

## HUKUK SİSTEMİNDE ÖZELDE VERGİ HUKUKUNDA, VİCDANİ KANAATE GİDEN YOLDA DELİL ve İSPAT



Levent GÖREN (\*) Arif AYLUCIARHAN (\*\*)



### 1 - GİRİŞ

Yargılama hukuku gereği şikayet, ihbar, suç duyurusu, suçun öğrenilmesi gibi yollarla yargı makamlarının önüne getirilen uyuşmazlık ya da suça konu olay ve olgular hakimlerin vicdani kanaatlerine göre hükme bağlanırlar.<sup>1</sup>

Bağımsız mahkemelerde Anayasanın hak arama hürriyeti hükmü ile vicdani kanaat hükmü arasındaki bir süreç vasıtasıyla karara ulaşılır.

Bu muhakeme süreci içinde<sup>2</sup> en önemli husus ispat ve delil hususudur.

İdari işlemlerde idarenin işlemlerinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanıyor olması, idareye resen icra kuvveti vermekle beraber hukuka uygun davranması için idareye dikkat yükü yüklemektedir. Hukuka uygun davranma zorunlulu-

ğundan ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olmasından dolayı idari aşamada da özellikle inceleme/tetkik, tahkikat işlemlerinde ispat ve delil hususu değerlendirilen olay ve konuda kanaat ve sonuca ulaşılmada etkili olacaktır.

Yazımızda vergi hukukunda ispat ve delil konuları, vicdani kanaati dolayısı ile kararı etkileme güçleri bakımından değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Hemen belirtelim ki ispat ve delil mevzuu yargı kararına etki ettiği güçte idari aşamada özellikle vergi incelemelerinde kanaat ve sonuca da etki etme gücüne sahiptir.

### 2- TEMEL OLARAK SÜREÇ ve VİCDANİ KANAAT

Anayasanın 36.maddesine göre hak arama hürriyeti davacı olma hakkı ile başlayan yargı süreci<sup>3</sup> hakimlerin anayasa, kanun ve hukuka uygun

(\*) Vergi Denetmeni

(\*\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Yargılama faaliyetinin sonunda hakkaniyeti içeren adalet biçimine ulaşılması beklenir. (Öktem, 1995, 114)

<sup>2</sup> Muhakeme süreci temel olarak tahkikat/yargılama (Hukuk Yargılamasında), soruşturma/kovuşturma (Ceza Yargılamasında) ve yazılı yargılama (İdari ve mali yargıda) ayrımlarından oluşur.

<sup>3</sup> Anayasa'nın 36/1. maddesinde " Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Hükmü yer almaktadır.

olarak vicdani kanaatlerine göre verdikleri hüküm ile sonuçlanır.( Anayasa Madde 138)<sup>4</sup> Anayasada, yargılama ve uyuşmazlık çözümü temel haklar içinde kişisel hak olarak düzenlenen hak arama hürriyeti ile başlatılıp, anayasal rejimin unsuru olan yargı erki aktörü hakim bağımsızlığının hükme bağlandığı 138.madde ile sona erdirilmektedir.

Yukarıda Anayasal temeli açıklanan muhakeme sürecinde, lehine karar verilmesini isteyen kişi hukuk devleti, hak arama hürriyeti ve adil yargılanma ilkeleri gereği Sav veya savunmasını meşru delillere dayandırarak hakim yada mahkeme heyetini inandırmaya çalışacaktır. (Çolpan, 2006)

Karar aşamasındaki yargı makamı karar verirken maddi olayı ona uygulanacak yasayı dikkate alacak delil ve karinelerle somut gerçekliğe ulaşmaya çalışacak ve nihayet yasalara ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatini kullanacaktır. Büyük önermenin –hukuk kuralının- küçük önermeye-maddi vakiya- uygulanması ile karar verilecektir. Burada ispata konu mevzu maddi vakialardır. Hukuk kuralı ispata konu değildir. Çekişmeli olmayan hususların, maruf (zaten bilinen) ve meşhur vakiaların da ispatına hacet yoktur. (HMUK M. 238)

### 3- İSPAT SİSTEMİ ve DELİLLER

Yargılama aşamasında hakim önüne gelen olayda maddi olayların somut gerçekliğine ilişkin deliller ve karineleri araç olarak kullanarak sonuca ulaşmaya çalışacaktır. Sonuca yönelik olarak ispat şekline dair serbest delil sistemi ve kanuni delil sistemi temel ayrımı yapılmaktadır.

