

İSPAT VASITASI OLARAK KULLANILABİLECEK DELİLLER

Özgür ÖZKAN *
Yalçın GÜL **

I) GİRİŞ

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemelerinin amacı; "...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır..." şeklinde belirtilmiştir. Vergi incelemesi sonucunda, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlama hedefine ulaşılabilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanması, ispat edici vesikalara saptanması objektif bir vergi tarhiyatının gerçekleştirilebilmesi açısından gereklidir. Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması gerekmektedir. Bu amaca ulaşmak gayesiyle vergi hukukunda delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Bu serbestinin de "objektif vergileme" ilkesi gereği bir sınırının bulunması yasal bir tarhiyatın yapılması açısından bir zarurettir. Aksi bir durum vergi idaresi tarafından vergi ceza ihbarnameleri ile salınan vergilerin mahkemece iptaline neden olacaktır. Bu yazımızda ispat vasıtalarının çeşitli kanunlardaki yeri ve anlamına değinildikten sonra vergi hukukunda ispat vasıtalarının anlamı ve önemi ayrıntılarıyla açıklanacaktır.

II) GENEL OLARAK İSPAT VE DELİL

İspat, bir olayın gerçeğini göstermektir. (1) Diğer bir ifade ile ispat, bir olayın varlığı veya yokluğu ile maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıta kanaat uyandırmak için girişilen ikna faaliyetidir.(2) Bu itibarla ispat, gerçeği doğrulayacak bazı araçların kullanılmasına ilişkin gayretler ile ulaşılan bir sonuçtur. İspat, maddi bir olayın ortaya çıkartılmasıdır, yoksa herhangi

* Vergi Denetmeni, Eski Banka Müfettişi

** Vergi Denetmeni

bir hukuki sonuca ulaşmak değildir. Özetlemek gerekirse ispat, genel ve hukuki bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Buradan hareketle vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır.

İspat yüküne ilişkin genel kural uyarınca hukukta iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. “İspat yükü, (beyyine külfeti), mahkemede bir olayın, (ileri sürülen bir iddianın) kim tarafından (hangi tarafça – davacı veya davalı) ispatlanacağı sorunu; belli bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılması, yani olayın ispatsız kalması yüzünden yargıcın aleyhte bir kararıyla karşılaşmak tehlikesi; yasa başka bir çözüm belirlemedikçe (açık bir hüküm içermedikçe) iddia edilmiş bir olayın varlığını, bundan (olaydan) kendi lehine haklar doğan kimse ispat etmelidir¹.” şeklinde tanımlanmaktadır. Medeni Kanunun 6.maddesinde bu husus “Kanun hilaflarını emretmedikçe iki taraftan her biri müddeasını ispata mecburdur.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

İspat araçları arasında deliller ve karineler yer alır. Ancak bu araçların geçerliliği kullanılmalara hukukten izin verilmiş olmasına bağlıdır. Böyle

olunca, nelerin delil teşkil edebileceği ve bu deliller ile karinelerin nasıl kullanılacakları çeşitli hukuk disiplinlerinde ayrı ayrı belirtilmiştir.(3) Deliller, uyumsuzluğa neden olan fiilin veya hukuki olgunun, olduğuna veya olmadığına yargıcı inandırmak için yargılama hukukunun gösterilmesine izin verdiği, tarafların iddialarını ispat için dayandıkları ispat araçlarıdır. Genel olarak hukukta tanık, bilirkişi, yemin, senet, ikrar, keşif, kesin hüküm, özel hüküm sebepleri gibi deliller kullanılır.

Deliller genel olarak “**kesin deliller**” ve “**takdiri deliller**” olarak sınıflanabilir. Bu ayırma göre, kesin delilin mevcudiyeti halinde ispat gerçekleşmiştir. **Takdiri delillerin değerlendirilmesinde ise, hakim takdir yetkisini kullanacaktır.** Özel hukuk alanında geçerli olan bu ayırım, vicdani delil sisteminin uygulandığı ceza yargılaması hukukunda önemli değildir. İdare hukuku yargılamasında da takdiri delil sistemi ağır basmaktadır. Gerçekten Danıştay, delillerin tayin ve değerlendirilmesinde geniş yetki sahibidir.

