükellef Kesiminde Oluşan İspat Araçları

(40). Gider makbuzu karşılığı ödenen işyeri kirası ile bu miktara göre yatırılan stopaj vergisi işletme defterine işlendiğinden, ticari defter ve belgelerle ispatlanan fiili kiranın dikkate alınması gerekir (Dan., 3.D, 21.10.1986 T., E:916, K:2050 - Danıştay arşivinden).

(41). Emlak alım vergisine esas olmak üzere takdir edilen rayiç bedelin, gelir vergisine esas olan bedelden farklılığı gelir vergisi tarhiyatı için yeterli neden değildir (Dan., 4.D, 18.11.1985 T., E:1984/2078, K:1985/2976 - DD, S.62-63, s.175).

(42). Satış vaadi sözleşmesine dayanılarak hükmen tesciline karar verilen taşınmazın mülkiyetinin devri dolayısıyla vergiyi doğuran olay, hükmen tescile ilişkin mahkeme kararının kesinleştiği tarihte gerçekleşmiş olduğundan, taşınmazın bu tarihteki rayiç bedeli esas alınarak tarhiyat yapılması gerekir (Dan., 3.D, 23.5.1986 T., E:1985/641, K:1986/1396 - DD, S.64-65, s.95).

(43). Faaliyetinin sona erdiğini bildirmeyen mükelleflerin, faaliyetlerinin devam ettiğinin kabulü normal ve mutad olup, vergi dairesi müdürlüğünün de mükellefin ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda tesbit ve araştırma zorunluluğu olmadığından, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın terkininde isabet yoktur (Dan., 3.D, 25.5.1989 T., E:449, K:1531 - DD, S.76-77, s.212).

(44). Vergi mükellefleri ile 3. kişiler arasında yapılan özel sözleşmelerin, vergi mükelleflerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarını değiştirmeyeceği, ancak bu kişilere sözleşme gereği ödenen istihkaklar vergi mükellefleri yönünden gider sayılır (Dan., 3.D, 17.1.1987 T., E:1986/1175, K:1987/106 - DD, S.68-69, s.277).

(45). V.U.K.'nun mükellefi tanımlayan 8. maddesinin, mükellefin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi olduğu maddenin 3. fıkrasında ise vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamıyacağı, hükmü karşısında kollektif şirket paydaşının paylarından bir kısmını devrettiği 3. kişinin bu payını beyan etmiş olması mükellefin vergi yasalarından doğan sorumluluklarını etkilemez (Dan., 4.D, E:1986/3238, K:1988/3386 - Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:10, S.4, 1991, s.80).

#### Vergi İdaresi Kesiminde Oluşan İspat Araçları

(46). Sadece yoklama memurunun imzasını taşıyan ve fiili duruma uymayan yoklama fişine dayanılarak mükellefiyet tesis edilemez (Dan., 4.D, 12.10.1972 T., E:1971/3780, K:1972/5568 - GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, s.433).

(47). Usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama tutanağı ile bu tutanağa dayanılarak yapılan vergileme işleminde kullanılan ihbarnamelerin, V.U.K.'nun 35 inci maddesinde belirtilen açıklamaları ihtiva etmemesi nedeniyle tarhiyatın terkini gerekir (Dan.,9.D, 18.1.1989 T., E:1988/335, K:1989/98 - DD, S.76-77, s.656).

(48). Mükellef şirkete ait defter ve belgeler incelenmeden; bizzat mükellefin beyan ve açıklamalarını içermeyen tutanak, inceleme raporuna esas alınıp tarhiyat yapılmaz (Dan., 4.D, 21.12.1988 T.,E: 927, K:5016 - DD, S.74-74, s.220).

(49). Tutanakla tesbit edilen durumun tarhiyata neden olabilmesi için, varsa defter ve belgelerle teyid edilmesi gerekir (Dan., 4.D, 20.11.1984 T., E:253, K:4199 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.256-257).

(50). İl düzeyinde oluşturulan komisyon nezdinde düzenlenen ve hiçbir baskı ve tehdit altında olmaksızın imzalanan tutanak hukuken itibar edilebilecek maddi delil hükmünde olduğundan, inceleme elemanınca bu tesbitlere dayanılarak saptanan matrah üzerinden salınan vergide isabetsizlik yoktur (Dan., 3.D, 8.11.1989 T., E:1089, K:2501 - Danıştay arşivinden).

(51). Sadece taşaronluk yaptığı yolunda yoklama fişi bulunan mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmadan tarhiyat yapılamaz (Dan., 4.D, 23.1.1985 T., E:1984/783, K:1985/236 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.237).

(52). Normal ve mutad olmayan bir durumun yoklama fişiyle tesbit edilmiş olması, ona itibar edilmesini gerektirmez. Zira, 213 sayılı V.U.K.'nun 2365 sayılı kanunla değişik 127 inci maddesinde yoklamadan maksadın mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmek olduğu belirtilmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tesbiti, ancak kanununun 134 üncü maddesi uyarınca bir vergi incelemesi yapılamak suretiyle sağlanabilir (Dan., 4.D, 22.10.1984 T., E:929, K:3768 - İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.239).

(53). Arama sırasında saptanan defter ve belgeler hakkında ayrıntılı tutanak tutulmalıdır (Dan., 4.D, 22.5.1974 T., E:1971/10184, K:1974/2171, İSPİR-YAĞMURLU-ÖZBALCI, s.264).

Vergi Yargı Yerlerinde Kullanılan İspat Araçları

(54). Her iki bilirkişi raporu arasında aykırılık olduğuna göre bu farklılığın, yeniden seçilecek bilirkişi heyetince giderilmesi gerekirken, birinci rapor tercih edilerek karar verilmesinde isabet yoktur (Y. HGK, 11.2.1970 T., E:1968/5-598, K:1970/79 - ABD, S.4, 1970, s.637).