Caza Hukuku ve vergi hukuku gibi kamu hukuku alanlarında maddi gerçekliğe ulaşmak amacı ile serbest delil sistemi kabul edilmiştir. Özel hukukta delil sözleşmesi dahil sınırlandırılmış delil sistemi, kanuni delil sistemleri uygulanmaktadır. Özellikle HUMK 288. ve 290. maddelerinde bazı hukuki işlemlerin senetle ispat edilme şartının getirilmiş olması delil sistemini sınırlamaya örnektir. Ancak hemen belirtelim ki serbest delil ya da kanuni delil sistemi olarak sınıflandırmak mümkün olmasına rağmen her hukuk alanında mevzuya göre delillendirme hükümleri yer alabilmektedir.<sup>5</sup>

Hukuk yargılamasında deliller kesin ve takdirli delil ayrımında ele alınmaktadır. Kesin deliller olarak ikrar, senet, kesin hüküm ve yemin, takdirli deliller olarak tanık, bilirkişi, keşif gibi kanıtlar sayılmaktadır.

Ceza Muhakemesi hukukunda CMK 206' ya göre sanık beyanı, tanık, bilirkişi, belge ve belirti delilleri, deliller olarak sınırlı sayma (numerus clausus) olarak belirtilmesine rağmen delil serbestisi geçerlidir. Burada sayılan deliller yasada sayılan belirli delil değil bu delil kapsamında her türlü delil anlaşılacak gerektiği babı ile delil serbestisi ilkesinin korunduğu ifade edilmektedir. (Centel/Zafer, 2005)

Vergi Usul hukukunda ise tanık ve yemin delil için getirilen sınırlamanın dışında herhangi bir sınırlama getirilmemiş, delillerin sayılması yöntemine gidilmeksizin her tür delille ispat yöntemi kabul edilmiştir. Böylece vergi hukukunda serbest delil sistemi kabul edilmiştir. Yargılama usulü normu olarak serbest delil sistemini, İdari Yargılama Usulü Kanununun 20.maddesinde de

<sup>4</sup>“Madde 138 - Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler...”

<sup>5</sup>Örneğin boşanma davalarında resen araştırma ilkesi ile birlikte serbest delil sisteminden bahsedilebilir.

görmek mümkündür. İYUK 31.madde gereğince kanunda hüküm bulunmayan hallerde "...bilirkişi, keşif, delillerin tespiti..." hususlarında HUMK uygulanır.

Hukuk yargılamasında kabul edilen isimleri ile delillerin neler olduğu kesin ve takdiri delil ayrımı yapılarak sayılmıştır. Şimdi Kesin ve Takdiri Delillere kısaca değinelim ve Vicdani kanaate tesir kuvvetleri açısından delilleri ele alalım.

Kesin deliller ikrar, senet, kesin hüküm ve yemindir.

### 3.1- İkrar (HUMK MAD. 236):

İkrar kabul manasını taşır ve bir kimsenin yargılama esnasında kendi aleyhine sonuç doğuran bir olayı, o yargılamanın yürütüldüğü mahkeme önünde kabul etmesidir. Mahkeme içi ikrar hukuk yargılamasında kesin delil

sayılmaktadır.<sup>6</sup> Kişinin mahkeme dışındaki ikrarı ise, ispat usullerine tabi olup

takdirene değerlendirilir. (Çolpan, 2006 ) İkrar (Mahkeme içi ikrar) taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalarda kesin delil olduğu için lehine ikrar yapılan taraf başka bir delil sunmak zorunda değildir. Hakim artık ikrar edilen hususu doğru olarak kabul etmek zorundadır. Kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda ise (Örn. Boşanma davaları) hakim ikrar ile bağlı değildir. (Kuru Arslan ve Yılmaz ,2008:390)

İkrar ayrıca maddi vakıa'nın niteliği ve ikrara eklenen ek vakıalar dolayısı ile Basit, Vasıflı, Bileşik ikrar olarak doktrinde sınıflamaya tabi tutulmaktadır.<sup>7</sup>

İkrar eden kural olarak ondan dönemez. Ancak ikrar eden, ikrarın maddi bir hatadan doğduğunu ispatlayarak bu ikrardan dönebilir. Bu halde de

ikrar eden, hem ikrar edilen vakıanın gerçeğe uygun olmadığını hem de

ikrarın maddi bir hatadan kaynaklandığını ispatla mükelleftir. (Çolpan, 2006)