III) ÇEŞİTLİ KANUNLARDA BELİRTİLEN İSPAT VASİTALARI

Çeşitli yargılama usullerinde deliller şöyle ayrılabilir.

¹ YILMAZ Ejder , Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara 1992

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu delili, “davanın haline tesir edebilecek münazaalı hususların ispatı için başvuru vasıtaları” şeklinde tarif etmiş ve kesin delilleri şöyle sıralamıştır:

- İkrar
- Kesin hüküm
- Senet
- Yemin.

Aynı alandaki takdiri deliller ise

- Şahadet
- Bilirkişi
- Keşif
- Özel hüküm sebepleri'dir.

2577 sayılı İYUK'ta re'sen araştırma ilkesi (20.m) geç ibraz olunan belgeler (21.m) ve dava açıldıktan sonra delil tespiti (58. m) dışında ispat ve delil ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. İYUK'un 31. Maddesinde yargıcın davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, davaya katılma, davanın ihbarı, vekiller, feragat, kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, delil tespiti, keşif, yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma intizamı, ile ilgili konularda hüküm bulunmayan durumlar için HUMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

İdari yargılama Usulü kanununda delil tarif edilmemiş olmakla beraber, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa bu kanununun 31. maddesi ile ya-

pılan atıf uyarınca yukarıda yapılan tarifi esas alınması gerekir. Takdir komisyonlarının yaptığı değerlendirmeler kendi başlarına kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşımamaktadır. Bu saptamalar adı karine niteliği taşır; aksi yükümlüce ispatlanabilir. Özellikle bu ispat işlemleri bakımından ise bilirkişiye gitme ve keşfe başvurma yollarından yararlanır.

Danıştay Kanunu, herhangi bir tasnife girmeksizin dava dairelerinin her türlü delil araştırmasına yetkili olduklarını belirtmektedir. Bu yönde:

- Belgeler
- Keşif
- Bilirkişi
- Şahit beyanının delil olarak sıralanabileceğini düzenlemiştir.

IV) VERGİ İNCELEMELERİNDE KULLANILABİLECEK İSPAT VASITALARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde “*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 taraflara aittir.” hükmü yer almaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda, ödemesi gereken verginin doğruluğunu sağlama hedefine ulaşılabilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanabilmesi yapılacak tarhiyatın ilk aşamasıdır. Bu bağlamda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148., 149. maddelerinde bilgi verme mecburiyetine ilişkin hükümleri düzenlemiştir.

Vergi Usul Kanununun vergileme ile ilgili olarak temelini oluşturduğu 3/B maddesi ile vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu ve doğrudan elde edilen bilgilerin tetkik edildikten sonra maddi delillerle desteklenmesi (ispat edilmesi) gerektiği açıkça ortaya konulmuştur.

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi ile vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması gereği nedeniyle, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilendirmenin izlediği ekonomik gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı, delil serbestliği ilkesidir. Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olan delil serbestliği ilkesi, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yani ikti-

sadi özün ve içeriğinin ispatını mümkün kılmıştır.(4) İnceleme elemanları, çeşitli yollarla bilgi ve delil toplarlar. Delil toplamak amacıyla başvuru başlıca yol ve yöntemler;

- **Mükelleften bilgi alma**
- **Arama**
- **Alıcı ifadeleri**
- **Karşıt inceleme**
- **Bankalardan ve finans kurumlarından bilgi alma**
- **Bilirkişiye başvurma**
- **Fiili tespit**

şeklinde özetlenebilir.

Yukarıda da ayrıntılı olarak belirtilen nedenlerle “**maddi delil olma**” niteliği olmayan bilgilerden yola çıkılarak vergi incelemesi yapılmamalıdır. Bu durum, istatistik amaçlı bilgilere ve verilere dayanılarak oluşturulan ve maddi dayanaktan yoksun olan ve varsayımlardan yola çıkılarak hazırlanan raporların ve tutanakların maddi delil olma niteliğinden yoksun olduğunu gösterir.