(55). Gerekçeye dayanmayan bilirkişi mütalaasına itibar olunamaz (Y., HGK, 22.12.1971 T., E:1969/873, K:1971/765 - ABD, S.3, 1974, s.549).

(56). Hiçbir bilirkişi raporu mahkemeyi bağlayacak nitelikte değildir. Ancak, bu raporlara itibar edilmemesi için inandırıcı, gerçekçi ve oluğa uygun olaylara dayanılmalıdır (Y., CGK, 10.11.1980 T., E:1980/9-262, K:1980/351 - YKD, S.6, 1981, s.741).

(57). Gerekçe kısmı ile sonuç bölümü çelişik olan bilirkişi raporu hüküm kurmaya yeterli değildir (Y., 13.HD, 27.12.1984 T., E:7720, K:8291 - Yasa D., S.9, 1985, s.1316).

(58). Hukuki mesele hakkında bilirkişi raporuna dayanılmaz (Y., 11.HD, 10.9.1974 T., E:1770, K:2397 - YKD, S.10, 1977, s.1409).

(59). Mahkemenin bilirkişi incelemesi yaptırılmasına re'sen karar verdiği hallerde, davacı bilirkişi ücretini yatırmasa dahi ücretin Devlet Hazinesinden ödenmesi sağlanarak incelemenin yaptırılması gerekir (Dan., VDDGK, 5.2.1988 T., E:1987/29, K:1988/5 - DD, S.72-73, s.136).

(60). İnceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın mahkemece aynen kabul edilmeyerek bilirkişi incelemesi yaptırılması halinde, bilirkişi raporunun taraflara tebliğinden itibaren 1 hafta beklenip tarafların bilirkişi raporuna itirazlarının olup olmadığının anlaşılması, itiraz varsa incelenip değerlendirildikten, itiraz yerinde görülmemiş ise sebepleri kararda açıklandıktan, itiraz yerinde ise ek veya yeni bilirkişi raporu alınıp sonuca varıldıktan sonra karar verilmesi gerekir (Dan., 7.D, 26.11.1985 T., E:1784, K:2827 - DD, S.62-63, s.314).



(61). Hakim, bilirkişi raporunda varılan sonucu uygun ve yeterli görmemekle beraber, raporda yazılı olan özel ve teknik açıklamaların, kendisinde bu dava için başlangıçta eksik olan özel ve teknik bilgiyi sağladığı kanaatine ulaşması halinde yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırmadan raporun aksine de karar verebilir. Hakimin, bilirkişi raporunu serbestce takdir ederek, bu raporun aksine de karar verebilmesi, hakimin kendisini bilirkişi yerine koyması anlamına gelmez (Dan., 7.D, 11.11.1985 T., E:1443, K:2487 - DD, S.62-63, s.317).

(62). Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği yolundaki V.U.K.'nun 3 üncü maddesi karşısında, olay tarihinde yapılmış bir saptama bulunmayan hallerde sonradan alınan resmi yazıların her zaman temini mümkün görülerek, bu konudaki isteğe karşın keşif ve bilirkişi incelemesi yapılmadan davanın reddine karar verilmesi yasaya uygun değildir (Dan., VDDGK, 22.3.1985 T., E:1985/2, K:1985/1 - DD, S.60-61, s.160).

(63). Bilirkişinin reddi isteği hakim tarafından hadise şeklinde incelenerek karara bağlanır. Bu bir ara kararı şeklinde verildiğinden temyiz edilmesi mümkün değildir. Ancak esas hükümle birlikte temyiz edilebilir (Y., İBGK, 18.6.1958 T., E:22, K:11 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.415).

(64). Teknik bilirkişiye müzekkere yazılarak, hakimin iştiraki olmaksızın mahalline göndermek suretiyle kroki tanzim ettirilmesi usule aykırıdır (Y., HGK, 11.12.1974 T., E:688, K:1336 - ÖZBALCI, s.420).

(65). Yargı hizmetinin çabuk ve ekonomik işletilmesi anlamını taşıyan Anayasa'nın 141 inci maddesinin son fıkrasına karşın, naip üye tayini yoluna gidilmeksizin mahkeme başkanı, üyelerin tümü, zabıt katibi, mübaşir ve taraf temsilcilerinin huzuru ile yapılan keşif H.U.M.K.'nun 364 üncü maddesine de aykırıdır (Dan., 4.D, 26.11.1987 T., E:1985/5491, K:1987/3507 - DD, S.70-71, s.206).

(66). Mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerin beyanları, mükellefleri bağlayacak delil niteliğindedir. Ancak şüphe ve tereddüt ifade eden beyanlara itibar edilmez (Dan., 4.D, 20.12.1972 T., E:1970/3630, K:1972/7820 - GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, s.435).

(67). Olayla ilgili bulunmayan kişilerin tanık olarak verecekleri ifadeler tek başına ispatlama aracı kabul edilemez (Dan., 4.D, 28.9.1989 T., E:1988/1356, K:1989/2491 - Danıştay arşivinden).

(68). 2577 sayılı İ.Y.U.K.'nda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı kanunun 31. maddesinde H.U.M.K.'nun tanıklığa ilişkin hükümlerine atfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada tanık olarak dinlenmesinde, tanığa yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık yoktur (Dan., 3.D, 24.12.1986 T., E:1201, K:2706 - DD, S.66-67, s.187).

(69). Adli yargı mercilerince maddi olayların tesbitine ilişkin olarak verilen kararların aksi sabit olmadıkça, idari yargıda hukuki geçerliliği devam eder (Dan., 7.D, 15.2.1985 T., E:1984/1880, K:1985/2894 - ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.506).