### 3.2- Senet(HUMK MAD. 287-336):

Senet, HUMK 287. maddede "bir kimsenin meydana getirdiği veya getirttiği ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belge" şeklinde tanımlanmıştır. Kağıt dışında bir nesneye de yazı yazılarak yazılı belge hüviyeti verilebilir. Belgede yazının dışında imza (Elektronik imza dahil) ile mühür veya el ile yapılmış işareti taşımalıdır. Genel olarak hukukumuzda şekil serbestisi (B.K. Mad.11/1) söz konusu iken kanunen yazılı olması zorunlu kılınan işlemler yazılı şekle tabidir. Dolayısı ile bu işlemlerde ispat senet ile olmak durumundadır. Hukukumuzda genel olarak yemin ve ikrar karşı tarafın iradesine bağlı olduğundan senet delili emin ve doğru delil olması sebebi ile en önemli kesin delildir. (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2008, 396) Senet taraflar tarafından düzenlenerek imza edilebileceği gibi başkası tarafından düzenlenerek taraflardan biri tarafından imza edilebilir. Aslı imzalanmış (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008,396) telgraflar aslına uygun olduğu ihtilaflı değilse senet olarak kabul edilir.(HUMK M .302) Altı imzalı olmayan kayıtlar senet değil yazılı delil başlangıcıdır. (HUMK M .292) (Kuru Arslan ve Yılmaz ,2008, 397) Yazılı delil başlan-

<sup>6</sup> İkrarı uyumsuzluğu sona erdiren neden dolayısı ile delil olarak kabul etmeyen müellifler mevcuttur.(Feyziolu,2002:93)

<sup>7</sup> Vasıflı ikrarda maddi olay kabul edilmekte ileri sürülen hukuki niteleme kabul edilmemektedir. Bileşik ikrarda ek bir maddi olay ikrara eklenmektedir. Eklenen olayın asıl ikrara bağlı olup olmamasına göre bileşik ikrar ikiye ayrılmaktadır. Yargıtayın kabulü ile ispat hukuku açısından vasıflı ikrarda ek hukuki niteleme ikrardan ayrılmamakta ancak her iki bileşik ikrar çeşidinde de ek olaylar asıl ikrardan ayrılmakta dolayısı ile ek ikrarı yapan mukrir bu ikrarını ispat ile mükellef olmaktadır. (Kuru, Arslan ve Yılmaz ,2008, 391-394)

gıcı şahit ile birlikte senet yerine ikame edilebilir. Bunun yanında bu durum için hakim tarafından resen yemin teklif edilebilir. (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008,439)

Hukuk yargılamasında senet kesin delil olarak nitelendirilmekle birlikte bir senede dayanan iddiaların ancak aynı değerdeki belgelerle çürütülebileceği kabul olunmuştur. (Çolpan, 2006) Ayrıca belli bir miktarın üzerindeki hukuki işlemlere ilişkin uyuşmazlıklara ait iddialar istisnaları olmakla beraber ancak senetle<sup>8</sup> ispat edilebilir ve ancak bu miktarın altındaki meblağlar için tanık beyanına başvurulabilir.<sup>9</sup>

Mahkeme içi ikrar ve mahkeme tarafından düzenleyene ait olduğuna kanaat edilen adi senetler kişi (senedi düzenleyen veya ikrar eden) ve mirasçıları için bağlayıcıdır. Kesin delil niteliğindedir. (HMUK M. 299) Burada adi ve resmi senedin metin ve imzadan oluştuğu göz önüne alınmalıdır. İmzanın kendisine ait olmadığı karşı tarafça ileri sürüldüğü takdirde imzanın sıhhati hakim tarafından bilirkişi incelemesine kadar varabilecek yöntemler kullanılarak araştırılacak ve kanaate ulaşılacaktır.

Resmi senette ise taraf imzanın kendisine ait olmadığını ileri süremez ancak belgenin sahte olduğunu iddia ve dava konusu edebilir. Bu halde dahi sahte olduğu ispatlanana kadar resmi senet kesin delil teşkil eder. (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008,407) Mahkemeye aslı sunulmayan adi senet fotokopileri delil teşkil etmez.

### **3.3- Kesin Hüküm:**

Kesin hüküm, yapılan bir yargılama neticesin-

de bir uyuşmazlık hakkında karara varılması ile ortaya çıkan sonuçtur.