Vergi hukukunda kullanılacak delillerin bir kısmı yükümlü kesiminde, bir kısmı da vergi idaresi kesiminde meydana gelmektedir:

1) Yükümlü Kesiminde Oluşan Deliller :

Yükümlüce yapılan çeşitli bildirimler, verilen beyannameler, yükümlüye ait defter, kayıt ve belgeler, arama sıra-

sında ele geçen özel notlar, mektuplar, yazışmalar yükümlü kesiminde oluşan delillerdendir. Yükümlünün yaptığı özel sözleşmelerin VUK'un 8 inci maddesi karşısında yükümlü lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçen, başkası tarafından ibraz edilen böyle bir metin yükümlülerin karşılıklı denetimleri bakımından yararlı olabileceği gibi yükümlü aleyhine bir delil de olabilir. Örneğin; İşyeri fiilen açılmamış olsa dahi, meslek teşekküllerine kaydolanmış bulunmak, ticari faaliyete başlamanın kanuni belirtisidir. Bu bir kesin kanuni karinedir.

Mesleki teşekküle kaydolan serbest meslek erbabından , görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olanların ise işe başlamadıkları kabul edilir (VUK m. 155 /Son).

Ayrıca vergi mükellefinin beyanname verme yükümlülüğü vardır. Bu anlamda beyanname vermek mükellefin ödeyeceği verginin matrahını, hatta gelir vergisi ve kurumlar vergisinde olduğu gibi vergi miktarını hesaplayıp vergi dairesine bildirmesidir. Mükellefin düzenlediği bu belgeyi özel hukuk ilişkilerinde "senet" e benzetmek mümkündür. Mükellef düzenlediği bu belgeyle vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına sonradan itiraz edilemez. Bu itibarla, be-

yanname kesin bir delil görünümündedir.

Mükellef kesiminde oluşan diğer bir delil grubu da mükellefin kanunen tutmak zorunda olduğu defterler ve kayıtlar ile korumak zorunda olduğu belgelerdir. Defter, kayıt ve belgelerin hukuken delil olabilmeleri için kanuni şekil ve içerik koşullarını taşımaları gerekir. Türk Ticaret Yasası'nın 85. maddesi hükmü gereği olarak yasaya uygun surette tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin içeriği sahibi lehine delil olarak kabul edilir. Ticari defterlerin sahibinin lehine delil olabilmesi için TTK'nın 85. maddesi uyarınca yasaya uygun olarak tutulmaları şarttır. Yevmiye defterinin yasaya uygun tutulmuş sayılabilmesi için ise, TTK'nın 70. maddesinin son fıkrasına göre yıl sonu tasdikinin bulunması gerekir." Bu bağlamda bilanço esasına göre defter tutan yükümlülerin defter kayıtlarını Türk Ticaret Yasası'nın 70. maddesine uygun tutmaları ve kapanış tasdiklerini de bu bağlamda yaptırmış olmaları yasal zorunluluk olmaktadır.

Vergi miktarının belirlenmesinde bazı karneler de ispat aracı olabilmektedir. Ortalama kar haddi, rayiç bedel vs. Özellikle gayri menkullerin el değiştirmesinde söz konusu olan vergilerde, matrah, gayri menkullerin rayiç bedelidir. Bu halde de rayiç bedel kesin bir kanuni karinedir. Mükellef her-

hangi bir ispat aracı ile gayri menkulün el değiştirme işleminin rayiç bedelinin altında gerçekleştiğini ispat edemez.

VUK kişiler arasında vergi mükellefiyeti veya sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesine karşı geçersiz olduğunu hüküm altına almıştır. Bu nedenle söz konusu sözleşmelere ilişkin delillerin vergi hukukunda geçerlilikleri yoktur.

2) Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller :

Vergi idaresince toplanacak deliller yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir. Delil teşkil edecek çeşitli olay ve davranışlar yazılı hale getirilerek bu tutanaklar mükellef yanında düzenlenir ve ilgililerce imzalanır. Mükellefin imzadan çekinmesi halinde tutanağı hukuken geçerli kılan düzenlemeler de vardır.

Yükümlü bilgi toplama sırasında idarenin iddialarını kabul etmesi halinde artık “ikrar” söz konusu olacaktır.

Tutanaklar yoklama, inceleme, arama veya bilgi toplama vesilesiyle düzenlenmelidir. Bu amaç ve belirtilen ortamlar dışında hazırlanan tutanaklar vergi hukukuna aykırı yollardan elde edilmiş delil olarak değerlendirilir. Yoklama, sonuçlarını ve inceleme verilerini saptayan yoklama fişleri ve in-

celeme tutanaklarının mükellef tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanması bu konuda mükellef açısından hak dondurucu bir işlem değildir. Danıştay kararlarında da belirtildiği gibi, yargı incelemelerinde yoklama veya inceleme verileri tekrar tetkik konusu yapılabilirler. Mükellef imzaladığı tutanağın aksini yargı mercileri önünde kanıtlayabilir.

3) Delil Konusunda Vergi İncelemelerinde Sıkça Karşılaşılan Hususlar İle İlgili Örnek Danıştay Kararları:

Vergiye doğuran olayla ilişkisi açık bulunan ve davacı ile arasında husumet bulunduğu da iddia edilmeyen alıcı ifadesi maddî delil niteliğindedir ((Danıştay. 4. Daire, 24.12.1999.tarih ve E: 1999/194, K: 1999/614)

Tutanaklar yoklama, inceleme, arama veya bilgi toplama vesilesiyle düzenlenmelidir. Bu amaç ve belirtilen ortamlar dışında hazırlanan tutanaklar vergi hukukuna aykırı yollardan elde edilmiş delil olarak değerlendirilir Yetkisiz inceleme elemanlarınca yapılan servet beyannamesi incelemesi neticesine göre tarhiyat yapılamaz (Danıştay. 4. Daire, 24.05.1972.tarih ve E: 1969/4060, K: 1972/3580).

Yargı incelemelerinde yoklama veya inceleme verileri tekrar tetkik konusu yapılabilirler. Mükellef imzaladığı tutanağın aksini yargı mercileri önünde

kanıtlayabilir (Danıştay. 4. Daire, 12.11.1975. tarih ve E: 1975/932, K: 1975/2921).

Delil kabul edilemeyecek şekilde tahrif edildiği ve düzensiz olduğu bilirkişi raporu ile sabit bulunan belgeyi kullanan mükellefin, kasten vergi ziyana neden olduğunun kabulü gerekmektedir. (Danıştay. 3. Daire, 15.09.1994. tarih ve E: 1993/1099, K: 1994/2676).

Mükellefin kendi anlatımına göre düzenlenen ve serbest iradesiyle imzalanan tutanaklar hukuken itibar edilmesi gereken maddi delil niteliğindedir. (Danıştay. 3. Daire, 26.01.1994. tarih ve E: 1993/1541, K: 1994/145).

Yandıklarından bahisle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yüzünden, verginin matrahının kısmen veya tamamen maddi delillerle saptanması olanaksızlaştığından; matrahın re'sen takdiri zorunludur. Bu durumda; ispat külfeti kendisine düşen ve emtia aldığı kişi ve kuruluşları bilmesi ticari icaplardan olan yükümlünün temin ettiği ve bilahare temin edeceği belgelerde yazılı katma değer vergisinin indirilmesinin kabulü gerekir (Danıştay. 11. Daire, 07.06.1995. tarih ve E: 1995/1473, K: 1995/1802).

Çalındıklarından bahisle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yüzünden, vergi matrahının kısmen veya tamamen maddi delillerle saptanması olanaksızlaştığından, matrahın re'sen takdiri zorunludur. Bu durumda; ispat külfeti kendisine düşen ve emtia aldığı

kişi ve kuruluşları bilmesi ticari icaplardan olan yükümlünün temin ettiği ve bilahare temin edeceği belgelerde yazılı katma değer vergisinin indirilmesinin kabulü gerekir (Danıştay. 11. Daire, 04.05.1995. tarih ve E: 1995/1627, K: 1995/1463).