### **3.4-Yemin (HUMK Mad. 337-362):**

Yemin taraflardan birinin, maddi vakiya ilişkin verdiği beyanatın doğruluğuna yönelik olarak Allah ve namus mefhumları üzerine ant içmesidir.

Yemin kesin delil niteliğindedir. Karşı taraf teklif ettiğinde kabul edilip edilmemesine göre dava şekillenir. İspat yükü kendisine terettüp eden tarafın kullandığı vasıta olan yemin diğer delillerin ikame edilememesi halinde kullanılan bir yöntemdir ve nihai sonuç alınan bir tekliftir. Bazı istisnai hallerde yemin teklif edilemez. Örneğin Hakimın kanaati için iki tarafın muvafakatinin yeterli olmadığı resen araştırma ilkeleri uygulanan davalarda yemin teklif edilmez.<sup>10</sup> (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2008)

Hakim tarafından kanaatini kesinleştirmek üzere tüm hususların dikkate alınmasından sonra tamamlayıcı yemin olarak nitelendirilebilecek bir yemin teklif edilebilir.<sup>11</sup> Hakim takdiri delillerle gerçeğe yakın derecede ispatlanmış olaylar için iddiasını ispat ile mükellef kişiye yargılama sonunda son olarak yemin teklif edebilir. (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008,439) Yemin edilmedikçe yemine konu olaylar ve olgular ispatlanmış olmaz.

### **3.5- Takdiri Deliller:**

Takdiri deliller kesin delillere nispeten hakimi bağlayıcı nitelik arz etmezler. Bu deliller tanık, bilirkişi, keşif gibi kanıtlar olarak sayılabilir.

<sup>8</sup> Yahut diğer kesin bir delille. (İkrar, Yemin)

<sup>9</sup> (HUMK M .288.I, 290)

<sup>10</sup> HUMK 346

<sup>11</sup> (HUMK M .335)

**3.6- Tanıklık (HUMK MAD.245-274):**

Üçüncü kişilerin davaya esas olarak edindikleri bilgileri mahkemeye aktarmalarıdır. Tanık delili hafıza ve etik olmayan maksatların sınırlanmasından dolayı zayıf bir delil aracı olarak değerlendirilmektedir. Hakim tanık delilini HUMK 240. maddesi gereği serbestçe takdir edebilecektir. Ancak tanığın ifadesinin kabul edilmemesi halinde gerekçesi kararda belirtilmek durumundadır. (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008, 450)

**3.7- Bilirkişi (HUMK MAD.275-286):**

Bilirkişi, hakimın genel ve özel hukuki bilgisi haricinde özel ve teknik bilgisinin yetmediği konularda oyuna ve görüşüne başvurduğu kişidir. Bilirkişi raporu takdiri delillerdendir. Ancak Yargıtay bilirkişi raporunun Hakim tarafından kabul edilmediği durumlarda yeni bir bilirkişi raporunun alınması gereği yönünde kararlar vermektedir. (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008)

Keşif (HUMK Mad. 363-366)

“Hakimin dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine keşif denir.” (Kuru Arslan ve Yılmaz, 2008, 461)

**4- VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLME VE KANAATE ULAŞILMASI**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesinin B fıkrası ile Vergi hukukuna ilişkin ispat meselesi hükme bağlanmıştır. Fıkra hükmü şu şekilde düzenlenmiştir. “B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

Vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olması temelde vergi usul hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine ışık tutmaktadır. Bu yaklaşıma göre gerçek mahiyet aranırken hem olayın belirlenmesi hem de uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi uygun bir şekilde yapılacaktır. (Karakoç, 1997, 87)

Gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispat edilebileceği hususu delil serbestliği ilkesini ortaya koymaktadır.<sup>12</sup> İdarenin dışında, üçüncü kişiler arasındaki muamelelerden dolayı verginin konusunun oluşması serbest delil ilkesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca ekonomik yaklaşım ilkesine ulaşmak üzere delil serbestliği ilkesinin kabulü gerekmektedir. Vergi Usul hukukunda asıl olan delil serbestliği iken yeminin delil olarak kabul edilmemesi ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin kabul edilmemesi ve belgelendirmeye ilişkin hükümlerden dolayı belge delili gereği hususları sınırlamalar olarak düzenlenmiştir.<sup>13</sup> (Karakoç, 1997,82)

Serbest delil ilkesinin diğer kanuni dayanakları VUK 30/6 maddesi ve İYUK 20.maddesidir.

Vergi hukukunda ve idare hukukunda “taraf larca hazırlama ilkesi” değil resen araştırma ilkesi geçerlidir. Buna göre uyumsuzluk taraflarının

<sup>12</sup> 2365 sayılı Kanun gerekçesinde ve 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde serbest delil ilkesinin getirilmesinin gerekçesi, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın tespitinde karşılaşılan güçlükler olarak açıklanmıştır.

<sup>13</sup> Vergi Usul Hukukunda ; beyannameler, defterler, belgeler, tutanaklar, kayıtlar, üçüncü kişilerden alınan bilgi ve belgeler, raporlar olarak örnekler verilebilecek çok çeşitli deliller kullanılmaktadır.

getirdiği deliller yaptığı hukuki nitelermeler hakimi bağlamayacak hakim gerçek mahiyeti araştırmak üzere -maddi gerçekliği aydınlatmak için her türlü incelemeyi yapacak her tür bilgi ve belgeye ulaşmaya çalışacaktır.<sup>14</sup> (Karakoç, 1997) İnceleme elemanı da inceleme sonucu bildireceği kanaatini oluşturmak için her türlü bilgi ve belgeye ulaşmaya çalışacaktır. Kanun bu çabanın sonuca ulaşmasını sağlamak üzere bilgi vermeme ve gerekli kolaylığı sağlamama durumlarında özel usulsüzlük müeyyidesi öngörmüştür.

Hukuk yargılamasında tüm delillerin değerlendirilmesi sonucunda maddi gerçekliğe ulaşmak, hukuki durumun tespiti, uyumsuzlukları hukuka uygun şekilde akılcı olarak çözme hususlarına ulaşılmaya çalışılır. Vergi hukukunda ise karar verebilmek için olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda kesin bir kanaate ulaşılması gerekmektedir. (Karakoç, 1997,85) Bu husus ceza yargılamasındaki makul şüphenin yenilerek vicdani kanaate ulaşılması esasları ile paralellik arz etmektedir.

Delillerin değerlendirilerek karara ulaşılması aşamasında kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaat kullanılacaktır. Vicdani kanaat tatmin olmuş mantık ve tatmin olmuş vicdanın bir potada eritilmesi sonucu oluşan kanaattir. (Fezyioğlu, 2002, 33)

## 5- SONUÇ

Vergi usul hukukunda serbest delil ilkesi ve delillerin serbest değerlendirilmesi ilkeleri gereği kanaate ulaşılırken akıl ve vicdan ölçüleri kullanılacak ve vergiyi doğuran olay veya olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine ulaşılacaktır.

Uygulamada işlemlerin başka işlemlerin ardına saklanması, biçimsel belge ve kayıt ilişkileri serbest delil ilkesi yardımı ile aşılmaktadır.<sup>15</sup> Gerekleme yetkilisinin gerek yargılama mercinin kanaati, gerçek mahiyetin araştırılarak ekonomik yaklaşım ilkesinin gereği doğrultusunda oluşacaktır. Bu durumda delillerin sınıflandırılması çok önemli olmayacak deliller maddi gerçekliği yansıttıkları ölçüde hükme esas tutulacaklardır. Delillerin vicdani kanaate etkisi ve değerlendirilmeleri genel hukuktaki gibi sınırlamalara tabi tutulmayacaktır. Ancak yazılı olup olmaması, tanık beyanına dayanıp dayanmaması gibi hususlar delilin kanaate etkisini nispeten etkileyeceklerdir. Yazımızda vicdani kanaatin işlevi delil türleri ve değerlendirme şekilleri vergi usul hukukundaki ispat ve delillendirme ilkeleri ile birlikte ele alınmıştır.

## KAYNAKÇA:

- Çolpan, MÜCAHİT KÜÇÜK, (2006). Genel Olarak Delil Kavramı Ve İdari Yargıdaki Uygulamaları. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Fezyioğlu, Metin (2002). Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Yusuf (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:177.
- Kuru, Baki ve Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz (2008). Medeni Usul Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öktem, Niyazi (1995). Sosyoloji ve Felsefenin Verileriyle Devlet ve Hukuk Felsefesi Akımları.

<sup>14</sup> İYUK Madde 20

<sup>15</sup> Bu hususta bir çok Vergi Dava Daireleri kararı vardır. (Örn Kararlar : E 2002/503 K 2003/359, E 2002/356 K 2003/5)