Kaybolduğundan bahisle defter ve belgelerin ibraz edilememesi nedeniyle, verginin matrahının kısmen veya tamamen maddi delillere dayanılarak saptanması olanaksızlaştığından re'sen takdir nedeni bulunmuş olmaktadır. Bu durumda; ispat külfeti kendisine düşen yükümlünün temin edeceği belgelerde yazılı katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilecektir (Danıştay. 11. Daire, 04.05.1995. tarih ve E: 1995/1255, K: 1995/1102).

Defter ve belgelerin ıslanmış ve okunamaz halde bulunduğu belgelenmesi gerekir; ancak, bu halde dahi, yükümlünün ispat yükümlülüğü devam eder. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde, somut bir belgeye dayanmayan katma değer vergisinin indirilemeyecektir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 04.05.1995. tarih ve E: 1996/64 K: 1996/121).

Mücbir sebep olarak ileri sürülen durumun, mahkeme kararı veya yetkili kuruluşlarca düzenlenen belge ile tevsik ve ispat edilmiş olması gerekir (Danıştay. 7. Daire, 23.09.1999. tarih ve E: 1998/993, K: 1999/3059).

Olayda ilgisi açık bulunan tanık ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılabilir; ancak bu suretle maddî menfaat sağladığı saptanan ilgili hakkında kaçakçılığa iştirak cezası kesilmesinde kanuna aykırılık bulunmamaktadır (Danıştay. 11. Daire, 28.02.2000. tarih ve E: 1998/3039 , K: 2000/754).

Delil kabul edilemeyecek şekilde tahrif edildiği ve düzensiz olduğu bilirkişi raporu ile sabit bulunan belgeyi kullanan mükellefin, kasten vergi ziyana neden olduğunun kabulü gerekir (Danıştay. 3. Daire, 15.09.1994. tarih ve E: 1993/1099 , K: 1994/2676).

Delil kabul edilemeyecek şekilde tahrif edildiği ve düzensiz olduğu bilirkişi raporu ile sabit bulunan belgeyi kullanan mükellefin, kasten vergi ziyana neden olduğunun kabulü gerekir (Danıştay. 3. Daire, 15.09.1994. tarih ve E: 1993/1099 , K: 1994/2676).

V) VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPAT VASITALARI

Vergi yargılama hukukunun delillere ilişkin ilkeleri; “re’sen araştırma, delil serbestisi ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir”. (5)

Vergi yargılamasında geçerli olan **re’sen araştırma ilkesi** gereği yargı mercileri her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilecekleri gibi, dava sırasında her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraf-

lardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler (İYUK md.20/1). Nitekim Danıştay bir kararında re’sen araştırma ilkesi gereği “vergi mahkemelerinin, ithal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymetinin, gerektiğinde kendiliğinden araştırılması gerektiğini” belirtmiştir ².

Vergi Usul Kanununun vergileme ile ilgili olarak temelini oluşturduğu 3/B maddesi ile vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu ve doğrudan elde edilen bilgilerin tetkik edildikten sonra maddi delillerle desteklenmesi (ispat edilmesi) gerektiği açıkça ortaya konulmuştur.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini esas alan VUK 3. maddesi biçim yerine içeriği esas almıştır. Bu ilke vergi hukukunda **ekonomik yaklaşım** kapsamındadır. Ekonomik yorum ile delil serbestisi ilkesi birlikte değerlendirildiğinde bu iki hususun hem vergi idaresi hem de yükümlü bakımından hukuki güvence sağladığı ve hak arama özgürlüğünün doğal bir uzantısı olarak anayasal bir güvence oluşturduğu görülür. Vergi yargısında delillerin hukuki değerlendirmesini vergi mahkemesi yapar.

Vergi hukukunda, **ekonomik yaklaşım ilkesi** ile vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması gereği nede-

² Dan.7. Dairesi , 14.11986 tarih ve E. 1984/ 1525 , K. 1986/48 sayılı kararı.

niyle, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilendirmenin izlediği ekonomik gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı, delil serbestliği ilkesidir. Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olan delil serbestliği ilkesi, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yani iktisadi özün ve içeriğinin ispatını mümkün kılmıştır.

Türk vergi sisteminde kural olarak **delil serbestisi ilkesi** kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu ilkeye göre; vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahiptir. Bu bağlamda defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu işlemlerin aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttığı varsayılmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/1. maddesindeki, "Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteye-

bilir. Bu husustaki kararların ilgililerce, süresi içerisinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir." şeklindeki hüküm idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında **delil serbestisi** ilkesinin benimsendiğini gösterir.

Vergi Usul kanunu ile vergi yargısındaki delil kavramı birlikte değerlendirildiğinde, vergi yargısında kanıtlama yükünün (ispat külfeti) yani ileri sürülen olgunun doğruluğunu kanıtlama ödevinin, savda bulunan kişiye ait olduğu söylenebilir.

Vergi Yargılama Hukukunda ispat vasıtaları konusunda değinilmesi gereken önemli bir husus da "delil tespiti" dir. Delil tespiti, (kanıtların saptanması), henüz incelenmesine sıra gelmemiş bulunan veya ilerde açılacak bir davada ileri sürülecek bir delilin zamanından önce toplanıp emniyet altına alınmasını gerektiren bir önlemdir. Örneğin; ölmek üzere olan bir tanığın ifadesini şimdiden aldırma bu tür bir önlemdir.³ 2577 sayılı İYUK'un 58. maddesi delillerin tespiti konusunu hükme bağlamıştır. Buna göre; taraflar idari dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler. Davaya bakan Danıştay idare ve vergi mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle gö-

³ YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları , Ankara 1992

revlendirebileceği gibi, tespitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir. Delillerin tespiti istemi ivedilikle karara bağlanır. Delillerin tespiti daha çok tam yargı davalarında başvurulacak bir yol olmakla birlikte, açılan iptal davalarında da dava dilekçesi ve tüm delillerin bozulma, yırtılma, kaybolma gibi nedenlere önlem olarak oluşturulan delillerin tespitine ihtiyaç duyulabilmektedir. İdari yargıda bu konuda oluşan boşluklar HUMK md. 31 hükmüne yapılan atıfla doldurulmuştur.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bir vergi davasında davacı olan mükellef, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan kişi/kişiler tarafından ileri sürülebilecek delilleri “**maddi deliller**” (ki bunlar, genel olarak, mükellefin yükümlülüklerine ilişkin bildirimleri, beyannameleri, defter ve belgeleri, ikrar -doğrulama ile vesikaları- fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu vb.- gibi delilleri kapsar) ve “**takdiri deliller**” (vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan tanık beyanları, bilirkişi mütalaaları vb) olarak belirtmek mümkün olabilecektir.(6)

VI) SONUÇ

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması şarttır. Bu amaca ulaşmak gayesiyle vergi hukukunda delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Bu serbestinin de “objektif vergileme” ilkesi

gereği bir sınırının bulunması yasal bir tarhiyatın yapılması açısından bir zarurettir. Aksi bir durum vergi idaresi tarafından vergi ceza ihbarnameleri ile salınan vergilerin mahkemece iptaline neden olacaktır. Dolayısıyla hem mükellefler ve hem de vergi idaresi vergileme ile ilgili olayların doğruluğunu yukarıda açıklamaya çalıştığımız deliller vasıtasıyla ortaya koyabilirler.

KAYNAKLAR :

- 1) M. Reşit BELGESOY, **Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller**, İstanbul, 1940.
- 2) Bilge UMAR- Ejder YILMAZ, **İspat Yükü**, Büyükçekmece, İstanbul 1980, s. 2.
- 3) Prof. Dr. TEZEL Adnan, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, *Yaklaşım Dergisi*
- 4) KİRAZCI Emrullah, “Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri”, Aralık 2004
- 5) TAŞ Metin, “Vergi Yargısı”, sayfa 69, Ekin Kitapevi, Ankara 2003
- 6) YAŞIN Mehmet, “Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümü”, sayfa 111, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006
- 7) Ejder YILMAZ, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara 1992
- 8) Danıştay Kararları
- 9) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 10) Borçlar Kanunu
- 11) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
- 12) 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu