T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE İSPAT

Mehmet BATUN
2501090575

Tez Danışmanı:
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İSTANBUL 2012

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER
1982 ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : **MEHMET BATUN** Numarası : **2501090575**

Anabilim/Bilim Dalı : **MALİ HUKUK** Tez Savunma Tarihi : **02.03.2012**

Danışman : **PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR** Tez Savunma Saati : **14.00**

Tez Başlığı :**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE İSPAT**

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin **15. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		Kabul
2-PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		kabul
3-DOÇ.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4-DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		KABUL
5-YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

ÖZ

Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat / Mehmet Batun

Bu tezde, Türk vergi hukukunda yorum ve ispat konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Tez, kısa bir giriş bölümünün ardından üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, hukuki metinlerin yorumu konusu genel hatlarıyla ele alınmakta ve böylelikle yoruma ilişkin genel bir çerçevenin çizilmesi amaçlanmaktadır. Yorumun gerekliliği, yorum türleri, yorum yöntemleri, yorumun amacı, yorum ve boşluk doldurma arasındaki farklar, bu bölümde yer alan önemli konulardır. İkinci bölüm, vergi hukukunda yorum konusuna ayrılmıştır. Bu bölümde, vergi hukukunun kendine özgü karakteri dikkate alınarak yorum meselesi, vergi hukuku özelinde incelenmekte ve uygulamada ortaya çıkan bazı güçlüklere değinilmektedir. Son bölümde ise, hukukta ispata ilişkin temel kavramlar ortaya konulduktan sonra vergi hukukunda ispat konusu incelenmektedir. Çalışmada, teorik görüşlerin yanında yargı kararlarına da yer verilmek suretiyle yapılan açıklamalar pekiştirilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

Interpretation and Proof In Turkish Tax Law

In this thesis, the subject of interpretation and proof in Turkish Tax Law is tried to be explained. The thesis is composed of three main chapters following an introduction section. In the first chapter, the subject of interpretation of legal texts is handled generally and hereby, drawing a general framework about the interpretation issue is aimed. The necessity to interpretation, types, methods and the objective of interpretation, the differences between interpretation and gap filling are the subjects that take place in this chapter. Second chapter is earmarked to the subject of interpretation in tax law. In this chapter, considering the special character of the tax law, interpretation matter is being examined solely in tax law and some difficulties arising in the practice are being discussed. In the final chapter, after clarifying the primary issues about the proof, the subject of proof in the tax law is examined. In addition to theoretical ideas, judicial decisions are also given in the study in order to support explanations.

ÖNSÖZ

Vergi hukukumuz genç ve gelişmekte olan bir hukuk dalı olarak değerlendirilmektedir. Devlet ile birey ve kurumlar arasındaki ekonomik ilişkileri düzenleyen bu genç hukuk dalının içerdiği kuralların doğru ve adil bir biçimde uygulanması, toplumun huzur ve refahına katkı sağlayacaktır. Vergi hukukunun uygulanmasında önem arz eden konuların başında yorum ve ispat gelmektedir. Herhangi bir hukuk dalında yorum ve ispatın sağlam bir zemine oturtulamaması, çok sayıda hukuki uyuşmazlık yaratırken, bu uyuşmazlıkların çözümsüz kalması sonucunu doğuracaktır. Böyle bir durumda, hukukun, haklı ile haksızı ayırt etme yönü de sağlıklı bir şekilde çalışamaz. Bunun anlamı, hukukun işlemez hale gelmesidir.

Türk vergi hukukunda yorum ve ispat konularına ilişkin bugüne kadar yapılmış çok değerli çalışmalar bulunmakla birlikte, taşıdıkları önem gözönüne alındığında, bu konuların yeterince incelendiğini söylemek güçtür. Bu alanda yapılacak araştırmaların, konunun daha iyi anlaşılabilmesine katkı sağlayabileceği düşünülerek bu tez konusu seçilmiştir.

Tezde, yorum ve ispat konuları Türk vergi hukuku özelinde incelenmiştir. Tezin konusu, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan, gümrük vergisi gibi özel kanunlarla düzenlenen yöntem kurallarına tabi olan vergiler ile vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülükler çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Konular ele alınırken doktrinde yer alan görüşlerin yanı sıra, zaman zaman mevzuat ve yargı kararlarından da yararlanılmıştır. Ancak, çalışmanın teorik yönünün önplanda olmasına özen gösterilmiştir.

Bu tez çalışmasının, mevcut duruma gelmesindeki katkıları ve sabrı nedeniyle tez danışmanım ve değerli hocam Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a, tez çalışmaları dolayısıyla kendisine ayırdığım zamandan çaldığım eşim Övül'e teşekkürlerimi sunmayı bir borç kabul etmekteyim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii

ABSTRACT iii

ÖNSÖZ iv

TABLOLAR LİSTESİ xii

ŞEKİLLER LİSTESİ xiii

KISALTMALAR xiv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
HUKUKİ METİNLERİN YORUMU

I. YORUMUN TANIMI VE GEREKLİLİĞİ 4

II. FARKLI HUKUK OKULLARINA GÖRE YORUM 8

III. YORUM TÜRLERİ 11

A. Yorumu Yapanlar Yönünden Yorum Türleri 12

1. Yasama Yorumu 12

2. Yargısal Yorum 14

3. Bilimsel Yorum 15

4. İdari Yorum 16

B. Niteliği Bakımından Yorum Türleri 17

1. Açıklayıcı Yorum 17

2. Düzeltici Yorum 17

3. Geliştirmeci Yorum 19

4. Genişletici Yorum 19

5. Daraltıcı Yorum 21

IV. YORUM YÖNTEMLERİ VE YORUMDA AMAÇ 22
A. Yorum Yöntemleri 22
1. Lafzi Yorum 24
2. Tarihi Yorum 28
3. Sistematik Yorum 33
4. Amaçsal Yorum 35
5. Sistematik Yorumun Özel Bir Türü: Anayasaya Uygun Yorum 37
B. Yorumda Amaç: Subjektif Teori-Objektif Teori Çatışması 40
V. HAKİMİN HUKUK YARATMASI VE YORUM 44
A. Kanun Boşluğu Ve Hakimin Hukuk Yaratması Konusundaki Görüşler 44
B. Kanun Boşluğu Kavramı ve Hakimin Hukuk Yaratması 45
C. Kanun Boşluğunun Türleri 49
1. Kural İçi Boşluk 49
2. Kural Dışı Boşluk 50
a. Açık Boşluk 50
b. Örtülü Boşluk 51
c. Gerçek Boşluk-Gerçek Olmayan Boşluk 52
D. Hakimin Hukuk Yaratması İle Yorumun Farkları 53
VI. HAKİMİN TAKDİR YETKİSİ VE YORUM 53
A. Hakimin Takdir Yetkisinin Tanımı, Mahiyeti ve Kaynağı 53
B. Hakimin Takdir Yetkisinin Türleri 55
C. Hakimin Takdir Yetkisini Kullanması 55
D. Hakimin Takdir Yetkisi, Hukuk Yaratması ve Yorum 56
VII. YORUM VE BOŞLUK DOLDURMADA MANTIK KURALLARI 57
A. Kıyas 58
1. Tanımı ve Hukuki Niteliği 58

2. Türleri 61
3. Kıyas İle Yorum Arasındaki Farklar 61
B. Evleviyet 63
C. Aksi İle Kanıt 64

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM

I. VERGİ HUKUKU 66
II. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE KIYAS YASAĞI 68
A. Verginin Kanuniliği İlkesi 68
1. Verginin Kanuniliği İlkesinin Tanımı Ve Kapsamı 68
2. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları 71
a. Bakanlar Kurulu'nun Düzenleme Yetkisi 71
b. Sıkı Yönetim ve Olağanüstü Hallerde Yürütmenin Vergilendirme Yetkisi 72
c. Dış Ticaretin Ülke Ekonomisi Yararına Düzenlenmesi İçin Yürütme Organına Verilen Düzenleme Yetkisi 73
3. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları 74
B. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı 75
III. VERGİ HUKUKUNDA YORUM 79
A. Vergi Hukukunda Yorumun Yasal Dayanağı 80
B. Vergi Hukukunda Yorum Türleri 82
1. Yorumu Yapanlar Yönünden Yorum Türleri 82
2. Niteliği Bakımından Yorum Türleri 83
a. Açıklayıcı Yorum 83
b. Düzeltici Yorum 83

c. Geliştirmeci Yorum 84
d. Genişletici Yorum 84
e. Daraltıcı Yorum 87
C. Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri 88
1. Lafzi Yorum 88
2. Tarihi Yorum 91
3. Sistematik Yorum 97
4. Amaçsal Yorum 100
5. Anayasaya Uygun Yorum 102
6. Hazine Veya Mükellef Lehine Yorum 103
D. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım 104
1. Ekonomik Yaklaşımın Tanımı ve Kapsamı 104
2. Ekonomik Yaklaşıma Karşı Olan Görüşler 109
3. Kara Avrupası'nda Ekonomik Yaklaşımı Benimseyen Ülkeler 110
4. Amerikan Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşımın İzdüşümü: Özün Önceliği İlkesi 112
5. Ekonomik Yaklaşımın Sınırları 115
6. Ekonomik Yaklaşım ve Peçeleme 117
IV. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA VE HAKİMİN TAKDİR YETKİSİ 122
A. Vergi Hukukunda Boşluk Doldurma 122
B. Vergi Hukukunda Hakimin Takdir Yetkisi 124
V. VERGİ HUKUKUNDA AKSİ İLE KANIT VE EVLEVİYET 126
A. Aksi İle Kanıt 126
B. Vergi Hukukunda Evleviyet 128

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

I. İSPAT KAVRAMI 130

A. İspatın Tanımı ve Önemi 130

B. İspatın Konusu 132

C. İspat Türleri 134

1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat 134

2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat 135

II. YORUM VE İSPAT İLİŞKİSİ 136

III. DELİL KAVRAMI 137

A. Delilin Tanımı ve Önemi 137

B. Delil Sistemleri 138

1. Kanuni Delil Sistemi 139

2. Serbest Delil Sistemi 140

C. Delil Türleri 141

1. Doğrudan Doğruya Deliller – Dolaylı Deliller 141

2. Kişisel Deliller- Nesnel Deliller 142

D. Delillerin Özellikleri 142

1. Deliller Gerçekçi Olmalıdır 143

2. Deliller Akılcı Olmalıdır 143

3. Deliller Olayı Temsil Edici Olmalıdır 144

4. Deliller İspat Bakımından Önemli Olmalıdır 144

5. Deliller Hukuka Aykırı Olmamalıdır 144

IV. İSPAT YÜKÜ 145

A. İspat Yükünün Tanımı ve İşlevi 145

B. İspat Yükünün Paylaşımı 146
V. KARİNELER 148
A. Karinenin Tanımı ve Türleri 148
B. Karinelerin İspat Açısından Önemi ve İşlevi 149
VI. ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARINDA İSPAT 152
A. Medeni Yargılama Hukukunda 152
B. Ceza Yargılama Hukukunda 154
C. Vergi Hukukunda 154
VII. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT 154
A. Vergi Hukukunda İspatın Yasal Dayanağı 154
B. Vergi Hukukunda İspatın Konusu 156
C. VERGİ HUKUKUNDA DELİLLER 158
1. 2365 Sayılı Kanundan Önce 158
2. 2365 Sayılı Kanundan Sonra 159
a. Doğrudan Doğruya Deliller 163
(1) Kanuni Defterler 163
(2) Özel Defterler 167
(3) Belgeler 169
(4) Yoklama Fişi ve Tutanaklar 172
(5) Beyannameler ve Bildirimler 175
(6) Şahit İfadesi 177
i. Şahit İfadesi ve Teşmil 182
ii. Dava Aşamasında Şahit Dinlenememesi 184
(7) İkrar 186
b. Dolaylı Deliller 190
(1) Bilirkişinin Oyu ve Görüşü 190

(2) Keşif 193
(3) Takdir Komisyonu Kararları 195
(4) Randıman Verileri 199
D. VERGİ HUKUKUNDA DELİL KABUL EDİLMEYEN BULGULAR .. 202
1. Yemin 202
2. Vergi Doğuran Olayla İlgisi Açık ve Tabii Bulunmayan Şahit İfadesi ... 202
3. Kanuna Aykırı Olarak Elde Edilmiş Bulgular 203
E. VERGİ HUKUKUNDA DELİLLERİN TESPİTİ 204
F. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ 206
1. Genel Kural: İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Bir Durumu İddia Eden İspat Yükünü Taşır 207
2. Vergi Hukukunda Karineler 209
a. Kanuni Karineler 209
b. Fiili Karineler 210
SONUÇ 215
KAYNAKÇA 220

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Kıyas ve Aksi İle Kanıtın Farkları.....65

Tablo 2. Muvazaa ve Peçelemenin Farkları.....120

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Hukuki Muhakeme ve Yorum Süreci.....5
Şekil 2. Yorumlama Sürecinde Unsurlar.....7
Şekil 3. Genişletici Yorum-Daraltıcı Yorum.....22

KISALTMALAR

A.e.	Aynı Eser
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.t.	Adı geçen tez
ARSP	Archive Für Recht Und Sozial Philiosophie
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetzes
AÜ	Ankara Üniversitesi
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Bkz.	Bakınız
Bs.	Baskı
C	Cilt
CMK	Ceza Muhakemeleri Kanunu
Çev.	Çeviren
D	Daire
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Dn.	Danıştay
E.	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İBGK	İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu
İBK	İçtihatları Birleştime Kurulu
İİTİA	İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İÜ	İstanbul Üniversitesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Mük.	Mükerrer
Md.	Madde
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	Sayfa
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb	Ve benzeri
vd	Ve devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yrg.	Yargıtay
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

GİRİŞ

Hukuk kuralları, insanların ve devletlerin birbirleriyle olan ilişkilerini düzenler. Dünyamızda bu ilişkilerin giderek ve üstelik olağanüstü bir hızla arttığı düşünüldüğünde, hukuk kurallarının neredeyse hayatımızın her alanını düzenler hale geldiklerini söylemek herhalde yanlış olmaz. Hayatımızda böylesine bir yer edinmiş olan kuralların ne şekilde anlaşılması gerektiği kritik öneme sahiptir. Zira, bu kuralların uygulanabilmesi, her şeyden evvel doğru bir şekilde anlaşılmasına bağlıdır. Bu anlamlandırma gerekliliği bizi "yorum" konusuna götürmektedir. Esasında bahsedilen bu durum, edebi ve dini metinler de dahil olmak üzere tüm metinler için geçerlidir. Denilebilir ki, tüm bu metinler yorumlanmaya muhtaçtır.

Genel ve soyut olan hukuk kurallarına uymak durumunda olan herkesin bu kuralları farklı biçimlerde anlamaları, bu kurallardaki kavramlara farklı anlamlar yüklemeleri her zaman mümkündür. Ancak, hukuk kurallarının ne şekilde anlamlandırılması gerektiği konusunda ortak metodolojik bir yaklaşımın mevcut olmaması, hukukun uygulanması noktasında ciddi sıkıntılar doğurabilir ve hatta hukukun uygulanamaz hale gelmesi sonucunu doğurabilir. Bu bakımdan, hukuki metinler için gerekli olan yorumun, ne şekilde yapılacağı, bir başka ifadeyle yorum yöntemlerinin belirlenmesi de önem arz etmektedir. Nitekim, günümüzde pek çok hukuk dalında, yorumun ne şekilde yapılacağı ya teorik olarak belirli bir zemine oturtularak kabul görmüştür ya da vergi hukukunda olduğu gibi hukuk kurallarının kendisi tarafından belirlenmiş ve böylelikle ortaya çıkabilecek sıkıntılar giderilmeye çalışılmıştır.

Yorum yöntemlerinin belirli ve ortak olması, elbette, tüm hukuk kurallarının herkes tarafından aynı şekilde anlaşılacağı anlamına gelmez; sadece, belirli yöntemlerle herkesin benzer sonuçlara ulaşmasına yardımcı olur. Böylece, hukuk kurallarının farklı şekillerde anlaşılmasından doğabilecek uyuşmazlıklar en aza indirgenebilir ve/veya mevcut uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak hukuk kurallarının taşıdıkları anlamların daha öngörülebilir olması sağlanabilir.

İspat ise esasında bir kanaat uyandırma, ikna etme faaliyetini ifade etmektedir. Bir kişinin, iddiasının doğruluğu hakkında, karşı tarafı ikna etmeye yönelik çabası ve tabii ki bu yoldaki başarısı ispatın ölçüsüdür. Tıpkı yorum gibi ispat meselesi de hukuki uyuşmazlıların doğumunda ve çözümünde etkili olmaktadır. Taraflar, ileri sürdükleri iddiaların doğruluğu konusunda karşı tarafı ikna edemedikleri taktirde ortaya bir uyuşmazlık çıkmakta ve dolayısıyla bu uyuşmazlığı adil bir şekilde çözüme kavuşturma ihtiyacı hasıl olmaktadır. Bu uyuşmazlığın idari aşamada veya yargı mercileri tarafından çözümü hukuk kuralları ile öngörülmüş olabilir. Bu gibi durumlarda ikna etme faaliyeti artık, idari makamlara veya yargısal mercilere yönelmektedir. Bu noktada, ispatın hangi vasıtalarla yapılacağı, ispat yüküne ihtiyaç olup olmadığı, varsa bu yükü hangi tarafın taşıyacağı gibi konular önem kazanmaktadır.

Her hukuk dalının kendine özgü bir takım özellikleri vardır. Bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukuku açısından da durum farklı değildir. Vergi hukukunun kendine özgü özellikleri, hiç kuşkusuz, yorum ve ispat konularına da etki etmekte ve bu konuların, vergi hukuku özelinde ayrıca ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Vergi mevzuatımızda aynı kanunun aynı maddesinde düzenlenen yorum ve ispat konularında yapılmış çok değerli araştırmalar mevcut olmakla birlikte, bu konuların sahip olduğu önem göz önüne alındığında, yapılan araştırmaların sayıca yeterli olduğunu söylemek güçtür. Hatta, yorum ve ispat konularının, vergi hukukunun bir anlamda ihmal edilmiş alanları olduklarını ileri sürmek abartılı olmayacaktır. Bu alanlarda araştırma yapılmasına ihtiyaç olduğu düşüncesiyle bu çalışma konusu seçilmiştir. Çalışmada, vergi kanunlarının uygulanmasında hayati öneme sahip olan ve pratik hayatta olduğu kadar teorik açıdan da önem taşıyan, hukuki anlamda derin sayılabilecek bir tarihsel geçmişi bulunan yorum ve ispat konuları Türk vergi hukuku özelinde ele alınmıştır.

Çalışmanın başlığı "*Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*" olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlar çalışmanın kapsamına alınmıştır. Bu bakımdan gümrük vergisi gibi usul kuralları özel kanunları ile

düzenlenmiş olan vergi, resim ve harçlar ile ek mali yükümlülükler bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hukuki açıdan yorum kavramı, yorum türleri, yorum yöntemleri ile yorum ve boşluk doldurma arasındaki farklar, belirli bir hukuk dalı ile ilişkilendirilmeksizin genel hatları ile ele alınmıştır. Bu bölümde, hukuki metinlerin yorumu konusunda literatürde yer bulan teorik tartışmalar ve görüşler ile bu görüşlerin zaman içerisindeki evrimi sunulmaya çalışılmıştır. Bu şeklide, hukuki metinlerin yorumuna ilişkin genel bir çerçeve çizilmesi amaçlanmıştır.

İkinci bölümde, bağımsız bir hukuk dalı olarak vergi hukukunun kendine özgü bir takım özellikleri ortaya konulmuş ve bu özellikler dikkate alınarak Türk vergi hukukunda yorum konusu incelenmiştir. Bu bölümde, vergi hukukunda geçerli olan yorum yöntemleri ve bu yöntemlerin hangi sınırlamalar dahilinde, ne şekilde uygulanması gerektiği konusu ağırlık kazanmıştır. Yorum yöntemleri arasında, amaçsal yorumdan hareketle ulaşılan ve vergisel normların değerlendirilmesinde hukuki biçimlerin ötesinde onların gerçek ekonomik içeriklerinin esas alınmasını savunan "ekonomik yaklaşım", kaçınılmaz olarak ön plana çıkan konular arasında yer almıştır.

Son bölüm ise "vergi hukukunda ispat"a ayrılmıştır. Ancak, bu bölümde öncelikle hukuki açıdan ispat ve delil kavramları üzerinde durulmuştur. Bu şekilde genel bir çerçeve ortaya konulduktan sonra Türk vergi hukuku özelinde ispat kavramı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Vergi hukuku açısından ispatlama vasıtaları ve ispat yükü konuları taşıdıkları öneme binaen bu bölümde önemli bir yer işgal etmişlerdir.

BİRİNCİ BÖLÜM: HUKUKİ METİNLERİN YORUMU

I. YORUMUN TANIMI VE GEREKLİLİĞİ

Hukuk toplumsal yaşamda karşımıza belirli kalıp ve kılığa girmiş olarak çıkar. Hukuk düzeni sosyal hayattaki ifadesini, bu biçimsel yapı ile bulur. Esasen her disiplinde duygu ve düşüncelerin bir ifade tarzı vardır. Duygu ve düşünceler, sanatta nasıl ki şiir, roman veya resim ile dışa vuruluyorsa hukukta da anayasa, kanun, tüzük gibi hukuki metinlerle ifade edilmektedir.[1]

Yorum sözcüğünün Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'ndeki birinci anlamı; *"Bir yazının veya bir sözün, anlaşılması güç yönlerini açıklayarak aydınlığa kavuşturma, tefsir"*dir. Hukuki bir terim olarak da bir sözün, bir deyimin, bir kanun hükmünün gerçek anlamını araştırmak için yapılan zihinsel bir faaliyettir. Diğer bir anlatımla yorum, bir hukuk kuralının anlamını açıklamaktır.[2] Başka bir tanıma göre ise, hukuk kuralının tam anlamının araştırılması ya da kanun maddesinin metnine ve ruhuna göre anlamlandırılmasıdır.[3] Bir başka ifade ile yorum; uygulanacak kanun hükmünü belirsizlikten, karışıklıktan kurtarmak, onun değişik anlam ve olasılıklar göstermesini önlemek ve onu açıklığa kavuşturmak için başvurulan bir işlemdir.[4]

Yorumla yapılan işlem kıvrılmış, katlanmış bir halının açılması, yayılması gibidir. Yoğunlaştırılmış bir cümle çözülerek, seyreltilerek anlamı ortaya çıkarılmaya çalışılır.[5] Unutulmamalıdır ki; kanunu yorumlamak demek, onun ruhunu ortaya koymak demektir.[6]

---

[1] Rüstem Karabatak, "Türk Hukukunda Kanunların Anayasaya Uygun Yorumu", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 94, 1998, s. 32.
[2] Mehmet Emin Artuk-Ahmet Gökcen-Ahmet Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 133.
[3] Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s. 18.
[4] Ali Naim İnan, **Medeni Hukuk**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2005, s. 40.
[5] Jan Schapp, **Methondenlehre des Zivilrechts**, Tübingen, 1998, s. 66'dan naklen Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, Beta Yayınları, İzmir, 2008, s. 8.
[6] Ernst E. Hirş, "Pratik Hukukta İlmi İspat ve Tefsir", **AÜHF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1943, s. 193.

Soyut ve genel hukuk kurallarının somut olaylara uygulanması hukuki muhakemeyi gerektirir. Hukuki muhakeme süreci ise dört adımdan oluşur. Bunlar;[7]

- Somut olayın tespiti
- Somut olaya uygulanacak hukuk kuralının (normun) tespiti
- Kuralın olaya uygulanması (çıkarsama)
- Hukuki sonucun açıklanmasıdır.

Bazen içiçe geçmiş olan yukarıdaki dört adımın son üçü esasında yorum sürecini teşkil etmektedir. Dolayısıyla yorumun, hukuki muhakeme süreci içerisinde önemli bir yer tuttuğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Hukuki muhakeme süreci ve yorum aşağıda şematize edilmiştir.

Şekil 1: Hukuki Muhakeme ve Yorum Süreci



Kaynak: Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim,** Beta Yayınları, İzmir, 2008, s. 33

Soyut ve genel nitelikli hukuk kurallarının veya daha dar anlamda kanunların, somut ve özel olaylara uygulanabilmesi yorumlanmalarını gerektirir. Zira kanunların çok iyi hükümler içermesi değil, çeşitli durum ve olaylara uygulanabilir olması

[7] Sözer, a.g.e. s. 29-30.

önemlidir. Dolayısıyla, kanunu uygulama noktasında olanların, çözümler arama ve bulma zorunlulukları vardır. İşte bu noktada soyutluluk, kanunların yorumlanması gerekli kılmaktadır.[8]

Soyutluluk dışında dildeki çok anlamlılık da hukukta yorum gerekliliğini doğurmaktadır. Zira yorum, okuyanın, metnin anlamını açıklığa kavuşturma eylemidir. Bu bakımdan devamlılık gösteren bir süreç olan yorum, hukuk biliminin de başlangıcı ve temeli olarak kabul edilmektedir.[9]

Kanunlar belirli dönemlerde ortaya konulmuş bir anlamda beşeri eserlerdir. Bunların eksiklikler veya boşluklar içermeleri ya da kullanılan dilin bir sonucu olarak farklı şekillerde anlaşılabilmeleri her zaman mümkündür.[10] Mükemmel olarak kaleme alınmış olsalar bile hızla değişen ekonomik ve sosyal koşullar, kanun hükümlerinin bazı somut olaylar karşısında yetersiz kalmaları sonucunu doğurabilir. İşte yorum, kanun hükümlerinin anlam bakımından uygulanması aşamasında, bahsedilen sorunların giderilmesi gerekliliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve kanun hükmünün somut olaya uygulanıp uygulanmayacağı; uygulanacaksa ne şekilde uygulanacağının tespitine yardımcı olmaktadır.

Klasik anlayış, açık kanun hükümlerinin yorumu gerektirmediği yönündeydi. Bu anlayışa göre yorum, ancak kanun hükümlerinin açık ve anlaşılır olmadığı hallerde başvurulan bir yoldu. Ancak, bu anlayış günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir. Günümüzde, kanunların yorumlanmasının sadece kanunkoyucunun metinleri açık olarak kaleme almış bulunup bulunmaması ile ilgili bir özellik olmadığı, kanunların uygulanmasında tabii ve zorunlu bir fikri faaliyet olduğu kabul edilmektedir.[11] Zira, kanun hükmünün açık ve anlaşılır olduğu sonucuna ulaşmak da bir yorumlama faaliyeti sonucunda mümkün olmaktadır.

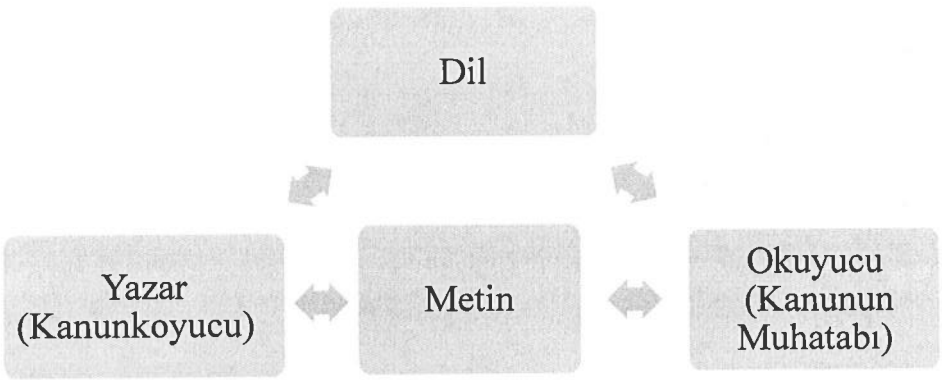
---

[8] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 17.
[9] Sözer, a.g.e., s. 9.
[10] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 18. Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s. 50.
[11] Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: 1, 14. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 1997, s. 172.

Her hukuk kuralında yazar, metin ve okuyucu olmak üzere üç temel unsur vardır. Bahsedilen hukuk kuralı eğer kanunsa, bu unsurlar kanunkoyucu, kanun metni ve kanunun muhatabı olarak isimlendirilebilir. Ayrıca, yazarın metni kaleme alırken kullandığı bir dil vardır. Yorumlama süreci de bir anlamda yazar ile okuyucu arasındaki etkileşimi ifade etmektedir. Bu etkileşimin belirleyici unsurları hiç kuşkusuz ilgili metin ve bu metin kaleme alınırken kullanılan dildir.

Bu açıklamalardan hareketle yorumlama sürecine ilişkin aşağıdaki gibi bir şema oluşturmak mümkündür.

Şekil 2: Yorumlama Sürecinde Unsurlar



Kaynak: Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, Beta Yayınları, İzmir, 2008, s. 11

Okuyucu, yazılı bir metinde sadece sesleri temsil eden şekillerle karşı karşıyadır ve kendisi bunları canlı seslerle ve doğru durak ve vurgularla söze çevirmelidir. Ancak bunu yapabilmek için de, önce cümlenin manasını anlamalıdır ki, her bir lafzı doğru olarak seslendirebilsin. İşte okumada şaşırtıcı ve çelişkili bir durum karşımıza çıkar: Okumak için önce anlamak gerekir; ancak, anlama da bu okumaya bağlıdır. Bütün anlama faaliyetlerinin güçlüğü ve karmaşıklığı buradan doğar.[12]

[12] Osman Bilen, **Çağdaş Yorumbilim Kuramları**, Şule Yayınları, İstanbul, 2007, s. 30.

Aynı durum, metnin parça-bütün ilişkisi için de geçerlidir. Metnin bütünü, ancak onu oluşturan kelimeler, cümleler ve parçalar sayesinde anlaşılabilir; parçalar ise, ancak metnin bütünü içinde anlamlıdır.[13] İşte yorumlamanın özünü teşkil eden anlamlandırma faaliyeti, görünenin aksine pek çok çelişki ve güçlüğü bünyesinde barındırmaktadır.

Günümüzde Anglosakson hukuk teorisi yorum sorunuyla çok yakından ilgilenmektedir. Ancak, aynı şeyi Kara Avrupası için söylemek güçtür. Özellikle Fransız ve Türk hukuk literatüründe yorum, çok az ilgi görmüş konulardan biridir. Literatürde yorum konusu, genellikle yorum türlerine, yorum metodlarına ve yorumda kullanılan mantık kurallarına sıkıştırılmakta, her nedense yorumun kendisi ve niteliği üzerinde pek durulmamaktadır.[14]

II. FARKLI HUKUK OKULLARINA GÖRE YORUM

Yorum kavramı ve yorumcun görevi, ilk çağda tabii hukuktan bu yana, her dönemde geçerli olan hukuki akımlara veya anlayışlara göre konumlandırılmış ve zaman içerisinde bir takım değişiklikler ve gelişmeler göstererek bugünkü şeklini almıştır.

Tabii hukuk, insanların iradelerinin üstünde, en kudretli hükümdarlara bile hükmedebilen, hiç değişmeyen evrensel ilkelerdir. Bu ilkeleri tabiat bize kabul ettirir, akıl bunları bulmamızı sağlar. Gerçekten, eşyanın tabiatından gelen, üstün ve değişmez bir düzen vardır. Bunlar tabii hukukun doğurduğu bağlar ve kurallardır. Bu nitelikleri sebebiyle tabii hukuka "ideal hukuk" da denmektedir.[15] Tabii hukukun adı yüzyıllardan beri değişmemekle birlikte "tabiattan" kastedilen şey, çağlar boyunca değişmiştir. İlk çağda "tabiat", doğal düzeni, orta çağda tanrısal iradeyi veya ilahi düzeni, yeni çağda ise insan aklını ifade etmiştir. Bu sebeple, tabii hukuk, ilk çağda

---

[13] A.e.

[14] Kemal Gözler, "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1998, Cilt: 15, s. 207-208.

[15] Zahit İmre, **Medeni Hukuka Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 610, İstanbul, 1980, s. 26.

tabiat düzeninden, orta çağda tanrısal iradeden, yeni çağda ise insan aklından kaynaklanan hukuk olarak tanımlanabilir.[16]

İlk çağdaki şekliyle hukukun kaynağının doğa düzeni olduğunu savunan tabii hukuka göre yorumun, bir normun, doğanın düzenine göre anlamlandırılmasından başka bir amacı olamaz. Tanrısal iradeyi esas alan tabii hukuk anlayışı ise doğayı yaratan ve yöneten daha üstün tanrısal güç ve onun iradesinin ortaya koyduğu, öncesiz ve sonrasız, her yerde ve her zaman geçerli kanunları bulunduğunu ve bunların insan iradesi ve bilincinin dışında ve üstünde geçerli olan hukuk kuralları olduğunu savunmaktadır.[17] İnsani kanunlar bu tanrısal ve ebedi kanunlara uymak durumundadır.[18] Kanunların kaynağı ilahi olunca, yorumcunun görevinin, tanrısal iradenin (bir anlamda kanunkoyucunun) koyduğu hükmün ilahi düzen içerisinde anlamlandırılmasından öteye geçmesi mümkün değildir.

Hukuksal pozitivizme göre hukuk normunun yorumlanması; kanunkoyucunun iradesinin somutlaştığı kanun metninde yer alan sözcüklerin dilbilgisi kurallarına uygun şekilde anlamlarının ortaya çıkarılmasıdır. Pozitivizm, hakimin görevini, kanunun sözlerini tekrar eden bir özne olarak, kanunkoyucunun irade ve niyetini bulmaktan ibaret saymıştır. Hukuki sonuç, normun ifadesinin içinde zaten bulunduğu için yorumcu tarafından yeni bir hukuk normu yaratılması söz konusu değildir. Çünkü hukuk zaten yaratılmıştır. Bu bakımdan pozitivizm biçimci bir yorum anlayışı benimsemiştir. Pozitivistlere göre kanunun "ratio legis"i yani ruhu gibi mistik kavramlar, bizi hukuk kurallarının ihtiva ettiği düşünceye ulaştıramaz. Çünkü hukuksal yorum dil üzerinde yapılan bir şeydir; yoksa kendisi düşünmeyen bazı varlıkların düşünüşlerinin psikolojik incelemesi olamaz.[19]

Alman Tarihçi Hukuk Okulu tarafından geliştirilen kavramcı yorum veya kavram içtihadı yaklaşımında ise kanunun sistemleştirilmesine ve kanunun içerdiği

---

[16] Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 6. Bs., Ekin Kitabevi, Bursa, 2009, s. 176.
[17] Sevtap Metin, "Hukuk Normunun Yorumu", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2002, s. 90-91.
[18] Gözler (II), a.g.e., s. 178.
[19] Roberto J. Vernengo, "On The Logical Interpretation Of Legal Sentences", **ARSP**, No: 17, 1993, s. 1-5'den naklen Metin, a.g.t., s. 66-67.

genel kavramların tanımlanmasına öncelik tanınmıştır. Bu yaklaşıma göre yorumcunun görevi, hukuk kurallarının birbirleriyle olan sistematik bağlantısını kurmak, hangisinin hangisinden doğduğunu belirlemek, böylece kanunkoyucunun ve halkın kabullerinin ötesinde onları bilinçlendirerek gün ışığına çıkarmaktır. Yorumcu bir kimyacı gibi, hukuk kurallarının oluşturduğu malzemeyi imbikten geçirerek yorum için gerekli kavramları bulmalı, onlardan uzuvlar oluşturmalı ve böylece gerekli yapıyı kurmalıdır.[20] Kavramcı yorum, mantıksal yöntemler kullanarak, mahkeme kararlarındaki subjektifliği ortadan kaldırmayı, bu suretle kararların kesin, kuvvetli ve öngörülebilir olmasını sağlamayı amaçlamış ve bu şekilde hukuki güvenliğin yerleşeceğini ileri sürmüştür.[21] Bu yaklaşım, hukuk uygulamasında sosyal veya somut gerçekliğe değil, fakat kanunun soyut içeriğine üstünlük tanınmasından yanadır. Kanun, kanunkoyucu tarafından bilinçli şekilde yaratılmıştır. Hakimin temel görevi kanunu uygulamaktan ibarettir. Kanunda belirsizlik olduğu zaman da asıl olan yasama organının amacını araştırmaktır.[22]

Hukuku, rasyonel ve mantıksal temeller üzerine oturtarak bir bilim haline getirme yönündeki girişimlerin neticesi olarak ortaya çıkan hukuki pozitivizm anlayışı ve yine hukuku bilim sayan ve normların uygulamasında birlik, uyum ve kesinliği ön planda tutan kavram içtihadı okulu; normların uygulanmasında hakimlerin işlevini, örtüşmeyi saptamakla sınırlandırmaktaydı. Bu akımlara tepki olarak, serbest hukuk okulu ve menfaatler içtihadı okulu gelişti. Serbest hukuk okulu, hukuk uygulamasını teknik bir iş; hakimin faaliyetini de örtüşmeyi saptama olarak belirleyen yaklaşımları reddederek; hakimin faaliyetini hukuk yaratma düzeyine eriştirdi. Bu anlayışa göre hakim, yazılı kurallarla bağlı olmaksızın karar verme yetkisini dahi haiz olacaktı. Hakime yaratıcı bir rol tanımakla birlikte yine de onu pozitif hukukla sınırlayan ve bu noktada serbest hukuk okulundan ayrılan menfaatler içtihadı okulu, kanunkoyucunun kanunu yaptığı zamandaki amacının değil, kanunun en iyi uygulanma amacının ne olacağının tespitini öngörerek, hakime hukuki

---

[20] Sözer, a.g.e., s. 24.
[21] İmre, a.g.e., s. 160.
[22] Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 10 Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 64.

uyuşmazlıkların ardındaki menfaat çatışmalarını tespit ve menfaatleri dengeleme görevi yüklemekteydi.[23]

Menfaatler içtihadı okuluna göre kanunkoyucu, hukuk kuralını koyarken, tasarladığı muhtemel bir ihtilaftan hareket eder ve bu ihtilaf için kendi görüşüne göre en adil çözümü bulur. Fakat bu çözüm mutlak değildir, her yerde ve her zaman için adil sayılmayabilir. Kanunkoyucunun subjektif anlayışına göre muhtelif menfaatlere verdiği kıymete tabidir. Demek oluyor ki, her kanun hükmü, kanunkoyucunun çarpışan menfaatlere biçtiği kıymetin bir ifadesidir. Hakimin kanuna bağlı olduğu ve ancak kanun dairesinde hüküm vereceği kuralı, hakimin, kanunun lafzına bağlı olması demek değildir. Bunun anlamı şudur: Hakim çarpışan menfaatlerin sosyal kıymeti hakkında kanunkoyucudan farklı bir hüküm veremez. Dolayısıyla yorumda yalnız bu bakımdan kanukoyucunun iradesi, daha doğrusu kanunu görüşürken tesiri altında kaldığı saikler dikkate alınmalıdır.[24]

Tarihsel gelişim süreci içerisinde bahsigeçen tüm bu akımlar, günümüzde hukuki metinlerin yorumu konusunda gelinen noktayı belirli ölçülerde etkilemiş ve bir anlamda sağlıklı bir sentezin oluşmasına katkıda bulunmuştur. Günümüzde yorum yapılırken, her hukuk dalının sahip olduğu karakteristik özellikler de dikkate alınmak suretiyle kanunkoyucunun iradesi, kanunun metni, hukuk bütünü içindeki yeri ve günün şartlarına göre hizmet ettiği amaç göz önünde bulundurulmaktadır. Bunun yanında hukuku uygulama noktasında hakime belirli ölçülerde esneklik tanınabilmektedir. Bu konular izleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak incelenmiştir.

III. YORUM TÜRLERİ

Kanunu yorumlayanların başında, kanunun soyut ve genel mahiyetteki hükümlerini hayatın türlü olgularına uydurmak durumunda olan hakimler gelmektedir. Bununla birlikte yorum, bazen kanunu uygulama durumunda olan

---

[23] Mustafa Akkaya, "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, 6 No.lu Dipnot, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26 Temmuz 2010.

[24] Hirş, a.g.m., s. 196.

organlar, makamlar veya kişiler tarafından yapılır.[25] Bu itibarla yorumlama, yorumu yapana göre; yasama yorumu, yargısal yorum, bilimsel yorum ve idari yorum olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

Bunun yanında yorum türleri niteliği bakımından da bir ayırıma tabi tutulabilir. Bu taktirde yorum türleri; açıklayıcı, düzeltici, geliştirmeci, daraltıcı ve genişletici yorum olarak sıralanırlar.

A. Yorumu Yapanlar Yönünden Yorum Türleri

1. Yasama Yorumu

Yasama organı tarafından yapılan yoruma yasama yorumu denir. Yasama yorumu, "teşrii" ya da "resmi" yorum olarak da adlandırılmaktadır. Yasama yorumu, bir kanun hükmünün anlamını, en iyi şekilde kanunkoyucunun bileceği varsayımına dayanmaktadır.[26] Bu yorum türü, bir kanun hükmü yürürlüğe girdikten sonra, söz konusu kanun hükmünden ne anlaşılması gerektiğinin yasama organı tarafından karara bağlanması esasına dayanmaktadır.

Pozitif hukukta kabul edilmiş olduğu taktirde uygulama alanı bulabilen yasama yorumu, kanun gücündedir; bütün mahkemeleri ve yürütme organını bağlar.[27] Yasama yorumu etki olarak kanun gücünde olmasına rağmen, nitelik olarak kanun olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre yasama ve yürütme yorumu biçimsel teknik bakımdan kanun olamaz; çünkü kanundan farklı bir usulle kabul edilmektedir.[28] Diğer bir görüşe göre kural olarak yasama yorumu kanun

---

[25] Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 13. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 70.
[26] Güriz, a.g.e., s. 61.
[27] Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, 27. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 200-201.
[28] Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği Ve Yorumu Sorunu**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 163; Yavuz Atar, **Hukuk Bilimine Giriş**, Mimoza Yayınları, Konya, 1997, s. 60.

niteliğindedir.[29] Ancak, kanunlar kural olarak geçmişe yürümemekle birlikte yasama yorumu, uygulanacak eski bir kanunun anlamını açıkladığı için geçmişe yürür.[30]

Doktrinde bazı yazarlar çeşitli kanunlarda yer alan tanımlayıcı ve yorumlayıcı hükümleri de yasama yorumu içinde değerlendirmektedirler. Bu gibi hükümleri yasama yorumunun bir çeşidi saymak yerinde değildir; çünkü söz konusu hükümler kanunların içindedir ve kanunda kullanılan kavramların tarifinden başka bir şey değildirler. Sırf kanun yapma tekniği bakımından aynı tarifi sürekli olarak çeşitli maddelerde tekrarlamamak için kanunkoyucu bunları bir defada ve bir yerde tarif etmekte ve diğer hükümlerine genel bir yollamada bulunmaktadır. Bunlar yasama yorumu kapsamında değerlendirilemez. Gerçek anlamda yasama yorumu, kanundan sonra yapılan yorumdur.[31]

1924 Anayasası'nın 26 ncı maddesi yasama organına kanunları yorumlama yetkisini vermişti. Bu yetki "yorum kararları" ile kullanılıyordu. Halen bu yetkiye dayanılarak çıkarılmış, yürülükte bulunan yorum kararları mevcuttur.[32] 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun[33] 193 üncü maddesine ilişkin olarak verilen 26.03.1931 tarihli ve 171 sayılı Tefsir Kararı bu gruba örnek olarak gösterilebilir. Ancak, 1961 ve daha sonra 1982 Anayasalarında bu yorum türüne yer verilmemiş ve böylelikle yasama yorumu ülkemizde uygulanma olanağını yitirmiştir. Yasama yorumuna yer vermeyen 1961 Anayasası'nın 62 nci maddesinin gerekçesinde, kanunun yorumlanmasının normal olarak yargı yetkisine giren bir husus olduğu, tamamıyla bağımsız hale getirilmiş bir yargının, yasama yorumu ile bağlanmasının düşünülemeyeceği, bunun modern hukuk anlayışı ile bağdaşmadığı belirtilmiştir.

Yasama yorumunun önemli bir sakıncası, yapılan bir yorumla kanunun kapsamının geçmişe yürüyecek şekilde genişletilebilmesi veya daraltılabilmesidir.

---

[29] Gözler, a.g.e., s. 163; Seyfullah Edis, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, s. 177.
[30] Bilge, a.g.e., s. 201.
[31] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 179.
[32] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 139.
[33] 02-04.07.1927 tarihli ve 622-624 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

Bunun yanında yasama yorumu yetkisi, keyfiliğe yol açma tehlikesini de taşımaktadır.[34] Yasama yorumunu kuvvetler aykırılığı ilkesiyle bağdaştırmak güçtür. Yasama organı, çıkardığı kanunun amacına hizmet etmediğini düşünüyorsa yapması gereken şey, kanunu yorumlamak değil değiştirmek olmalıdır.

2. Yargısal Yorum

Hakim kanunu uygulamak suretiyle önüne gelen uyuşmazlığı karara bağlamakla yükümlüdür; metnin karanlık olduğunu veya anlamsız bulunduğunu ileri sürerek hüküm vermekten imtina edemez. Çünkü kanunların her halde bir anlamı ve kanunkoyucunun bir iradesi vardır. Hakim bunu bulmak ve hükmünü ona göre vermekle yükümlüdür.[35]

Mahkemelerin önlerine gelen uyuşmazlık konusu olayla sınırlı olarak bir hukuk kuralını yorumlamasına yargısal yorum denilmektedir.[36] Yargısal yorum, somut olayın özellikleri gözönüne alınarak yapıldığından yalnız ilişkin bulunduğu olay açısından bağlayıcıdır; sonraki benzer olaylarda ne başka mahkemeleri ne de aynı mahkemeyi bağlar.[37] Bununla beraber, yüksek mahkemelerin içtihadı birleştirme kararı ile ilgili olarak yapmış oldukları yargısal yorum yargı organlarını ve idareyi bağlar.

Anayasamızın 138 inci maddesinde mahkemelerin bağımsızlığı güvence altına alınmıştır. Buna göre hakimlere yargılama konusunda herhangi bir yönde karara varmaları için emir ve talimat verilemez, tavsiye ve telkinde bulunulamaz. Hakimler anayasa, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Bu düzenleme, hakimlerin yorum yetkisinin bir sınırı olmadığını akla getirse de bu görüşe katılmak mümkün değildir.

---

[34] Güriz, a.g.e., s. 61.
[35] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 182.
[36] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 140.
[37] Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 18.

Tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, dinsel dönemde dinsel (kanuni) metnin yorumu, yasayı koyan tanrısal istencin (iradenin) keşfiydi. Bu yüzyıllardan beri ve bugün de böyledir. Laik yasalara geçilince, tanrısal istencin yerini alan kanunkoyucusunun (kral ya da kurul) istencini bulmaya yönelindi. O yüzden, Montesquieu, Portalis, Beccaria kanunkoycu olmayan yargıca yorumu yasaklıdılar. Bu nedenle, yasama yorumu kavramına ulaşıldı. Ancak, bilimsel araştırmalar, kurullarda kanun yapılırken, bireylerin sözcük ve terimlere aynı anlamı yüklemediklerini ve politik ve duygusal dinamiklerin yasalaşmayı etkilediklerini kanıtladı. Bu bakımdan, yorum tekelinin, soruna daha ölçülü, duygusallıktan uzak ve soğukkanlı yaklaşabilecek yargıca verilmesi düşünüldü.[38]

Hakimlerin yetkisinde tarih boyunca görülen değişiklik, yargısal yorumu etkilemiştir. Eskiçağ ve Ortaçağda hakime, kanunda yazılı olmayan bir fiili suç sayma ve kanunun koymadığı cezayı verebilme gibi sınırsız kuvvetler tanınmıştı. Bu devirlerde yargısal yorum ile kanun koyma yetkisi birbirine karışmıştı.[39] Bugün gelinen noktada hakimin yorum yetkisi hiç bir şekilde sınırsız ve kayıtsız değildir. İster ceza yargıcı olsun, ister hukuk yargıcı olsun, yorumda kanunun düzenlediği hüküm ele alınır. Kanunun düzenlediği hükmün hukuka uygun olup olmaması hakimi ilgilendirmez; hakim, elindeki hukuk metnini yorumlamakla kayıtlıdır. Dolayısıyla hakim, olması gereken (ideal) hukukun gerektirdiği yorumu değil, olan (pozitif) hukukun zorunlu kıldığı yorumu yapmakla yükümlüdür.[40]

3. Bilimsel Yorum

Doktrin yorumu olarak da isimlendirilen bilimsel yorum, bilim adamları, hukukçular tarafından yapılan yorumdur. Bu çeşit yorumlar genellikle yargısal yorumların aksine, olay dolayısıyla yapılmaz. Hukukçular mevzuatın daha iyi

---

[38] Sami Selçuk, Yrg. İBGK'nın 30.06.1995 tarihli ve E: 1993/1, K: 1995/1 Sayılı Kararına Muhalefet Şerhi.
[39] Faruk Erem-Ahmet Danışman-Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 105.
[40] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 28.

anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlamak için çeşitli ihtimalleri düşünürler ve mevzuatı bu bakımdan yorumlarlar.[41]

Bilim adamları genellikle incelemelerini belli bir olayla bağlı olmadan yaptıklarından, fikirleri objektif ve tarafsız bir nitelik taşır. Ayrıca onlar bir konuyu incelerken hakim veya savcılar gibi meseleyi belli bir sürede sonuçlandırmak durumunda bulunmadıklarından daha titiz çalışma olanağına sahiptirler. Bunlar bilimsel yorumu değerli kılan yönlerdir. Ancak, bilimsel yorumun bu yararları yanında sakıncaları da vardır. Nitekim, bilimsel yorumu yapanın uygulamada ortaya çıkabilecek meselelerden haberi olmadığından soyut düşünmesine, görüşlerinin sonuçlarını dikkate almamasına karşın, uygulamacılar verecekleri kararlarla karşılarındaki insanı, onun ailesini etkileyebileceklerinden daha dikkatli düşünmek ve davranmak zorundadırlar.[42]

Bilimsel yorumun en belirleyici özelliği bağlayıcı olmaması ve genel nitelikte olmasıdır. Bilim adamları tarafından yapılan yorum, mahkemeleri bağlamaz ancak, bilimsel yorumun, yargı kararları üzerinde dolaylı olarak büyük etkisinin bulunduğunu söylemek yanlış olmaz.[43] Hakimler yorum yaparken bilimsel görüşlerden yararlanabilirler. Gerçekten de mahkeme kararlarında bilimsel görüşlerden sıkça yararlanıldığına şahit olunmaktadır. Bu durum, bilimsel yorumun yol gösterici özelliğinin bir sonucudur.

4. İdari Yorum

Anayasa'nın 8 inci maddesinde belirtildiği üzere yürütme, anayasa ve kanunlara uygun olarak hareket eder. Bunun anlamı, idari birimlerin uygulama yükümlülüğünde olduğu kuralların ne demek istediğini bilmesi, gerekirse anlamak

---

[41] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 182.
[42] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 141; Öztekin Tosun, **Suç Hukuk El Kitabı**, İstanbul, 1979, s. 70.
[43] M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 55.

için kafa yormasıdır.[44] İşte, bir kanunun hükümlerini uygulamakla görevli idari birimler tarafından yapılan yoruma "idari yorum" denilmektedir. İdari yorum, kamu hukuku alanında söz konusu olabilir. Esasında, vergi hukuku dışındaki hukuk dallarında bu yorum türünün çok sınırlı bir uygulama alanı bulduğu söylenebilir. Literatürde de daha ziyade vergi hukukuna ilişkin kaynaklarda bu yorum türüne yer verildiği görülmektedir.

Konu vergi hukuku açısından ele alındığında; vergi idaresinin, vergi ile ilgili kanun hükümlerine verdikleri anlam ve bu hükümleri uygulama biçimleri önem kazanmaktadır.[45] Vergi idaresinin yorumu, oluşturduğu genel tebliğ, iç genelge, sirküler, özelge (mukteza) gibi kaynaklara yansıyan görüşü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yorum türü yargı mercileri için bağlayıcı değildir.[46]

B. Niteliği Bakımından Yorum Türleri

1. Açıklayıcı Yorum

Anlamı belli olmayan veya birden fazla anlama gelebilen bir kanun ibaresinin asıl anlamını göstermek yolunda yapılan yorum, açıklayıcı veya diğer adıyla bildirici yorumdur.[47] Kanun hükmünün tespit edilen anlamı, lafzi yorumla varılan anlama eşit olursa açıklayıcı bir yorum, lafzi yorumdan farklı olursa değiştirici (genişletici veya daraltıcı) bir yorum yapılmış olur.[48]

2. Düzeltici Yorum

Düzeltici yorum, yanlış veya isabetsiz olduğu sanılan bir metnin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade eder.[49] Bir başka ifade ile kanunda

---

[44] Emin Memiş, **Anayasaya Uygun Yorum**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 6-7.
[45] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Bs., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 32.
[46] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 5. Bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 51.
[47] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 109.
[48] M. Kemal Oğuzman-Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 8. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 53.
[49] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 186.

yanlış olduğu varsayılan bir hükmün anlam ve içeriğini düzeltmek, yeni şekilde ortaya koymaktır.[50] Bu anlamda düzeltici yorumun, kural olarak ceza hukuku ve vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin geçerli olduğu kimi hukuk dallarında yeri yoktur.[51] Kural bu olmakla birlikte, düzeltici yorumun, kanunda maddi hatalar mevcutsa, kanunilik ilkesinin geçerli olduğu hukuk dallarında dahi meşru olduğu ileri sürülmektedir. Mehaz kanunun çevirisi sırasında yapılmış açık tercüme hataları, maddi hata kavramına dahildir.[52] Nitekim, Türk Yargıtayı'nın, 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu[53] (TCK)'nun 94 üncü maddesindeki açıklığa rağmen, cezası ertelenen bir kimsenin deneme süresi içinde yeni bir suç işlemesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağına dair içtihadı, düzeltici yönelik yoruma örnek olarak gösterilmektedir.[54]

Bu konuya ilişkin olarak HİRŞ de; yanlış bir ifade şeklinin, hatalı bir tercümenin hakimi bağlamaması gerektiğini ifade etmiştir. HİRŞ'e göre hakim, kanundaki kelimeye bağlı olduğu bahanesiyle o kelimeyi manasız bir şekilde yorumlayamaz. Böyle bir gerekçeyi kabul etmek, kanunkoyucunun bilerek ve isteyerek yanlış ve manasız bir tabir kullandığını kabul etmek demektir. Gerçekte tercüme hatası şöyle doğmuştur; kanun taslağını kaleme alan makam sehven kanunu Türkçe'ye yanlış çevirmiş ve bu hata kanunun görüşülmesi sürecinde gözden kaçmıştır. Kanunkoyucu tercüme hatasının farkına varmış olsa idi, muhakkak surette onu düzeltirdi. Çünkü düzeltmemesi için bir sebep yoktur. Bu sebeple hakim, açık olan tercüme hatalarını düzeltme hak ve yetkisini haiz sayılmalıdır.[55]

GÜRİZ de lafzi yorum yapılırken kanunda bulunan baskı, noktalama ve açık kavram hatalarının düzeltilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Örneğin bir baskı hatası olarak "hacir" kelimesi "haciz" olarak yazılmışsa hakim doğrusunu uygulamak durumundadır.[56]

---

[50] Hakkı Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978, s. 72.
[51] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 40.
[52] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 106.
[53] 13.03.1926 tarihli ve 320 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[54] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 186; Bkz.: Yrg. İBGK'nın 20.05.1942 tarihli ve 31/14 sayılı kararı.
[55] Hirş, a.g.m., s. 194-195.
[56] Güriz, a.g.e., s. 62.

3. Geliştirmeci Yorum

Metinleri yorumlarken kanunkoyucunun bilim, fen ve sosyal hayatın, metnin meydana getirildiği sırada mevcut olan şartlara göre değil, fakat metnin uygulanması sırasındaki şartlara göre kanunun anlaşılmasını gerekli kılan yorum türüdür. Mesela, basın yolu ile işlenen hakaretleri cezalandıran metinler, radyo ve televizyonun icadından önce meydana getirilmiş ise, bunların söz konusu araçlarla işlenen hakaretleri de kapsayacak şekilde uygulanması, geliştirmeci bir yorum şeklidir. Ceza kanunu yapılırken bilinmeyen yeni bir akıl hastalığının ceza sorumluluğunu kaldıracağının kabul edilmesinde olduğu gibi. Bu yorum tarzının ceza hukuku da dahil pek çok alanda uygulanması son derece normaldir. Çünkü, aksi tarzda hareket manasızlıklara sebebiyet vermektedir.[57]

4. Genişletici Yorum

Kanunkoyucunun kullandığı kelimelerin anlatılmak istenen amacı tamamen ve bütünü ile ifade eder şekilde kaleme alınmadığı hallerde, ibareleri, olayları kapsar şekilde anlamaya imkan veren yorum türüdür. Bu yorum aynı zamanda amaçsal bir yorumdur.[58]

Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi hukuku, ceza hukuku gibi hukuk dallarında genişletici yorumun meşruiyeti zaman zaman tartışma konusu olabilmektedir. Bu durum esasında genişletici yorumun kıyas ile özdeş görülmesinden kaynaklanmaktadır.

Gerçekte genişletici yorum ile yapılan faaliyet, metin bakımından kanunkoyucunun gerçek iradesini meydana çıkarmaktır. Bu itibarla genişletici yorumun hareket noktası kanun metnidir. Oysa, kıyas halinde yeni bir hukuk kuralı

---

[57] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 184.
[58] A.e.

yaratılmaktadır. Genişletici yorum halinde, yorumu yapan kanunkoyucunun iradesiyle bağlıdır; kıyas halinde ise kanunkoyucunun açıklamadığı irade keşfedilmektedir. Bu sebeple genişletici yorum kanun metnine aykırı olamaz.[59] Unutulmamalıdır ki; yorum, kanunu uygulamaya, kıyas ise bir kanundaki boşluğu doldurmaya yönelik eylemlerdir.[60]

Bu açıklamalar ışığında, kanunilik ilkesinin geçerli olduğu hukuk dallarında da kıyasa yol açmamak kaydıyla genişletici yorumun uygulama alanına sahip olduğu söylenebilir. Nitekim, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu[61]'nun 2 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasında *"...Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."* hükmüne yer verilmek suretiyle genişletici yorumun sınırı vurgulanmıştır. Kanun metninde bu husus belirtilmeseydi dahi Anayasa'nın 38 inci maddesinde ifadesini bulan suç ve cezada kanunilik ilkesinden yola çıkarak aynı sonuca ulaşmak mümkün olacaktı. Kanunun açık hükmü ile olası tereddütler giderilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 116 ncı maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığını ihlal suçunda; bir yerden başka bir yere nakli mümkün olan karavan, çadır, kayık, baraka, yataklı vagon gibi menkul eşya niteliğindeki şeylerin de- buralarda yaşamsal faaliyet sürdürüldüğü taktirde- konut sayılıp korunması, genişletici yoruma örnek olarak gösterilebilir.[62]

Genişletici yoruma medeni hukuktan da örnek verilebilir. Türk Medeni Kanunu'nun 1 inci maddesindeki "kanun" kelimesi, sadece teknik anlamda kanunu değil, fakat tüzük ve yönetmelikleri de kapsayacak tarzda geniş yorumlanmaktadır.[63]

---

[59] A.e., s. 185.
[60] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 111.
[61] 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[62] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 145.
[63] Aytekin Ataay, **Medeni Hukukun Genel Teorisi**, 2. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 348, İstanbul, 1971, s. 171.

5. Daraltıcı Yorum

Kanun hükmünün lafzı, kanunda kastedilen anlamı aşıyorsa yapılan yorum "daraltıcı yorumdur." Kanunda eğer bir ibare hatalı olarak geniş kullanılmış ve böylece kanunun irade etmek istediği anlamdan uzaklaşılmış ise ibarenin anlamını, irade edilen gerçek anlama kadar daraltmak şeklinde yapılmaktadır.[64]

Daraltıcı yorumun, bir kuralı hükümsüz hale getirmeye kadar gitmemesi gerekir. Ancak, gerçek ve mutlak zaruret mevcutsa, yorum yolu ile bir kanunun uygulanamaz hale getirilmesi meşru sayılmalıdır. Bu zaruret kendini kanundaki çelişik hükümlerde gösterir. Eğer karşıt durumdaki iki hükümden biri asli diğeri ikincil nitelikte ise ikincinin birinci ile uzlaşabilecek yere kadar daraltılması ve eğer bu imkansız ise yok sayılması lazımdır.[65]

Daraltıcı yoruma medeni hukuktan bir örnek verilebilir. Türk Medeni Kanunu'nun 11/2 maddesi "*evlenme kişiyi ergin kılar*" demektedir. Burada evlenmenin kişiyi ergin kılması için en az olağanüstü evlenme yaşında olması gerekmektedir. Bu yaşın altında yapılan evlilikler kişiyi ergin kılmazlar.[66] Görüldüğü gibi burada kanun hükmünün anlamı, lafzı daraltılmak suretiyle ortaya konulmuştur.

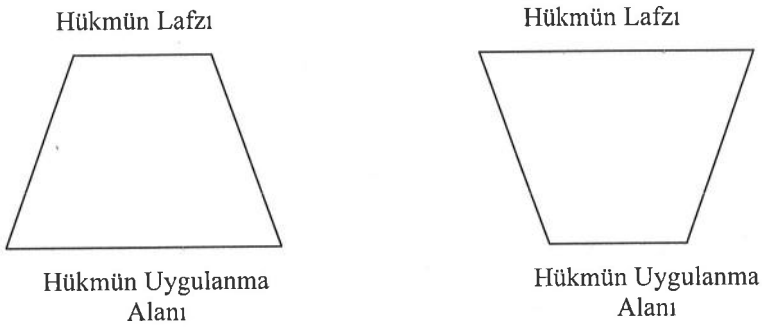
Kıyasın yasağının geçerli olduğu hukuk dallarında kanunların mutlaka daraltıcı yorumla yorumlanacağı yönünde bir kanaat varsa da, bu kanaatin doğru olmadığını belirtmek gerekir. Bu kanunlar da diğer bütün kanunların yorumlandığı gibi yorumlanmalı, yani kanunun iradesi esas tutulmalıdır.[67]

Yapılan tüm bu açıklamalar ışığında genişletici ve daraltıcı yorum ile yapılan faaliyet, aşağıdaki gibi gösterilebilir.

---

[64] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 42.
[65] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 113.
[66] Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 32. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 139.
[67] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 113.

Şekil 3: Genişletici Yorum – Daraltıcı Yorum



Genişletici Yorum *Daraltıcı Yorum*

Kaynak: Aytekin Ataay, **Medeni Hukukun Genel Teorisi**, 2. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 348, İstanbul, 1971, s. 171

IV. YORUM YÖNTEMLERİ VE YORUMDA AMAÇ

A. Yorum Yöntemleri

Hukuku uygulama noktasında olanlar her hukuk kuralını belirli ilkeler ve yöntemler dahilinde mi yorumlayacaklar, yoksa farklı hukuk kuralları için farklı araçlardan mı yararlanacaklardır? Basit gibi görünen bu soru esasında yorum meselesinin can alıcı noktalarından birini teşkil etmektedir. Eğer ikincisi doğruysa, her kanun için farklı yorum yöntemleri geçerli olacak ve yorum konusunda yapılan genellemeler anlamını büyük ölçüde yitirecektir. Bu durumda, yorum konusunda bütüncül bir yaklaşım geliştirme çabaları doğru sonuçlar vermeyecektir. Ancak, bugün itibariyle bütüncül yaklaşımın büyük ölçüde kabul gördüğü söylenebilir.[68] Bunun anlamı şudur; yorumla ilgili olarak genel geçerli bir takım ilkeler ve yöntemler geliştirilebilir ve hangi hukuk dalına ait olursa olsun kanunlar bu ilkeler ve yöntemler çerçevesinde yorumlanabilir. Ancak, bu anlayış bazı hukuk dallarının veya

[68] Michael Livingston, "Practical Reason, Purposivism and The Interpretation of Tax Statutes", **N.Y.U. Tax Law Review**, 1995-1996, s. 677-678.

kanunların, yorum konusunda da dikkate alınması gereken, kendilerine özgü bir takım özelliklere sahip oldukları gerçeğini görmezden gelemez.

Bu kapsamda yorum yapılırken izlenecek usulleri ifade etmek için kullanılan yorum yöntemleri ekseriyetle doktrinde lafzi yorum, tarihi yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum olmak üzere dörtlü bir ayırımda ele alınmaktadır. Klasik yorum yöntemleri olarak da adlandırılan bu yöntemler, aslında küçük bir takım farklılıklarla bütün hukuk dalları için geçerlidir.

Yorum yöntemlerini tek tek ele almadan önce, yorumda izlenecek yolların belirli olmasının, yani yorumun belirli yöntemler dahilinde yapılmasının, kanunlara muhatap olanlar bakımından sağladığı yararlara değinmek gerekir. Bu kapsamda yorum yöntemlerinin yararları aşağıdaki gibi yedi grupta ifade edilebilir.[69]

1. Kurala ve kanuna bağlılık ayrıca, yeterli ölçüde açık olma olanağı sağlarlar.
2. Hukuki güvenlik sağlarlar.
3. Keyfi kararlardan kaçınmaya yardımcı olurlar.
4. Yargı kararlarında açıklık ve şeffaflığın oluşmasına katkıda bulunurlar.
5. Yorumu yapacak olana bir ön anlayış sağlarlar.
6. Kanun önünde eşitliğin gerçekleştirilmesine hizmet ederler.
7. Hukuki durumun daha iyi hale getirilmesi için kamusal tartışmalara olanak sağlarlar.

Yorum yöntemleri, yapılan yorumun sağlıklı olmasını sağlar. Unutulmamalıdır ki sağlıklı yorum, mevcut yöntemlerin usulüne uygun olarak (hukuki retoriğe göre) uygulanması ile sonuca varılması halinde var olmaktadır.[70]

Bu açıklamalardan sonra tek tek yorum yöntemleri incelenebilir.

---

[69] Christian Seiler, **Auslegung als Normkonkreitisierung**, Heidelberg, 2000, s. 41'den naklen Sözer, a.g.e., s. 13.
[70] Sözer, a.g.e., s. 33-34.

1. Lafzi Yorum

Kanun hükümleri yorumlanırken, hükmün ifade tarzına bağlı kalan, kelimelerin sözlük anlamını, metin içindeki yerlerini, cümlenin kuruluş tarzını esas alan yorum yöntemine lafzi yorum denir.[71] Bu yorum yöntemi zaman zaman deyimsel, gramatik, sözel yorum olarak da adlandırılmaktadır.

Süphesiz ki, bir kanun maddesinin ne anlama geldiğini tespit etmek için her şeyden önce o maddenin metnine, sözlerine bakılır. Bu demektir ki, kanunun yorumunda lafzi yorum yöntemi her zaman kaçınılmaz olarak kullanılır. Aslında genel olarak yorum, bir metnin bir sözün anlamının tespit edilmesi faaliyetidir. Bu nedenle metinden ve sözden kopuk yorum yoktur.[72]

Esasında bir normun metni, çifte işleve sahiptir. Metnin ilk işlevi, normun anlamının belirlenmesinde başlangıç noktası olmasıdır. İkinci işlevi ise aynı zamanda yorum faaliyetinin sınırlarını çizmesidir. Norma lafzından çıkarılamayacak bir anlam vermek, onu yorumlamak değil, başka bir şekle sokmaktır.[73]

Lafzi yorum yönteminin ayırt edici özelliği, kanunun sözlerinden hareketle yorum yapması değil, kanunun sözleri ile bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmamasını istemesi noktasında toplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, öbür yorumlama yöntemleri de kanunun sözünden hareket etmekte, ama belirli mülahazalarla (örneğin, amaç, sistem vb.) bu sözlerin sözlük anlamlarından yola çıkılarak ulaşılabilecek "ilk" anlamdan başka bir anlama ulaşmaktadırlar.[74]

---

[71] M. Kemal Oğuzman, **Medeni Hukuk Dersleri**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 362, İstanbul, 1971, s. 41.
[72] Gözler, a.g.e., s. 166.
[73] Karl Larenz, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, 6. Auflage, y.y., Berlin-Heidelberg-New York, 1991, s. 307.
[74] Gözler, a.g.e., ss. 166-167.

LARENZ'e göre bir metnin yorumu, her zaman kelime anlamı ile başlamalıdır.[75] Lafzi yorumda, yorumlanan kuralın metnine bağlı kalınarak, bu metin üzerinden yorum yapıldığı için, bu yorum yönteminin, hukuk kurallarının muhatabı olan vatandaşlar bakımından daha güven verici olduğu ve hukuki güvenlik ilkesine daha uygun olduğu kabul edilmektedir.[76]

Kelimelerin taşıdıkları anlamların tek tek ortaya konulmasının yanında noktalama işaretleri ve dilbilgisi kuralları da lafzi yorumda önemli rol oynar. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 24.05. 1944 tarihli ve E. 1941/38, K: 1944/20 sayılı kararında; *"... Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 19 uncu maddesinde ay veya sene olarak tayin olunan müddetler ibaresinin virgül işaretiyle ayrılan ve son cümleye tekaddüm eden fıkrasında "Sonuncu gün bir tatile tesadüf ederse, tatili takip eden günde biter" denilmektedir. Bu madde hükmü, mutlak yani gün olarak tayin olunan müddetlere de şamil olsaydı, tevali eden fıkralar gibi bir virgül ile değil, satırbaşı bir cümle halinde yazılırdı. Nitekim, her iki müddete şamil olmak üzere "Müddet son günün akşamı saatinde bitmiş sayılır" cümlesi müstakil ve satırbaşı olarak yazılmıştır"* ifadelerine yer vermek suretiyle noktalama işaretleri ve dilbilgisinin bir kanun hükmünün yorumunda ne kadar önemli olabileceğini göstermiştir.[77]

Lafzi yorumda noktalama işaretleri ve dilbilgisi kurallarının yanında cümle yapısının tahlili de önem arz etmektedir. Metinde "ve" bağlacı ile yığılma ayrıca "veya" bağlacı ile seçimlik (alternatif) bir ifade tarzının ortaya konulup konulmadığına dikkat edilmelidir. Bazen ikisi birlikte "ve/veya" şeklinde kullanılabilmektedir. Bu durumda ortaya çıkan anlamın "ya, ya da" ile eş anlamlı olup olmadığı bilinmelidir.[78]

---

[75] Larenz, a.g.e., s. 320.
[76] Sözer, a.g.e., s. 34.
[77] Karar için bkz.: Sözer, a.g.e., s. 34, 161 numaralı dipnot.
[78] Benedikt Lutz, "Leitfaden Zur Sprachlichen Gestaltung Der Sozialversicherungsgesetze", **ASVG**, Neue Wege Für Die Rechtszetzung, Wien, 1999, s. 53-54'ten naklen Sözer, a.g.e., s. 47.

Dilimizde "ve", "veya" bağlacı dışında ayrıca "ile" bağlacı da mevcuttur. "İle" bağlacı ("ve" de olduğu gibi) aynı cümlede bulunan iki ayrı olguyu birbirine bağlamaya ve böylece iki ayrı olguyu aynı hukuki sonuca götürmeye yarar. Ancak, bağdan önceki kısımda mevcut bir ismi niteleyen sıfatı, bağdan sonraki isme bağlamaz. Örneğin "*Kırmızı elbiseli Ayşe ile Fatma sinemaya gittiler*" cümlesinde kullanılan "ile"nin sağladığı bağ, gitme fiiline yöneliktir. Bu bağ Fatma'nın da kırmızı elbiseli olduğu sonucunu doğurmaz.[79]

Lafzi yorumla ilgili bir diğer husus, hükmün anlamının tespitinde madde kenar başlıklarının dikkate alınıp alınmayacağıdır. Bu kapsamda öncelikle, madde kenar başlıklarının kanun metnine dahil olup olmadıklarının belirlenmesi gerekir. Anayasa'nın 176 ncı maddesinde, Anayasa'da yer alan madde kenar başlıklarının, sadece ilgili oldukları maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı gösterdikleri, bu başlıkların Anayasa metninden sayılmacakları hüküm altına alınmıştır. 1924 Anayasası'nın yürürlükte olduğu dönemde TBMM, vermiş olduğu bir yorum kararında[80] da madde başlıklarını kanun metni içinde değerlendirmemiştir. Buna mukabil, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun[81] 1474 üncü maddesinde kanun kenar başlıklarının madde metnine dahil olduğu belirtilmiştir.

Bu konudaki genel kabulün; kanunda açık bir hüküm bulunmadığı taktirde, madde kenar başlıklarının, metni açıklayıcı bir görev üstleneceği, buna karşın kanun metnine dahil edilmeyeceği yönünde olduğu söylenebilir.[82] Ancak, bu durumun, yorumda kenar başlıklarından yararlanmaya engel teşkil etmeyeceğini, lafzi yorumda olmasa da özellikle sistematik yorumda kenar başlıklarının önemli bir işleve sahip olabileceğini belirtmekte fayda vardır.

---

[79] Sözer, a.g.e., s. 47.
[80] TBMM'nin 26.12.1944 tarihli ve 1367 sayılı tefsir kararı. Bkz.: 5621 sayılı Resmi Gazete.
[81] 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[82] Ergun Özsunay, **Medeni Hukuka Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 413, İstanbul, 1978, s. 189.

Bir metinde kullanılan dil; yüksek dil, halk dili, argo, bölgesel dil veya mesleki dil olabilir. Hukuki metinlerde de kullanılan kavramların bir günlük konuşma diline ait, bir de teknik anlamları vardır. Hukukçuların, doktorların, tacirlerin aynı kelimeye farklı anlamlar vermeleri sık karşılaşılan bir durumdur. Bu durum, doğal olarak lafzi yorumda hangi anlamın dikkate alınacağı sorusunu akla getirmektedir. Kanunkoyucunun kullandığı kelime zilyetlik, kusur, hırsızlık gibi teknik bir hukuki kavramsa, ilke olarak hukuki anlamlarının esas alınması gerekmektedir.[83] IŞIKTAÇ bu konuya ilişkin çözümü; *"Gündelik kelimeler gündelik anlamlarında, teknik kelimeler teknik anlamlarında kullanılmalıdır."* şeklinde ifade etmiştir.[84]

Zaman zaman hukukun farklı dallarında aynı kavramlara farklı anlamlar verildiği görülmektedir. Lafzi yorumda bu hususa dikkat etmek gerekir. Örneğin, "kamu görevlisi" kavramına idare hukukunda verilenle ceza hukukunda verilen anlam birbirinden farklıdır.[85] Bazı kanunlarda kullanılan kimi tabirler bizzat kanunun kendisi tarafından tanımlanmakta böylelikle söz konusu kanunun uygulanmasında bu tabirlerden ne anlaşılması gerektiği hükme bağlanmaktadır. Bu gibi durumlarda lafzi yorum yapılırken kanuni tanıma itibar edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin bir diğer sorun, kelimenin hangi zaman esas alınarak yorumlanacağıdır.[86] Kanun metninde yer alan gerek mesleki terimlerin gerekse günlük konuşma diline ait kelimelerin anlamlarının, günümüz diline göre mi, yoksa kanuni düzenlemenin kaleme alındığı tarihteki dile göre mi ortaya konulması gerektiği konusu tartışılabilir. Kelimelerin anlamlarının değişkenliğinin yaratığı bu ikilemin çözümü noktasında farklı yaklaşımlar ortaya konulabilir. Bunlardan kanuni düzenlemenin kaleme alındığı tarihteki dilin esas alınması, kanunkoyucunun iradesini önplana çıkarırken; günümüz dilinin esas alınması gerektiği görüşü ise

---

[83] Selahattin Keyman, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 47-48.
[84] Yasemin Işıktaç, **Hukukun Kaynağı Olarak Örf Adet Hukuku**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992, s. 26.
[85] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 134.
[86] Sözer, a.g.e., s. 40.

kanunkoyucunun iradesinin geri plana iterek, metnin değişen ekonomik ve sosyal şartlara göre kazandığı anlamı ön plana çıkarmaktadır.

Kanunun hangi zaman dilinin esas alınarak yorumlanacağı konusunda günümüz dilinin esas alınması, ancak değerlendirmede tereddüt hasıl olur ise o zaman, tarihi anlamın dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir.[87]

Yargıtay da bir kararında, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'un[88] 1 inci maddesinde yer alan "gazete" kavramının, haberlerin elektronik ortamda, umuma açık olarak yayınlanması ve okuyucunun yararlanmasına sunulması suretiyle internet ortamında yapılan faaliyeti de kapsadığı yönünde hüküm vermek suretiyle "gazete" kelimesinin, kanunun yürürlüğe girdiği 1952 yılındaki anlamını değil bugünkü anlamını esas almıştır.[89]

Lafzi yorumun sakat tarafını, kanunların lafızlarına aşırı bir değer tanıması ve kanunkoyucunun kanunlardaki bütün kelimeleri titiz bir elemeden geçirdikten sonra kullandığı varsayımına dayandırması hususları teşkil etmektedir. Oysa, kanunlardaki bütün kelimeler üzerinde kanunkoyucunun aynı dikkati sarf etmiş olduğu düşünülemez. Bu sebeple bugün artık kanunların, lafzı yanında bunlara hakim bulunan esaslar-kanunların ruhu-göz önünde bulundurulmak suretiyle anlamlandırılması gerektiği fikri kabul görmektedir.[90]

2. Tarihi Yorum

Anlamı araştırılan hükmü koymuş bulunan organın, bu hükmü koyarken hangi saiklerle hareket ettiği, ne gibi düşüncelerin etkisi altında kaldığı, hangi amaca ulaşmak istediği ve hatta koyduğu hükmün ilerideki uygulaması hakkında ne

---

[87] Ernst A. Kramer, **Juristischer Methodenlehre**, Bern, 1998, s. 62-63'den naklen Sözer, a.g.e., s. 40.
[88] 20.06.1952 tarihli ve 8140 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[89] Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 17.04.2007 tarihli ve E: 2006/33909, K: 2007/11104 sayılı kararı.
[90] Ataay, a.g.e., s. 173.

düşündüğü hususları göz önünde bulundurularak yapılan yoruma tarihi yorum denir.[91]

Subjektif yorum da denilen bu yorum yönteminde kanunun yürürlüğe girene kadar geçirmiş olduğu aşamalar incelenerek anlam tespit edilmeye çalışılır. Bir hukuk kuralı yürürlüğe girene kadar bir kaç hazırlık aşamasından geçer. Öncelikle teklif veya tasarı olarak yasama organına sunulur. Mecliste ilgili komisyonlarda teklif veya tasarıyla ilgili müzakerelerde bulunulur, değişik fikirler ve yorumlar ileri sürülür ve hazırlanan metin, gerekçesi ile birlikte meclis genel kuruluna gönderilir. Genel kurulda görüşülüp kabul edilen kanun metni, Cumhurbaşkanı'nın onayıyla Resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe girer. Kanunun hazırlık çalışmalarını teşkil eden bu teklifler, tasarılar, gerekçeler, görüşmeler tutanak dergisinde yayınlanır. İşte, bir hukuk kuralının anlamını araştırırken uygulayıcı, o kuralın oluşumunu yansıtan bu belgelerden yararlanır.[92]

Eğer kanun, diğer ülke kaynaklarından alınmış, tercüme şeklinde ise tarihi yorum çerçevesinde mehaz kanunun o tarihte yürürlükte bulunan hükümlerine de başvurulabilmektedir. Örneğin, Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu bakımından Türk kanunkoyucusunun çalışmaları esas itibariyle İsviçre Kanunu'nun iktibasından ibaret kalmıştır. Bu sebeple Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu açısından kanunun ruhu araştırılırken İsviçre Kanunu'nun metninden ve hazırlık çalışmalarından yararlanılması, bir anlamda gerekliliktir.[93] Yargıtay'ın içtihadı birleştirme kararlarında da; *"Kanunlarımızı yorumlarken kendi metinlerimizi göz önünde tutmakla beraber yorumlarda ilmi içtihadlardan da yararlanılabileceğine göre bunların asıllarına da bakmaktan vazgeçemeyiz"* denilmek suretiyle kanunun alındığı ülke kaynağına başvurulabileceği belirtilmiştir.[94]

---

[91] Claude Du Pasquier, **Introduction A la Theorie Generale Et A la Philosophie Du Droit**, Delauchaux & Niestle S.A., Neuchatel, 1948, s. 187'den naklen Ataay, a.g.e., s. 174.
[92] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 135.
[93] Oğuzman, a.g.e., s. 45.
[94] A.e., s. 47; Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 28.11.1945 tarihli ve E: 13, K: 5 sayılı; 20.09.1950 tarihli ve E: 4, K: 10 sayılı; 10.12.1952 tarihli ve E: 7, K: 2 sayılı; 09.03.1955 tarihli ve E: 22, K: 2 sayılı; 27.03.1957 tarihli ve E: 1, K: 3 sayılı; 11.02.1958 tarihli ve E: 15, K: 16 sayılı; 11.02.1959 tarihli ve E: 16, K: 14 sayılı; 26.03.1962 tarihli ve E: 23, K: 3 sayılı kararları.

Bunun yanında bir de maddenin içerdiği hükmün, düşünce tarihindeki kaynağı vardır. Bu kaynak da tarihi yorumda kullanılabilen araçlardandır. Mesela, Borçlar Kanunu'nun içerdiği bir çok hüküm, Roma hukuku ilke ve gelenekleri çerçevesinde; Medeni Kanun'un eşya hukukuna ilişkin bir çok hükmü de Cermen hukuku ilke ve geleneklerinin ışığında anlaşılabilmektedir.[95]

Esasında kanunlarda yer alan pek çok müessese bugün bulunduğu şekilde doğmuş değildir. Kanun hükümlerinin veya müesseselerin zaman içerisinde geçirmiş oldukları değişiklikler de tarihi yorum da kullanılan bir diğer araçtır. Kanunun metnini teşkil eden unsurların, bu metne, onun tarihi ömrü içerisinde ne zaman eklendiklerinin veya ne zaman bu metinden çıkarıldıklarının tespiti ve bunların kanun metninde yarattığı değişikliklerin analiz edilmesi, metnin anlamının ortaya konulmasına katkıda bulunabilir.

Kanunkoyucunun iradesini tespit etmek her zaman mümkün değildir.[96] Bu durum tarihi yorum yöntemine yöneltilen en önemli eleştirilerden birini teşkil etmektedir. Bunun yanında, hazırlık çalışmalarında çoğunlukla fikir çatışmaları görülür ve bu çatışmalar, çalışmalara katılanların kişisel görüşleri olduğundan kanunun gerekçesinin aksine bunlara resmi bir değer atfetmek mümkün değildir.[97]

SCHWARZ'a göre kanunun evveliyatı yani malzemesi denilen taslaklar, gerekçe metinleri, komisyon tutanakları ve meclis müzakereleri kanun mahiyetini haiz değildirler ve çok kıymetli ima ve işaretleri içerseler bile, kanunun yorumunda kati ve muhakkak surette etkili olamazlar. Kanun bir defa meydana gelmekle artık evveliyatından tamamen kurtulmuş, ayrılmış ve müstakil bir varlık olmuştur.[98]

---

[95] Orhan Münir Çağıl, **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 249, İstanbul, 1966, s. 206.
[96] Oğuzman, a.g.e., s. 41.
[97] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 135.
[98] Ataay, a.g.e., s. 174; Andreas B. Schwarz, **Medeni Hukuka Giriş**, Çev. Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, İstanbul, 1946, s. 41.

Bu itibarla, gerekçe ve hazırlık çalışmalarının metne yansımadıkları taktirde hiç bir değer taşımadıkları ileri sürülmektedir. Metne yansıdıkları taktirde de mutlak değil göreli bir değer taşırlar. Bunun hukuksal ve uygulamadan kaynaklanan gerçekçi nedenleri vardır. Yasama organının kesin ve son görüşünü onaylanıp Resmi Gazete'de yayımlanan metin yansıtır ve belirler: oylanmayan hazırlık çalışmaları ve gerekçe değil. Bu yüzden yurttaşlar kanunu bilmekle yükümlüdür. Ama hiç kimse gerekçe ve hazırlık çalışmalarını bilmek zorunda değildir. Nitekim, Almanya'da ilkin 1885'te Binding V. Liszt; Fransa'da Yargıtay Başkanlarından Ballot Beapre, yazar F. Helie, 1899'da Geny ve daha sonra da H. Capitant, Planiol, Ripet, yorumda gerekçe ve hazırlık çalışmalarına başvurunun doğru olmadığına değinmişlerdir.[99]

Yorumcunun özgörevi metinde bağımlıdır; gerekçe ve hazırlık çalışmalarının izdüşümünü yansıtmayan bir metni, bunlara uymadığı gerekçesiyle ne daraltabilir, ne genişletebilir ne de değiştirebilir. Gerçekten yorumcunun özgörevi metne yansıyan (zâhir olan) amacı araştırmaktır, saklı ve varsayılan (mefruz) niyeti keşfetmek değildir.[100] Örneğin, kanunkoyucunun kanunda göstermeyi unuttuğu bir fiili suç sayarak birini cezalandırmak yoluna gitmek, hazırlık çalışmalarına dayanarak bu fiilin kanunkoyucunun gerçek iradesi gereğince suç sayıldığını söylemek mümkün değildir.[101]

Ancak TOSUN, aksi ihtimal söz konusu olduğunda; yani hazırlık çalışmalarından gayet açık bir şekilde, kanunkoyucunun bir fiili suç saymak niyetinde olmadığı anlaşıldığı halde, her nasılsa bu niyetini kanuna aksettiremeyerek bu fiili suç haline getirmiş olması durumunda, kanunkoyucunun kanuna uymayan gerçek iradesinin esas alınması gerektiğini ileri sürmüştür.[102] Kanunun hazırlık çalışmalarını, kanun metninin önüne koyan, kanunlaşan metin yerine hazırlık çalışmalarına üstünlük tanıyan ve üstelik kanun metnine yansıyanı değil, yansımayan iradeyi "gerçek" sayan bu değerlendirmeye katılmak güçtür.

---

[99] Selçuk, Adı Geçen Muhalafet Şerhi.
[100] Selçuk, Adı Geçen Muhalafet Şerhi.
[101] Öztekin Tosun, **Suç Hukuku Dersleri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Gazetecilik Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, s. 89.
[102] A.e., s. 90.

İngiliz hukukundaki anlayışa göre, kanunu uygulamakla görevli olan hakim, kanunun anlamı üzerinde şüphe ve tereddüte düşerse, bu şüphe ve tereddüdünü gidermek için kanunun hazırlanması sürecinde ortaya konulan görüş ve açıklamalara başvurmamalıdır. Hakim, kanunun anlamını ortaya koymak için ancak kanunkoyucunun kabul etmiş olduğu metni dikkate almalı ve kanunun hazırlık çalışmalarıyla kendisini aydınlatmaya çalışmamalıdır. Hakime düşen iş, kanunkoyucunun vardığı sonuçları ifade etmek için seçtiği tabirlerin ve kullandığı ifadelerin yorumundan ibarettir.[103]

Almanya'da Federal Anayasa Mahkemesi, 1952 yılında almış olduğu bir kararda, yasama sürecine katılan organların veya kişilerin hükmün anlamı üzerindeki subjektif düşüncelerinin önemi olmadığını; yorumda bir hükmün ortaya çıkış sürecinin, başka bir deyişle hazırlık çalışmalarının, yalnızca yorumun doğruluğunu tasdik etmede veya kuşkuları kaldırmada önem arz ettiğini belirtmiştir.[104]

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından 1402 sayılı Sıkı Yönetim Kanunu'nun[105] uygulanmasına yönelik olarak verilen bir kararda, şu ifadelere yer verilmek suretiyle kanunun gerekçesi ihmal edilerek hüküm tesis edilmiştir: "... *Ancak sadece yasanın gerekçesine bağlı kalınarak yapılacak bir yorumun bizi, yasanın kabul edilmiş olduğu tarihteki koşullarda belirlenmiş bir sonuca götüreceği açıktır. Son derece dar ve sınırlı olan bu yorum yoluyla sıkı yönetim kalktıktan sonra da kamu görevlerinde çalıştırılamayacakları sonucuna varılması haksız ve olumsuz bir çok uygulama sorununu da beraberinde getirecektir. Yasa tasarı ve teklifleri yasa haline geldikten sonra gerekçesinden soyutlanarak objektif bir kimlik kazandıklarına göre yasalarda yer alan kuralların da toplumun gereksinimlerine cevap verecek*

---

[103] Henri Capitant, "Kanunun Manasının Tespitinde İzhari Çalışmaların Değeri", Çev. Hakkı Demirel, **AÜHF Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1-4, 1956, s. 53.
[104] Yüksel Metin, **Anayasanın Yorumlanması**, Asil Yayınları, Ankara, 2008, s. 147; BverfGE, 1, 299, 312.
[105] 15.05.1971 tarihli ve 13837 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

biçimde, toplumsal gelişmeye ve üst hukuk kurallarına uygun olarak yorumlanıp uygulanmaları gerekir..."[106]

Bugün bütün eleştirilere rağmen hazırlık çalışmalarına dayalı tarihi yorumun, yorum yöntemi olarak bir değeri bulunduğu konusunda şüphe yoktur. İtirazlar, bu aracın dikkatle kullanılması ve bu konuda belirli esasların gözden uzak tutulmaması noktasındadır. Günümüz yorum anlayışında kanunkoyucunun objektif iradesi araştırılmak gerektiğinden hazırlık çalışmaları kanunkoyucunun subjektif iradesini anlamaya ve bununla yetinmeye götürecek şekilde kullanılmamalıdır.[107] Nitekim ÇAĞIL, tarihi yorumu, amaçsal (teleolojik) yoruma yardımcı olma derecesinde ve değerinde bir yöntem olarak ifade etmiştir.[108] Unutulmamalıdır ki, hazırlık çalışmaları madde metnine yansıdığı ölçüde değer taşıyacak ve tarihi yorum yöntemi bir anlamda diğer yorum yöntemleriyle birlikte kullanıldığında, onları desteklediğinde daha geçekçi ve geçerli sonuçlar verecektir.

3. Sistematik Yorum

Kanundaki maddeler, hukuki konularına göre bir sistem dahilinde düzenlenmişlerdir. Herhangi bir hukuk kuralının yorumlanmasında kanunda yer aldığı kısım ve bölüm göz önünde tutulur. Diğer bir anlatımla bir madde şu kısımda düzenlendiğinde başka, bu kısımda yer aldığında ise başka bir anlama gelir.[109] İşte kanun hükmünün, kanunun yapısındaki yerini ve diğer maddelerle olan bağlantısını dikkate alarak, onun anlamını araştırmak sistematik yorum olarak adlandırılmaktadır.

Kanun hükümleri tek başlarına fazla bir anlam ifade etmemektedir. Hukuk bir normlar sistemidir. O nedenle yorumlanacak her kanun hükmü, ait olduğu sistem içinde göz önüne alınıp değerlendirilmelidir. Bu bakımdan sistematik yorum, münferit hükümlerin anlamını bulmada, yorumcunun vazgeçemeyeceği en temel yardımcıdır. Sistematik yorum, aynı zamanda değerlendirme farklılıklarını da önler.

---

[106] Dn. İBK'nın 07.12.1989 tarihli ve E. 1988/6, K. 1989/4 sayılı kararı; Karabatak, a.g.m., s. 35.
[107] Dönmezer-Erman, a.g.e., s. 191.
[108] Çağıl, a.g.e., s. 205.
[109] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 135.

Bir normun yorumu sonucunda tespit edilen anlamın, diğer normların anlamından çıkan sonuçla çelişmemesine katkıda bulunur.[110]

Kanunlar incelendiğinde bunların içerik itibariyle bir tasnife tabi tutulmuş oldukları görülür. Gerçekten, genel tasnif dikkate alındığında, kanunların kitaplardan, kitapların kısımlardan, kısımların bölümlerden, bölümlerin maddelerden meydana geldikleri görülür. Maddeler fıkraların, fıkralar da bentlerin bir araya gelmesiyle oluşmuşlardır. Bir kanun hükmünün anlamının ortaya konulmasında, bu tasnif dahilinde kanunun neresinde (hangi kitabın, hangi kısmının, hangi bölümünde) düzenlenmiş olduğu önem arz etmektedir. Bu bakımdan sistematik yorumda yararlanılan en önemli araçlardan birisi yukarıda bahsedilen kitap, kısım ve bölümlerin başlıkları ile maddelerin kenar başlıklarıdır. Zira bunlar, maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı göstermektedirler.

Örneğin, 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun[111] 162 ve müteakip maddelerinde alacağın temliki düzenlenmiştir. Temlikin niteliği ile ilgili olarak kanunda açık bir hüküm yer almamakla birlikte, niteliği itibariyle bir akit olduğu, temlikin şeklini düzenleyen 163 üncü maddenin kenar başlığının "Akdin şekli" olarak ifade edilmiş olmasından anlaşılmaktadır.[112]

Sistematik yorumun, yalnızca hükmün içinde bulunduğu kanunla sınırlanması doğru değildir. En geniş anlamda mevzuat içinde her hüküm diğerleri ile ilgilidir. O halde bütün hukuk kuralları sistematik yorumda kullanılabilme potansiyeline sahiptir.[113] Bu anlayış, mevzuu hukuku da aşan bir şekilde; *"Her kim bir yasanın herhangi bir paragrafını kullanmakta ise o, aynı zamanda tüm hukuk sistemine başvurmuş demektir"* düşüncesi ile de ifade edilmektedir.[114] Böylelikle, mevzuatın ötesinde yazılı olmayan evrensel hukuk normları da sistematik yorumun bir unsuru

---

[110] Yüksel Metin, a.g.e., s. 23.
[111] 29.04.1926 tarihli ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[112] Oğuzman, a.g.e., s. 45.
[113] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 116.
[114] Bkz.: Sözer, a.g.e., s. 52.

olarak değerlendirilebilmektedir. Sistematik yorumun bu şekilde geniş ele alınması, normlar hiyerarşisi konusunu da gündeme getirmektedir.

Bilindiği üzere normlar hiyerarşisinin en üstünde evrensel hukuk ilkeleri ve anayasa bulunmakta ve daha sonra kanunlar gelmektedir. Bunun anlamı, kanunların evrensel hukuk ilkelerine ve anayasaya aykırı olamayacağıdır. Dolayısıyla, normlar hiyerarşisi dikkate alındığında, tereddütlü durumlarda kanun hükümlerinin evrensel hukuk ilkeleri ve anayasaya uygun yorumlanması gerektiği söylenebilir.

Sistematik unsuru dikkate almamak ve her hükmü kendi kendine yeter saymak onu yorumlamak değil soyutlamaktır.[115] Zira kanun birbiriyle ilgisi olmayan parça parça hükümlerden ibaret değildir. Bilakis bir bütündür.[116]

Bununla birlikte, sistematik yorumun her zaman başvurulabilecek bir yöntem olmadığını belirtmek gerekir. Kanunun sistematiği çelişkili veya eskimiş ya da gereken özen gösterilmediğinden sistemsizleştirilmişse, hukuk kuralının yorumlanmasında bu yönteme başvurulması doğru sonuçlar vermeyecektir.[117]

4. Amaçsal Yorum

Bilindiği üzere, her kanun veya düzenleyici metin, toplumsal bir ihtiyacı karşılamak için konulmuştur. Kanun konulurken doğal olarak çıkarlar arasındaki denge de korunmak istenmiştir. Çeşitli gruplar, kişiler ve kurumlar arasında var olan çıkar çatışmalarında kanun ile denge sağlanarak buna göre davranılması amaçlanmıştır. Ancak, kanun bu dengeyi sağlamak isterken belirli amaçlardan hareket eder. İşte, bu amaçların ortaya çıkarılması faaliyeti amaçsal (gai) yorumdur.[118]

---

[115] Erem-Danışman-Artuk, a.g.e., s. 116.
[116] Oğuzman, a.g.e., s. 44.
[117] Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: I, Beta Yayınları, İstanbul, 1991, s. 97.
[118] Saygılıoğlu, a.g.e., ss. 32-33.

Hükümlere, kanunkoyucunun bunları koyduğu sıradaki iradesine göre değil, fakat bunların uygulandıkları zamandaki ihtiyaçlara ve anlayışa göre anlam tanınması gerektiği fikri amaçsal yorumun esasını teşkil etmektedir.[119] Amaçsal yorum, literatürde teleolojik yorum, modern yorum veya objektif yorum olarak da adlandırılmaktadır.

Amaçsal yorumda, kanunkoyucunun gerçek iradesinin araştırılması yerine, hükmün uygulandığı zamanın koşulları ve değer yargıları içinde kanun ifadesinin ne anlama geldiği araştırılır.[120] Böylece, kanunun uygulandığı zamandaki toplumun ekonomik ve sosyal koşulları dikkate alınır.

Amaçsal yorum yöntemi, kanun metinlerine gösterilen aşırı derecedeki bağlılığa karşı 19. yüzyılın sonunda doğan ve 20. yüzyılda yaygın hale gelen tepkinin sonucu sayılmak gerekir. Nitekim ünlü Fransız hukukçusu Geny 1899 yılında, "Yorum Metodu ve Pozitif Özel Hukukta Kaynaklar" (**Methode D'interpretation Et Sources En Droit Prive Positif**) ismiyle yayınladığı eserinde, kanun koyucunun her şeyi önceden düşünebilme kudretine sahip bulunduğu fikrini reddetmiş ve bütün olaylar hakkında kanunda bir çözüm bulunabileceği görüşüne şiddetle karşı çıkmıştır. Kanunkoyucunun bütün olaylar hakkında hüküm koyabilmesinin imkansızlığı kabul edildikten sonra, kanunlarda yer alan hükümlerin ilerideki uygulamalarını da kanunkoyucunun bütün teferruatı ile öngörmesinin mümkün bulunmadığı görüşü yer etmeye başlamıştır. Fransız Yargıtay Başkanı Ballot-Beaupre, Fransız Medeni Kanunu'nun yüzüncü yıl dönümü dolayısıyla verdiği söylevde şöyle demiştir: *"Hakim şu veya bu maddeyi yüz yıl önce kaleme almış olanların iradesini değil, fakat aynı maddeyi bugün kaleme almış olmaları halinde bu şahısların takip edecekleri amacı araştırmalıdır"*. Kanunların yürürlüğe girdikleri anda dondurulmalarına karşı uyanan tepki, Fransa'nın yanısıra bütün Kara Avrupası hukuk çevrelerinde görülmüştür.[121]

---

[119] Ataay, a.g.e., s. 175.
[120] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 33.
[121] Ataay, a.g.e., s. 176; Du Pasquier, a.g.e., s. 191-192.

Gerçekten kanun, kanunkoyucunun onu yaratmasından sonra yaşamını sürdürür ve geliştirir. Böylece de o, objektif aklın bir ürünü olarak, uygulandığı zamandaki objektif anlam ve amacına göre yorumlanabilmek olanağına kavuşur. Bu, her yapıt, her düşünsel ürün için geçerlidir. Nasıl ki, bir sanat eserinin anlamı, yalnızca onun yaratıcısı için neyi deyimlediği araştırılmakla tüketici bir biçimde ortaya konamaz. Eserin yaratıcısının düşünce ve görüşleri değişmez bir tarihi olay olmasına karşılık, eserin anlamı, sanattan zevk alan, sanattan anlayan her yeni kuşak tarafından yeniden ve değişik bir biçimde yaratılan, tarih üstü bir şeydir.[122]

Amaçsal yorumun kanun hükmü ile sınırlı olduğu unutulmamalıdır. Kanunu zamanın şartlarına uydurmak gerekçesiyle, kanun hükmüne uymayan bir sonuca yorum yolu ile varmak ne mümkün, ne de doğrudur.[123] Bu sınır dahilinde amaçsal yorum genişletici veya daraltıcı bir şekilde uygulanabilir.

Amaçsal yoruma yöneltilen önemli bir eleştiri; kanunun her gün yeniden o günün ihtiyaçlarına ve ilgili olayın somut gerçekliğine göre yorumlanmasının, hukuk uygulamasında istikrarı, dolayısıyla "hukuki güvenliği" sarsacağı konusundadır. Keza, bu yönteme ağırlık verilmesiyle, ülke düzeyinde hukuk birliği ve ahengi de bozulabilir.[124]

5. Sistematik Yorumun Özel Bir Türü: Anayasaya Uygun Yorum

Hukukta normlar hiyerarşisinin en üstünde bulunan anayasa, teorik olarak uygulamaya değil, ilkelere seslenir. Genel kural bu olmakla birlikte, anayasalarda toplumsal duyarlılıklara göre değişen ayrıntılı düzenlemeler de görülebilir. Bu bağlamda kanunlar, anayasa hükümlerinin uygulanabilmesi için çıkarılan daha somut

---

[122] Gustav Radbruch, **Einführung in die Rechtswissenschaft,** 11. Deurchgearbeite Auflage nach dem Tode des Verfassers Besorgt von Konrad Zweigert, Stuttgart, 1965, s. 243-244'ten naklen Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 599, İstanbul, 1979, s. 197.
[123] Oğuzman, a.g.e., s. 46.
[124] Gözler, a.g.e., s. 172.

normlardır. Söz gelimi 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinde yer alan "vergi ödevi", parlamento tarafından çıkarılan çeşitli vergi kanunları ile ayrıntılı olarak düzenlenmek suretiyle somut ve uygulanabilir bir hukuk kuralı haline getirilmiştir.[125]

Anayasamızın 11 inci maddesi uyarınca; anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı yerlerini bağlayan temel hukuk kuralları olup, kanunlar anayasaya aykırı olamaz. Böylelikle kanunları yaratan anayasa olduğuna göre, yaratıcılığın doğası gereği, onu doğuran norma aykırı olmaması gereken kanunların, anayasaya uygunluğunun sağlanmasının temini yoluna gidilmiştir. Bu durum aşağıdaki yollardan biri ile gerçekleştirilmektedir.[126]

- Anayasaya aykırı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi,
- Hukuktaki boşlukların anayasaya uygun biçimde doldurulması,
- Anayasa hükümlerinin hukuksal uyuşmazlıklara doğrudan uygulanması,
- Kanunların anayasaya uygun yorumlanması.

Kanunların anayasaya uygun yorumu, hukuk düzeninin birliği, anayasanın üstünlüğü ve normlar hiyerarşisi anlayışının bir sonucudur.[127] Bir kanun hükmünün lafzının çeşitli yorumlara elverişli olması ve bu yorumlardan bazılarının anayasa ile bağdaşmaması halinde, anayasaya uygun olan yorumun seçilmesine, "anayasaya uygun yorum" denilmektedir.[128]

Anayasaya uygun yorum ilkesi, Anayasa Mahkemesi'nin anayasaya aykırılık hakkında bir karar vermeden önce, kanunun anayasaya uygun şekilde yorumlanıp yorumlanamayacağını incelemesini gerektirir. Eğer 'Anayasa'ya uygun yorum mümkünse Anayasa Mahkemesi, kanunu iptal etmekten kaçınır. Bununla birlikte,

---

[125] Karabatak, a.g.m., s. 36.
[126] Karabatak, a.g.m., s. 36-37.
[127] Bakır Çağlar, "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkısı", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 2, 1986, s. 191.
[128] Jörn Lüdemann, "Die Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen", **JuS**, Heft 1, 2004, s. 27'den naklen Yüksel Metin, a.g.e., s. 154.

Anayasaya uygun yorum, sadece Anayasa Mahkemesi'nin tekelinde olan bir yöntem, bir ilke olarak telakki edilmemelidir. Tüm mahkemeler, hatta tüm yorumcular bu yorum yöntemini dikkate almak durumundadırlar.[129]

Anayasaya uygun yorumun başlıca özelliği, hem yorumlanan normun birden fazla anlama sahip olması, hem de bu anlamlardan birisinin anayasaya aykırı olmasıdır. Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihadına göre, bir norm geleneksel yorum kurallarına göre yorumlandığında, bu yorumlardan biri veya birkaçı anayasaya uygun düşüyor, buna karşılık diğer yorumlar anayasaya aykırı düşüyorsa, anayasaya uygun yorum esas alınmalı ve normun iptali yoluna gidilmemelidir.[130]

Yargıtay İBGK bir kararında[131], anayasaya uygun yorumun üstün tutulması gerektiğini vurgulamıştır. Bu kararda çözüme bağlanan uyuşmazlığın konusu; boşanma hükmünün kesinleşmesinden sonra dahi kusursuz eşin, boşanmaya neden olan olaylara dayanarak, o tarihte yürürlükte bulunan Medeni Kanun'un 143/2 maddesi uyarınca manevi tazminat davası açıp açamayacağıdır. Yargıtay'ın öğreti ve İsviçre Federal Mahkemesi'nin uygulaması doğrultusunda bulunan eski içtihadına göre; maddi ve manevi tazminat ile yoksulluk nafakası ile ilgili uyuşmazlıkların boşanma davası ile birlikte açılması gerekmekteydi. Bu içtihat, aksi halde, boşanmış eşleri karşı karışya getirip kin ve nefret duygularının tazelenmesine yol açacağı, bu nedenle, boşanma davası sonuçlandıktan sonra ayrı dava ile maddi ya da manevi tazminat veya yoksulluk nafakası istenmesinin mümkün olmadığı düşüncesine dayanmaktadır. Yargıtay sözü geçen içtihadı birleştirme kararı ile bu eski içtihadını terk etmiştir. İçtihadı birleştirme kararına göre; boşanma kesinleşmesinden sonra manevi tazminat davasının açılamayacağı yolundaki bir sonuç, temel haklardan olan dava hakkının kanunda açıkça yer almayan bir sınırlandırması niteliği taşımaktadır. Bu nedenle de T.C. Anayasası'nın, temel hak ve hürriyetlerin ancak kanun ile ve bu

---

[129] Selim Kaneti, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Anayasa'nın Özel Hukuk Alanındaki Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 6, 1989, s. 19-23.
[130] Yüksel Metin, a.g.e., s. 155; Bkz.: BverfGE 2, 266, 282; 48, 40, 45; 32, 373, 383; 51, 304, 323; 64, 229, 242; 69, 1, 55; 88, 201, 214; 88, 203, 331.
[131] Yrg. İBGK'nın 22.01.1988 tarihli ve 5/1 sayılı kararı.

maddede belirtilen amaçlarla sınırlanabileceğini belirten 13 üncü maddesi ve hak arama hürriyetini güvenceye bağlayan 36 ncı maddesiyle bağdaşmamaktadır. Dava hakkına sahip bir kişinin davasını kendi yararına en uygun düşen zamanda açmakta serbest oluşu da doğal hakkıdır. Bu gerekçelere göre Medeni Kanun'un 143/2 maddesinin anayasaya uygun düşen yorumu, manevi tazminat davasının, boşanma hükmünün kesinleşmesinden sonra dahi açılması olduğundan; bu şekilde anayasaya uygun yorumla içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilmiştir.[132]

Bir normun anlamının, içinde bulunduğu sistemin üst normları dikkate alınarak kavranmaya çalışıldığı, "anayasaya uygun yorum" ilkesi, esasında sistematik yorumun özel bir biçimi olarak kabul edilmektedir.[133] İşlevsel açıdan değerlendirildiğinde anayasaya uygun yorum, yorum sürecinde ayarlama sağlayan bir denetim aracı olarak görülmektedir.[134] Bu ayarlamayı da, tereddütlü durumlarda kanun hükmünün anayasaya uygun yorumlanmasıyla gerçekleştirmektedir.[135]

B. Yorumda Amaç: Subjektif Teori-Objektif Teori Çatışması

Kanunun uygulanmasında önemli olan konulardan birisi, daha önce de ifade edildiği üzere, onun amacıdır. Bu amaç, kanunkoyucunun kanunu yaparken güttüğü amaç mıdır, yoksa kanun hükmünün günün ekonomik ve sosyal koşulları, değer yargıları ve anlayışı içinde hizmet eder hale geldiği amaç mıdır? Subjektif ve objektif teori ile bu ikisini bir anlamda uzlaştıran karma görüş, işte bu sorulara yanıt vermeye çalışmaktadır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde daha köklü bir geçmişe sahip olan subjektif teori, tarihi yorumun dayanağını teşkil etmektedir. Subjektif teori, yorumda kanunu kaleme alan iradenin güttüğü amacın dikkate alınması gerektiğini savunur.

---

[132] Kaneti (II), a.g.m., s. 23 v.d.
[133] Bkz.: Yasemin Işıktaç-Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2003, s. 199; Yüksel Metin, a.g.e., s. 153; Memiş, a.g.e., s. 203; Çağlar, a.g.m., s. 191.
[134] Memiş, a.g.e., s. 205.
[135] Sözer, a.g.e., s. 53.

Bu teoriye göre kanun, kişisel bir yaratıcının subjektif iradi yapıtıdır. Kanunun anlamını, onun yaratıcısının düşünce ve amaçlarına göre belirlemek gerekir. Kanunkoyucunun olanak ölçüsünde tam bir biçimde ruhuna inebilmek için de, bütün saikler derinleştirilmeli, kanunun gelişiminin tüm tarihi temeli ve düşünsel atmosferi incelenmelidir.[136]

Subjektif teoriye göre kanunu yorumlama noktasında olan kişinin görevi yasama organının niyetini keşfetmektir. Kanunkoyucu, kanunun ele aldığı konuda teknik ve ahlaki uzmanlığa sahiptir. Yaptığı kanunla da bu uzmanlığını ortaya koymaktadır. Bu sebeple, yurttaşlar ve hukuku uygulayanlar, o konuda kendi yargılarına güvenmek yerine kanunkoyucunun direktifine saygı duymalıdır. Bu uzmanlık, kanunun sözlerinde açığa çıkar ancak, kanunun sözleri açık değilse bu uzmanlık orijinal kanunun kabul edildiği anda kanunkoyucunun aklında yer alan amaç ve düşüncelerinden çıkarılabilir. Hukukun otoritesi kanunkoyucunun diğerlerinden daha aydınlanmış olduğu gerçeği üzerine kuruludur.[137]

Subejktif teori objektivistler tarafından teorik olarak pek çok açıdan eleştirilmiştir. Bu teorik eleştirilerin yanında subjektif teori ve ona dayanan tarihi yorumu uygulamanın pratik bir takım güçlükleri olduğunu da söylemek gerekir. Bu güçlüklerden bazıları aşağıda sayılmıştır.

1- Bir kere, kanunkoyucunun subjektif iradesini tespit etmek her zaman mümkün değildir.[138] Bazen kanunun hazırlık çalışmaları bu konuda hiç bir bilgi içermemektedir.

2- Kanununkoyucunun subjektif iradesini açığa çıkarmak için başvurulan hazırlık çalışmalarına ilişkin tutanaklarda birbiriyle çatışan fikirlerin olması

---

[136] Aral, a.g.e., s. 195.
[137] Jeremy Waldron, "Legislators' Intention and Unintentional Legislation", **Law and Interpretation: Essays in Legal Philosphy**, Edited by Andrei Marmor, Clarendon Press, Oxford, 1997, s. 330, 334'ten naklen Metin, a.g.t., s. 209.
[138] Artuk-Gökcen-Yenidünya, a.g.e., s. 135.

muhtemeldir. Bu durum, birbiriyle çatışan bu görüşlere itibar edilip edilmeyeceği veya hangi görüşe itibar edileceği konusunda belirsizlik yaratmaktadır.[139]

3- Bazen kanunun (veya herhangi bir maddesinin) gerekçesi ile lafzı arasında önemli çelişkiler olduğu görülmektedir. Bazı kanunların gerekçeleri ise kanun maddesinin tekrarından ibarettir ya da bilimsel gerçeklikten uzak sözde ve soyut amaçları ortaya koyar niteliktedir. Bu gibi durumlarda gerekçelerin kanunun anlamının ortaya konulmasına herhangi bir katkıda bulunmaları mümkün değildir.

Subjektivistlerin aksine objektivistler, modern yöntemlerle oluşturulmuş bir kanun için onu düzenleyenin iradesinin araştırılmasını anlamsız görmektedirler. Onlara göre irade yeteneği olan bir kanunkoyucu hiç olmamıştır. Sadece kendisine kanun formu giydirilip yayımlanmış kelimeler vardır.[140] Bu sebeple objektivistler, yorumda, kanunkoyucunun subjektif amacından bağımsız, gereğinde zamanın ihtiyaçlarına uygun, serbestçe ve sürekli geliştirilip biçimlendirilmeye elverişli bir anlamın çıkarılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.[141]

Yasama prosedürü ile kanun, müellifinden ayrılır ve objektif bir mevcudiyet kazanır. Kanun, çıkarılır çıkarılmaz, yahut yürürlüğe girer girmez, kanunkoyucu artık rolünü bitirmiştir. Bu sebeple, eserinin arkasında kaybolması lazımdır. Meydana gelen bu eser, kanunun metnidir; yani kanunun kelimeleşmiş iradesidir. Kanunun içinde mevcut olan fikir ve irade bundan böyle tek başına muteberdir. Çünkü, ancak kanunun içinde mevcut olan fikirler ve irade, anayasaya uygun olarak meydana gelmiş ve kanunlaşmıştır. Buna karşın, kanunu yapanların düşünceleri ve ümitleri bağlayıcı bir karakter edinmemişlerdir. Bilakis, yasama prosedürüne iştirak edenler de, herkes gibi kanuna tabidirler. Kanunda tezahür eden irade, bu iradenin meydana gelmesinde payı ve katkısı olanlar için de geçerli ve bağlayıcıdır.[142]

---

[139] Öztekin Tosun, "Ceza Kanunlarını Tefsir Vasıtaları Arasında Hazırlık Çalışmaları", **Adalet Dergisi**, Yıl: 48, Sayı: 9, 1957, s. 794.
[140] Sözer, a.g.e., s. 65.
[141] Aral, a.g.e., s. 198; Siebert, a.g.e., s. 9.
[142] Çağıl, a.g.e., s. 200.

Kanunlar, kanunu yapanların düşündüklerinden, tasavvur ettiklerinden daha geniş bir anlama sahip olabilir. Hayatın akışı bazen kanunları arkasından sürükler. Mesela teknik, ekonomik, sosyal, politik, kültürel, ahlaki olaylar ve şartlar, mevcut kanunlara dayanılarak yeni bir takım değerlendirmeleri ve hükümlemeleri gerektirir. Böylece kanun, zamanında kanunkoyucunun hiç bilmediği ve düşünmediği durumlara ve olaylara kendini uydurmak zorunda kalır ve bu suretle kanunkoyucuyu aşar.[143]

Kanunun lafzını yok sayarak sadece güncel amacının araştırılmasını savunan radikal şekli ile objektif teori, elbette kabul edilemez.[144] Zira, objektif teori, kanunun, zaman içinde doğmuş ve zaman düzenine dahil olmuş bir insan yapıtı olduğunu, bu nedenle kendisini yaratmış olandan bir takım izler taşıyacağını görmezlikten gelmektedir.[145]

İşin aslına bakılacak olursa, kanun, mahiyeti itibariyle, ne sırf bir iradi muameledir veya emirdir ne de sırf zaman üstü objektif akıldır; bilakis, her ikisinin belirli bir oranda bileşimidir. Kanun, objektifleşmiş fikirdir. Bu itibarla, hem kanunkoyucunun adil bir düzenin kurulmasına ve muhafazasına yönelik iradesinin bir tezahürü, hem de objektif hukuki düşüncelerin ve ilkelerin ifadesidir. Esasen bu düşünce ve ilkeler, böyle bir düzenin iç yapısına zaruretle dahil unsurlardır. Bundan başka kanun, yürürlükte olduğu müddetçe, objektif fikirdir. Öyle bir objektif fikir ki zamani mevcudiyete sahiptir; yani zaman içinde ve zamanla birlikte gelişir.[146]

Gerçekte kanunkoyucunun açık ve bariz bir iradesi olarak kanun, ait olduğu zamanın çehresini ve karakteristiğini taşımakla birlikte, zamanla da değişir ve böylece daima "şimdi yürürlükte" olan bir kanun olarak devam eder. Dolayısıyla denilebilir ki yorumda, tek taraflı olarak, sırf subjektif veya sırf objektif teori geçerli olamaz.[147] İşte bu yaklaşım, subjektif ve objektif teorinin sentezi, karma teorinin

---

[143] A.e.
[144] A.e., s. 201.
[145] Aral, a.g.e., s. 198.
[146] Çağıl, a.g.e., s. 199.
[147] A.e.

oluşmasına neden olmuştur. Karma teoriye göre kanunkoyucunun iradesi büsbütün bertaraf edilemez, onun iradesi araştırılmalı ve bilinmelidir. Ancak bu irade, mutlak anlamda bağlayıcı sayılmamalı, günün şartlarına ve yeni ihtiyaçlara göre kanun yorumlanmalı ve uygulanmalıdır. O halde karma teori, kanunkoyucunun iradesini amacından saptırmadan, kanunkoyucunun düşünmediği olaylara uyacak şekilde kanunun yorumlanması gerektiğini ileri sürmektedir.[148]

V. HAKİMİN HUKUK YARATMASI VE YORUM

A. Kanun Boşluğu Ve Hakimin Hukuk Yaratması Konusundaki Görüşler

Her kanun, bilinen belli konuları, kişilerin belli davranış biçimlerini düzenler. Belli davranış biçimleri öngörür ve belli davranış biçimlerini yasaklar, izin verir, emreder veya serbesti tanır. Belli davranış biçimlerine belli hukuki sonuçlar bağlar. Doktrinde bir süre kanunkoyucunun kişi davranışlarını eksiksiz düzenlemesi gerektiği görüşü savunulmuştur. Özellikle 19. yüzyılda Fransa'da egemen olan **şerhçi okul** taraftarlarınca benimsenen bu görüşe göre, kanun boşluk ihtiva etmez. Ederse de bu boşluğu doldurma görevi kanunkoyucunundur. Hakimin hukuk yaratma yetkisinden söz edilemez.[149]

Aynı dönemde Almanya'da egemen olan **kavramlar içtihadı** okuluna göre de kanunlardaki boşluklar önemli değildir. Bunlar yine kanunlardan çıkarılacak kavramlar ile doldurulmalıdır. Eğer, kanunlardaki hükümlerden olayın çözümüne yarayacak bir kavram çıkarılamazsa, hakim kendisi hukuk yaratmak yerine yasama organına başvurmalıdır.[150]

Hakime hukuk yaratma yetkisi vermeyen bu iki okula tepki olarak **serbest hukuk okulu** ve **serbest bilimsel araştırmalar okulu** ortaya çıkmıştır. Bu okullara

---

[148] Turhan Tufan Yüce, **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985, s. 12.
[149] Öztan, a.g.e., s. 141.
[150] Gözler (II), a.g.e., s. 241; Edis, a.g.e., s. 106

göre, genel olarak hakim, kanunun amacını, iş hayatının gereklerini, hukuki ihtiyaçları göz önünde bulundurarak kanunu serbestçe uygular. Hakim sadece kanunun açık metni ile bağlıdır. Kanunun açık metninin değinmediği konularda karşılıklı çıkar uyuşmazlıklarını dikkate alarak serbestçe kural koyabilir. Bu okullar hakime büyük ölçüde hukuk yaratma imkanı tanımışlardır. Ancak, hukuki güvenliğin sarsılabileceği düşüncesiyle bu iki okulun fikirleri de eleştirilmiştir.[151]

Günümüzde, kanunkoyucunun çeşitli hayat ilişkilerini bütün detayı ile bir düzene bağlayabilmesinin veya tekniğin ilerlemesi veyahut da ekonomik ve diğer şartların değişmesi sonucunda ortaya çıkabilecek olan çeşitli durumları önceden görebilmesinin mümkün olmadığı düşüncesi kabul görmektedir. Oysa hakim, kanunda bir hüküm bulunmaması halinde, bu hususu ileri sürerek davaya bakmaktan kaçınamaz. İşte bu sebeple, hakime kural koyma yetkisi tanımak gereği ortaya çıkmaktadır.[152]

B. Kanun Boşluğu Kavramı ve Hakimin Hukuk Yaratması

Yazılı hukukun hükümleri matematik kurallara benzemez. Bu bakımdan, tipik durumları düzenleyen hükümlerin uygulanamayacağı durumlar söz konusu olabileceği gibi kanunkoyucunun hiç düşünmemiş olduğu yeni bazı durumlar da ortaya çıkabilir. Bu durumda kanun boşluklarından söz edilir.[153]

Medeni Kanunumuzun 1 inci maddesinde; "*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hakim, örf ve adet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir*" denilmek suretiyle hakime kural koyma yetkisi verilmiştir. Üstelik bu kural koyma yetkisi Medeni Kanun'un uygulanmasıyla sınırlı değildir. Zira, Medeni Kanun'un 5 inci maddesinde söz konusu Kanun'un genel nitelikteki hükümlerinin uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, ayrık durumlar hariç, özel

---

[151] Gözler (II), a.g.e., s. 241-242; Edis, a.g.e., s. 108.
[152] Ataay, a.g.e., s. 187-188.
[153] Özsunay, a.g.e., s. 201.

hukuk alanındaki tüm uyuşmazlıklarda hakimin kural koyma yetkisinin olduğu söylenebilir.

Medeni Kanun'un 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında, hakimin karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanacağı belirtilmek suretiyle hukuk yaratırken hakime yardımcı olabilecek kaynaklar gösterilmiştir.

Kural koyma yetkisinin birinci şartı, hakimin, yorum yöntemlerini kullandığı halde, meseleye uygulanacak bir hüküm bulamamasıdır. Görülüyor ki, kural koymak için mevzuatta, yani kanun, tüzük ve yönetmeliğin kapsadığı hükümlerde bir boşluğun bulunması gereklidir. Hakim, mevzuat hükümlerinde söz bakımından açık bir kural bulunmazsa, yorum yollarına başvurarak bir hüküm elde edemezse, mevzuatta bir boşluk bulunduğu sonucuna varacaktır.[154]

Kanun boşluğundan bahsedebilmek için öncelikle ortada hukuk düzeni tarafından düzenlenmesi gereken bir konunun bulunması gerekir. Münhasıran görgü, ahlak veya din alanına giren bir konuda, kanunda hüküm bulunmaması, o noktada bir kanun boşluğu bulunduğu anlamına gelmez.[155] Çünkü bu alanlar hukukun dışındaki bir takım kurallara tabidir; bunlar için bir hukuk kuralı bulunması gerekmez.[156]

Hukuk düzeni içinde bulunmasını tasavvur ettiğimiz bir hükme rastgelemiyorsak veyahut aradığımızı bulamıyorsak, bu rastgelemediğimiz, bu bulamadığımız şeyin bir boşluk olduğunu iddia edemeyiz. Çünkü bu, kanunun planına aykırı bir eksiklik hali değildir. O halde, kanunda bir hüküm bulunmaması henüz bir boşluk değildir. Bir kanunda bir hüküm bulunmamasının bir boşluk yaratabilmesi için o hükmün eksikliğinin objektif olarak hissedilmesi lazımdır. Yani boşluk, gerçek bir eksiklik olarak karşımıza çıkmalıdır. Yoksa örneğin,

---

[154] Reşat Kaynar, **Medeni Hukuk Dersleri**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No: 295/522, İstanbul, 1978, s. 34.
[155] Henri Deschenaux, **Traite de Droit Civil Suisse,** Tome II, 1. Le Titre preliminaire de Code Civil, Fribourg, 1969, s. 90'dan naklen Oğuzman-Barlas, a.g.e., s. 69.
[156] Oğuzman-Barlas, a.g.e., s. 60.

cezalandırılmasını beklediğimiz bir fiil müspet hukuk tarafından bilerek ve istenerek cezalandırılmamış demektir. Bu durumda bir kanun boşluğundan söz edilemez.[157]

Kanun boşluğu ile hukuk boşluğu kavramları birbirinden farklıdır. Kanunda bir meseleye uygulanacak bir hükmün olmaması hali kanun boşluğunu ifade ederken; hukuk boşluğu, daha geniş anlamda, bir mesele hakkında kanunun, örf ve adet hukukunun ve diğer herhangi bir hukuk kaynağının cevap veremediği durumları anlatmaktadır.[158]

Hakim kural koyabilmesinin ikinci şartı örf ve adet hukukunda da meseleye uygulanabilecek bir kural olmaması, bir başka ifade ile örf ve adet hukukunda da bir boşluğun bulunmasıdır. Örf ve adet hukukunda meseleye uygulanabilir bir hüküm mevcutken hakim, bunu görmezden gelerek kural koymak suretiyle hukuk yaratma yoluna gidemez.

Kanunda ve örf ve adet hukukunda bir boşluk varsa hakim, öncelikle kıyas yolu ile bu boşluğun doldurulması yolunu arar. Kıyas yolu ile boşluk doldurulamadığı taktirde, hakimin tam anlamıyla hukuk yaratma yoluna gitmesi gerekecektir.[159]

Hakimin kendisini kanunkoyucunun yerine koyarak kural koyması ve bunu uygulaması, kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir ihlali olarak kabul edilebilir mi? Şüphesiz ki, buradaki kural koyma, uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ve onunla sınırlı bulunduğundan bir kanun koyma faaliyeti sayılamaz, hakim sadece yasal sınırlar içerisinde ve uyuşmazlıkları çözmenin zorunlu kıldığı ölçüde kural koyma yetkisi ile donatılmıştır. Bu kural onu bile, sadece o uyuşmazlık için bağlar. Konulan kural bağlayıcı nitelik taşımadığından, kanun hükümleri gibi genellik göstermez. Hakim, bu gibi faaliyeti sırasında sadece kanunkoyucunun yardımcısı konumundadır.[160]

---

[157] Çağıl, a.g.e., s. 227.
[158] Özsunay, a.g.e., s. 202.
[159] Bilge, a.g.e., s. 206-207.
[160] Bülent Köprülü, **Medeni Hukuk**, 1-3. Kitaplar, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971, s. 89.

Hakimin kural koyma yetkisini sınırsız bir biçimde kullanması düşünülemez. Böyle bir işlem sırasında hakimi ilk olarak bağlayan, bir başka açıdan ona ilk yolu gösteren hukukun genel ilkeleridir. Hukukun gaye olmayıp, onun daha ziyade kişinin güven mutluluğu için bir araç olduğu, kişiliğin korunmasının diğer hükümlere tercih edilmesi, haklılık iddiası, hukuki güvenlik, yararlar dengesi, zayıfların korunması, dürüstlük kurallarına uygunluk, genel adap ve ahlak kuralları ile kamu düzenine aykırı olmamak, sözleşmeye bağlılık, sosyal adalet gibi ilkeler, ekonomik ve teknik gerekler, kanunun sistem ve yöntemi hakimin hukuk yaratma yetkisine sınır teşkil eder.[161]

Kural koyarken hakim kararını, eşitlik ve hukuk güvenliği adına bir hukuk devletinin yüklediği sorumluluk bilinci içerisinde, sonradan diğer olaylar için de temel olabilecek prensip niteliğindeki görüşlere göre verecektir. Yoksa, boşlukların doldurulmasında asla bir keyfilik söz konusu olamayacağı gibi, o andaki koşulların etkisi de bir rol oynamaz.[162]

Özel hukukta hakime hukuk yaratma konusunda geniş bir alan bırakılmıştır. Kamu hukukunda da bu alan, daha sınırlı da olsa mevcuttur. Nitekim, bu konuda Danıştay'ın, devlet memurlarının kademe ve derece ilerlemesi konusunda Devlet Memurları Sicil Yönetmeliği'nin[163] geçici 2 nci maddesi hükmünün kıyas yoluyla maddenin kapsamadığı yıllar (1985'ten önceki yıllar) için de uygulanması gerektiği yönünde, **idare hukukunda** kıyasa yer veren kararları[164] vardır.

Bununla birlikte özellikle vergi hukuku, ceza hukuku gibi kanunilik ilkesinin geçerli olduğu kamu hukuku dallarında hakimin kural koymak suretiyle hukuk

---

[161] A.e., s. 90.
[162] Aral, a.g.e., s. 206.
[163] 18.10.1986 tarihli ve 19255 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[164] Bkz; Danıştay 5. Dairesi'nin 22.11.1989 tarihli ve E. 1988/2205, K. 1989/1981 sayılı; 28.10.1992 tarihli ve E. 1992/778, K. 1992/2807 sayılı; 31.05.1989 tarihli ve E. 1988/2892, K. 1989/1213 sayılı kararları, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/kerisim, 15 Temmuz 2010.

yaratmasının mümkün olmadığı kabul edilmektedir.[165] GÖZLER ceza hukuku özelinde konuyu; *"Ceza Kanununda boşluk yoktur. Suç olması istenilen bir fiili cezalandıran bir madde ceza kanununda yoksa, bundan o fiilin suç olmadığı sonucu çıkar. Böyle bir fiili hakim kendisi kural koyarak cezalandıramaz"* cümleleriyle ifade etmiştir.[166] Konu, vergi hukuku bağlamında, izleyen bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

C. Kanun Boşluğunun Türleri

Kanun boşlukları farklı açılardan çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadırlar. Literatürde en sık karşılaşılan ayırım kural içi boşluk-kural dışı boşluk ayırımıdır. Bu sebeple kanun boşlukları aşağıda bu sınıflandırma kapsamında ele alınmıştır.

1. Kural İçi Boşluk

Kanunkoyucu belli bir hukuki mesele için bir çözüm öngörmekle birlikte, bu çözümün somut olaya doğrudan doğruya uygulanması mümkün değilse kural içi (intra legem) boşluk söz konusudur. Kural içi boşlukta kanunkoyucu bilinçli olarak adil bir çözüm bulunabilmesi için çözümü uygulamaya ve bilime bırakmıştır. Bu durumda kanunkoyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı bir boşluktan söz edilir.[167]

Kanunkoyucu bazen genel kloslar (kayıtlar) veya içi boş normlar kullanarak kanun hükmünün içeriğin doldurulmasını kasıtlı olarak hakime bırakır. Bazen de bir meseleyi tam olarak düzenlemeyi isterken açık tanımlamalara yer vermemesi belirsizliklere yol açar. İşte bu durumlarda kural içi boşluklar ortaya çıkar.[168]

---

[165] Vergi hukukunda hakimin hukuk yaratma yetkisinin bulunduğuna dair karşıt bir görüş için bkz.: İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 163 vd.
[166] Gözler (II), a.g.e., s. 245.
[167] Öztan, a.g.e., s. 146.
[168] A.e., s. 147.

Kural içi boşluklar esas itibariyle hakimin takdir yetkisini kullanmasıyla doldurulur. Bu neviden boşluklarda hakimin hukuk yaratmasına gerek yoktur.[169]

2. Kural Dışı Boşluk

a. Açık Boşluk

Mevzuatta ne lafzı ne de ruhu ile uygulanabilecek bir hükmün bulunmaması halinde söz konusu olan boşluklara açık veya gerçek boşluklar adı verilir.[170]

Daha önce de ifade edildiği üzere herhangi bir husus hakkında mevzuatta bir hüküm bulunmaması mutlaka bir boşluk olarak yorumlanamaz. Çünkü belli bir husus hakkında herhangi bir hükmün bulunmaması o olayın düzenlenmesinin ya kasden ihmal olunduğu ya da unutulmuş bulunduğu şeklinde yorumlanabilir. Şu halde, belli bir husus hakkında kanunun sükutu karşısında hakim, her şeyden önce bu sükutun kasti olup olmadığını araştıracak ve kasden düzenlenmeyen noktalarda boşluk bulunduğunu kabul etmeyecektir. Buna karşılık, mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmaması bir unutma eseri olarak göründüğü taktirde boşluk bulunduğu sonucuna ulaşacaktır. Bunları tespit ederken hakim, yasama politikası düşünceleri ile yorum kurallarını göz önünde bulunduracak ve ancak kanun koyma tekniği bakımından ciddi sayılabilen sebepler mevcut olduğu taktirde kanunda boşluk bulunduğu sonucuna ulaşacaktır.[171]

Bu açıklamalardan hareketle açık bir boşluğun varlığından söz edebilmek için;[172]

1- Mevzuatta ne lafzı ne de ruhu ile uygulanabilecek bir hükmün bulunmaması,

---

[169] Gözler (II), a.g.e., s. 244.
[170] Ataay, a.g.e., s. 189.
[171] A.e., s. 189-194.
[172] A.e., s. 194.

2- Bu durumun, kanunkoyucunun ihmali olarak değerlendirilmesini gerektiren ciddi sebeplerin olması

gerekmektedir.

b. Örtülü Boşluk

Kanunda bir hüküm bulunmasına rağmen, hükmün lafzı ve ruhunun bağdaştırılması mümkün olmayan hallerde veya mevcut hükmün aynı değerde başka bir hükümle çatıştığı durumlarda veyahut bir hükmün lafzı ve ruhu ile tespit edilen anlamda uygulanmasının dürüstlük kuralı ile bağdaşmadığı ve bir hakkın kötüye kullanılması sayılacağı hallerde de kanunda uygulanabilir bir hüküm bulunmadığı sonucuna varılır. Bu hallerde örtülü bir kanun boşluğundan söz edilir.[173] Örtülü boşlukta kanunda uygulanabilecek bir kural bulunmakla birlikte, kanunun genel amacı doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.[174]

Açık boşluk "kural eksikliği" olarak nitelendirilirken, örtülü boşluk "kuralda aksaklık" olarak kabul edilir. Örtülü boşlukta kural fazla geniş tutulmuştur. Dolayısıyla kanunkoyucunun istedeğinden fazlası maddede yer almıştır ve o madde kapsamına girmesi istenmeyen atipik olay da o maddenin kapsamına dahil olmuştur. Oysa, atipik olay o madde kapsamına dahil edildiğinde adalete aykırı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Görünürde olaya uygulanan kural, kişileri tatmin etmeyen sonuçlara yol açmaktadır. Bu nokta hakim "amaca uygun sınırlandırma" yolu ile kanun boşluğunu giderecektir.[175]

Açık boşlukları doldurma yetkisinin yasal dayanağı Medeni Kanun'un 1 inci maddesi hükmü ve anayasal dayanağı eşitlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve hak tanımadan kaçınma yasağı iken örtülü boşlukların doldurulmasının yasal dayanağı

---

[173] Oğuzman-Barlas, a.g.e., s. 72-73.
[174] Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991, s. 36-37.
[175] Öztan, a.g.e., s. 149.

Medeni Kanun'un 2 nci maddesindeki hakkın kötüye kullanılması yasağıdır. Aynı zamanda anayasal dayanağını hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinden almaktadır.[176]

Örtülü boşluk ve bu boşluğun giderilmesine ilişkin medeni hukuktan bir örnek verilebilir. Medeni Kanunumuza göre ayırt etme gücünden yoksun bir kimsenin yaptığı akitler geçersizdir. Bu madde istenilenden daha geniş tutulmuştur. Nitekim ayırt etme gücünden yoksun bir kimsenin yaptığı satış akdi ile satın aldığı bilete büyük ikramiye çıkması durumunda satış akdi geçerli sayılmaktadır.[177]

c. Gerçek Boşluk-Gerçek Olmayan Boşluk

Doktrinde açık boşluk-örtülü boşluk ayrımının yanında gerçek boşluk-gerçek olmayan boşluk şeklinde bir tasnife gidildiği görülmektedir. Esasında, gerçek boşluk ile açık boşluğun tanım ve kapsam itibariyle özdeş oldukları söylenebilir. Buna karşın, örtülü boşlukla gerçek olmayan boşluğun özdeş kavramlar olup olmadıkları konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Ancak, genel kabul, bu iki kavramın tam anlamıyla aynı şeyi ifade etmedikleri yönündedir. Bununla birlikte bazı müellifler örtülü boşluğun gerçek olmayan boşluğun bir alt türü olduğunu ileri sürerken[178] diğer bazıları ise örtülü boşluğu, gerçek olmayan boşluktan ayırmış ve gerçek boşluğun bir alt bölümü olarak ele almışlardır.[179]

Kısaca ifade etmek gerekirse; kanunda bir hukuki meseleye hiç bir cevap bulunamaması gerçek, tatmin edici bir cevap bulunamaması hali gerçek olmayan boşluktur.[180] Bu geniş ifadesiyle gerçek olmayan boşluk aslında kanun boşluğunu değil kanunun sakatlığını ifade etmektedir.[181]

---

[176] Metin, a.g.t., s. 234; Rona Serozan, **Medeni Hukuka Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 90-91.
[177] Öztan, a.g.e., s. 149.
[178] Bkz.: Oğuzman, a.g.e., s. 60; Edis, a.g.e., ss. 133-134.
[179] Bkz; Hüseyin Hatemi, **Medeni Hukuka Giriş**, 2. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 78; Metin, a.g.t., s. 235.
[180] Arthur Meier-Hayoz, Berner Kommentar, **Artikel 1 ZGB**, y.y., Bern, 1962, s. 271; Pihilipp Heck, **Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz**, y.y. Tubingen, 1914, s. 169, 204'ten naklen Oğuzman, a.g.e., s. 60-61.
[181] Oğuzman, a.g.e., s. 61.

D. Hakimin Hukuk Yaratması İle Yorumun Farkları

Yorumla boşluk doldurma çabalarını birbirinden ayırmak gerekir. Yorum, kanundan çıkan anlama ve ondaki değerlendirmelere bağlıdır ve bu yüzden yorumcu, boşlukların doldurulmasında olduğu gibi, serbest bir değerlendirme yapamaz. Bu ayırımın yapılmaması, yorumcunun da serbest değerlendirme yaparak boşluk doldurması sonucunu ortaya çıkarabilir ki; bu durum tehlikelidir.[182]

Bir kere kanun boşluğu olduğunu söylemek için önce yorum yöntemlerini uygulayarak bu sonuca ulaşmak gerekir. Denilebilir ki, kanun boşluğu yorumun bittiği yerden başlar.[183] Yorumda, kesinlikle yorumlanacak bir kanun metni vardır. Oysa, kanun boşluğu halinde ya olaya uygulanacak bir kanun metni yoktur ya da var olduğu halde yetersizdir. Dolayısıyla, kanun boşluğunun varlığı halinde, adından da anlaşılacağı üzere, olmayan veya yetersiz sayılan kanun metni aşılmaktadır.[184] Hal böyle olmakla birlikte, yorum ile boşluk doldurmanın sınırı çok da belirgin değildir ve pek çok noktada tartışmalara açıktır.

Örneğin genişletici yorum, kanun metninin çizmiş olduğu sınır aşıldıkça kıyasa yaklaşmaktadır. Benzer bir durum daraltıcı yorumla, örtülü kanun boşluklarının doldurulması konuları için de söylenebilir. Bu ikisi, birbirine karıştırılmaya adaydır. Dolayısıyla, yorum ve boşluk doldurmaya ilişkin yukarıda bahsedilen kriterler kural olarak geçerli olmakla birlikte, bazı noktalarda bu iki kavram arasındaki sınırın inceldiğini söylemek gerekir.

VI. HAKİMİN TAKDİR YETKİSİ VE YORUM

A. Hakimin Takdir Yetkisinin Tanımı, Mahiyeti ve Kaynağı

Kanun hükmünün somut olaya olduğu gibi uygulanması, bazen kanunun amacını aşan sert sonuçlar doğurabilir veya tarafların durumuna hiç de uygun

---

[182] Aral, a.g.e., s. 205.
[183] Kaneti, a.g.m., s. 35.
[184] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 47.

düşmeyebilir. Bu gibi hakkaniyete aykırı sonuçların doğmasını önlemek için bazı hükümlerin olduğu gibi uygulanmasının gerekip gerekmediğini veya ne biçimde ve ne ölçüde uygulanması gerektiğini, hayat ile karşı karşıya bulunan hakimlerin anlayışına bırakmak gerekir.[185] Hakim, kendisine tanınan takdir yetkisi ile kanun hükümlerini olaylara en uygun ve en tatminkar bir şekilde uygulamak imkanına kavuşmaktadır.[186]

Takdir yetkisi kanunkoyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı kural içi boşlukların doldurulması konusunda hukuku uygulayacak olanlara verilen yetkidir.[187] Hakimin bir hükmü uygulama konusundaki takdir yetkisi ile olayda mevcut delilleri takdir edip bir hususun varlığı veya yokluğu sonucuna ulaşması birbirine karıştırılmamalıdır. Delillerin takdiri, usul hukukunu ilgilendirir ve hükmün uygulanması safhasından çok önce söz konusu olur.[188]

Takdir yetkisi, sadece özel hukuk alanıyla sınırlı değildir. Başta idare hukuku olmak üzere ceza hukuku ve usul hukuku gibi kamu hukuku dallarında da bu yetkinin kullanılması söz konusu olur.[189] Bununla birlikte, takdir yetkisinin ancak kanunun öngördüğü hallerde kullanılabileceği hususu gözlerden kaçmamalıdır. Kanunkoyucu, bir konuyu düzenlerken kural içi boşluk bırakmamışsa, hakimin takdir yetkisinden söz edilemez.

Kanun hükümlerinde hakimin takdir yetkisinin bulunduğu çeşitli şekillerde anlaşılabilir. Birincisi; kanun açıkça belli konularda hakimin takdir yetkisinin bulunduğunu ifade edebilir. Ancak bu sıklıkla karşılaşılan bir durum değildir. Bazen, açıkça takdir yetkisinden söz edilmemekle birlikte kanunda kullanılan bazı deyimlerden takdir yetkisinin verilmek istendiği anlaşılır. Örneğin, *"muhik veya mühim sebep"*, *"hakkaniyet"*, *"işin mahiyeti icabı"* gibi deyimler hakime takdir yetkisinin verildiğini gösterir. Bunun yanında hakime takdir yetkisi tanındığı, bazen

---

[185] Akıntürk, a.g.e., s. 76.
[186] Köprülü, a.g.e., s. 96.
[187] Öztan ,a.g.e., s. 164.
[188] Oğuzman-Barlas, a.g.e., s. 67.
[189] Aral, a.g.e., s. 214.

kanun maddelerinin yazılış biçiminden anlaşılır. Örneğin, *"verilebilir"*, *"mezun kılınabilir"* gibi ifadelerden, o maddelerde hakimin takdir yetkisinin bulunduğu sonucu ortaya çıkar.[190]

B. Hakimin Takdir Yetkisinin Türleri

Takdir yetkisi şartlarda ve hükümde olmak üzere iki farklı şekilde kullanılabilmektedir.[191]

Bazı durumlarda hakim, kanundaki herhangi bir hükmün uygulanma şartları üzerinde takdir yetkisine sahiptir. Örneğin Medeni Kanun'un 27 nci maddesine göre adın değiştirilmesi, ancak haklı sebeplere dayanılarak hakimden istenebilir. Burada, ileri sürülen sebep ve sebeplerin "haklı" olup olmadığını hakim takdir etmek suretiyle davayı bir karara bağlayacaktır. Bir başka ifade ile kanunda öngörülen şartın gerçekleşip gerçekleşmediğini takdir edecek olan hakimin kendisidir.

Bazı durumlarda da hakim şartları değil de vereceği hükmün kapsamını belirleme yetkisine sahiptir. Ceza hükümleri ihtiva eden çeşitli kanunlarda, bazı suçların cezaları konusunda alt ve üst sınır tespit edilerek, bu sınırlar dahilinde hükmedilecek cezayı belirleme konusunda hakime verilen takdir yetkisi, bu gruba örnek teşkil etmektedir.

C. Hakimin Takdir Yetkisini Kullanması

Kanunun kendisine takdir yetkisi verdiği yerlerde hakim, bu yetkiyi kendi keyfine ve kişisel eğilimine göre kullanamaz. Subjektif ve keyfi davranamaz; kişisel sempati veya antipati duygularına veya eğilimlerine dayanan kararlar veremez.[192] Her şeyden önce hakim, takdir yetkisini, kanunun çizdiği sınır içinde kullanmalı; bu sınırı aşmamalıdır. Bunun için kanun maddesinde, takdir yetkisinin "olay" için mi,

---

[190] Akıntürk, a.g.e., s. 77-78.
[191] Ataay, a.g.e., s. 200.
[192] Akıntürk, a.g.e., s. 78.

"olayın unsurları" için mi, yoksa "hukuki sonuçlar" için mi verildiği tespit edilmelidir.[193]

Bunun yanında takdir yetkisini kullanırken, hukuk yaratma yetkisinde olduğu gibi hakimin, kanunun genel sisteminden, hukukun genel ve temel prensiplerinden, yararlar dengesinden, sosyal adalet ilkelerinden, kamu yarar ve düzeninden, teknik ve ekonomik faktörlerden ayrılmaması gerekir.[194]

D. Hakimin Takdir Yetkisi, Hukuk Yaratması ve Yorum

Takdir yetkisi ile yorum birbirine karıştırılmamalıdır. Hakim, takdir yetkisini kullanarak kural içi bir boşluğu doldurur. Dolayısıyla takdir yetkisi, ancak pozitif hukukun yeterli olmadığı, ondan yeterince dayanak noktaları çıkarılamadığı zaman başlar.[195] Oysa yorumda, hareket noktası olarak kabul edilen bir kanun hükmü vardır. Bu hükmün anlamı yorum yöntemleriyle açıklığa kavuşturulur. Yorum yolu ile kural içi bir boşluğun doldurulması söz konusu değildir. Hakimin yorumdaki hareket serbestisi, takdir yetkisini kullanma halinden daha dardır.[196]

Takdir yetkisi hakime kanun karşısında belirli bir serbesti tanımakla birlikte, bu yetki hakimin hukuk yaratma yetkisinden farklıdır. Zira, hukuk yaratma yetkisinin kullanabilmesi için hakimin, ne kanunda ne de örf ve adet hukukunda önündeki somut olaya uygulayabileceği bir hükmün bulunmaması gerekir. Oysa, takdir yetkisinin söz konusu olduğu hallerde, kanunda hakimin önündeki somut olaya uygulayabileceği bir hüküm vardır. Fakat bu hükümde olaya uygulanabilecek çözüm yolu sadece ana hatlarıyla gösterilmiş, bundan bütün ayrıntılarıyla sonuç çıkararak bu hükmün somut olaya uydurulması yetkisi hakime bırakılmıştır. Takdir yetkisinin söz konusu olduğu hallerde hakim az çok kanunla bağlıdır. Çünkü, takdir yetkisinin hangi hususlarda kullanılacağını kural olarak bizzat kanun belirlemektedir.

---

[193] Öztan, a.g.e., s. 167.
[194] Köprülü, a.g.e., s. 97.
[195] Aral, a.g.e., s. 215.
[196] Oğuzman, a.g.e., s. 55.

Dolayısıyla, denilebilir ki; takdir yetkisinin alanı hukuk yaratma yetkisine oranla daha sınırlıdır.[197]

VII. YORUM VE BOŞLUK DOLDURMADA MANTIK KURALLARI

Kıyas, aksi ile kanıt ve evleviyetin yorumda mı, yoksa boşluk doldurmada mı kullanılan mantık kuralları olduğu konusunda doktrinde bir birliğin olduğunu söylemek güçtür. Bu üç kavramı bazı hukukçular[198] "yorumda mantık kuralları" başlığı altında ele alırken, diğer bazıları[199] ise "boşluk doldurmada başvurulan yollar/araçlar" başlığı altında açıklamayı tercih etmişlerdir. İlginçtir ki; bu kavramları, yorumda mantık kuralları başlığı altında ele alan hukukçuların bazıları, konunun akışı içerisinde bunların boşluk doldurmada (yorumda değil) kullanıldıklarını ifade etmişlerdir.

Kıyas, kanunda bir meseleye uygulanabilir hüküm bulunmadığında benzer olaylar için öngörülen hükümlerin esas alınması mantığına dayandığı için bir boşluk doldurma aracı olarak görünmektedir. Benzer şeyi evleviyet için de söylemek mümkündür. Evleviyet, bir bakıma uygulama itibariyle kıyası destekleyen bir araçtır. Ancak, aksi ile kanıt kavramı karakteristik açıdan farklılık arz etmektedir. Zira, bu akıl yürütme yöntemi ile aslında kanunda yer alan hüküm daraltıcı bir şekilde yorumlanarak, kanun hükmünün lafzının kapsamadığı tüm durumlar aksi istikamette değerlendirilmektedir.

Kanunda uygulanabilir bir hüküm bulunmadığını kabul edebilmek için, bir olayın, sadece düz anlam itibariyle hiç bir hükmün kapsamına girmemesi yetmez, zıt anlam itibariyle de bir hükmün kapsamına girmemesi gerekir. Diğer bir ifade ile, kanunkoyucu bir hükmü koyarken, hükmün düz anlamı dışında kalan unsurları

---

[197] Akıntürk, a.g.e., ss. 76-77.
[198] Bkz.: Bilge, a.g.e., s. 203 vd.; Saygılıoğlu, a.g.e., s. 34 vd.; Gözler (II), a.g.e., s. 218 vd.
[199] Bkz.: Çağıl, a.g.e, s. 234 vd.; Aral, a.g.e., s. 208 vd.; Öztan, a.g.e., s. 156 vd.; Sözer, a.g.e., s. 129 vd.; Oğuzman, a.g.e., s. 67 vd.; Oğuzman-Barlas, a.g.e., s. 82 vd.; Özsunay, a.g.e., s. 213.

kanunun himayesi dışında bırakmışsa, düz anlamın kapsamı dışında kalan unsurlar için kanun boşluğu bulunduğu söylenemez.[200] Bu itibarla, "aksi ile kanıtın", bir boşluk doldurma yolundan ziyade, yorumda kullanılan bir mantık aracı olarak değerlendirilmesi gerekir. Çünkü, lafza sıkı sıkıya bağlılığı esas alan bir yapıya sahiptir.

A. Kıyas

1. Tanımı ve Hukuki Niteliği

Arapça kökenli "kıyas" sözcüğü dilimize girmiş ve yerleşmiştir. Dildeki sadeleşme akımından sonra bu sözcüğe tam bir Türkçe karşılık bulunamamıştır. Ancak, günümüzde Türkçe karşılık olarak "örnekseme" deyiminin kullanıldığı görülmektedir. Batı dillerinde ise yazılışı biraz değişik olmakla birlikte kıyasın karşılığı olarak Almanca'da **"analogie"**, Fransızca'da **"analogie"** ve İngilizce'de ise **"anology"** deyimleri kullanılmaktadır.[201]

Kıyas, sözcüğü gündelik dilde, sözlük karşılığı olarak birşeyi başka şeye benzeterek veya ona göre tutarak hüküm verme ve benzetme anlamına gelir. Gündelik dilde, edebiyat, felsefe ve mantıkta kıyas sözcüğü sık sık kullanılsa bile, bu deyimin asıl kullanılma alanı hukuk olmaktadır.[202]

Analoji, benzetme gibi kavramlarla da ifade edilen kıyas, kanunda belli bir hukuksal durum veya ilişki için konulmuş bulunan kuralı, o duruma veya ilişkiye benzeyen ve fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir duruma ve ilişkiye de uygulamayı ifade eder.[203] Başka bir deyişle, kanundan çıkarılacak prensiplerin,

---

[200] Oğuzman, a.g.e., s. 57.
[201] Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı: 73, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999011568.htm, 19 Temmuz 2010.
[202] Tuncer, a.g.m.
[203] Bilge, a.g.e., s. 204.

kanunda düzenlenmiş olanlara hukuken benzer, yani temel noktalarda aynı olan olaylara uygulanması olarak tanımlanır.[204]

Kıyas, hukukta boşlukların doldurulmasında kullanılır. Kıyas yoluyla doldurulması olanaklı bulunmayan boşluklarda, kanunun ana düşüncelerine aykırı düşmeyecek şekilde serbest değerlendirme ile doldurma yolu açıktır. Yalnız şu var ki, kıyas yolu ile boşluk doldurmada, serbest değerlendirmeye oranla daha büyük ölçüde pozitif hukuka bağlı kalınmış olur.[205]

Sadece dar anlamda kanun değil, bilakis başta örf ve adet hukuku dahil olmak üzere, her hukuk kuralı kıyasen uygulanmaya müsait ve elverişlidir. Bundan başka, kıyas sadece belirli hukuk dallarında veya belirli bir kanunun kendi içerisinde değil, bir huku dalı ile diğer bir hukuk dalı arasında veya bir kanunla diğer bir kanun arasında da uygulanabilir.[206]

Kıyas, özellikle tipik olmayan adsız borç ilişkilerinde söz konusudur. Bizim hukukumuzda bireyler, hukuk düzeninin kendilerine tanıdığı "sözleşme serbestisi" çerçevesinde, çeşitli tipik sözleşmelerin öğelerini bir araya getirerek Borçlar Kanunu'nun öngörmediği sözleşme tipleri (karma sözleşmeler) ortaya koyabilecekleri gibi; başlı başına kendine özgü yapısı bulunan ve tipik olmayan sözleşmeler de yaratabilirler. Genellikle, kendisine özgü (sui generis) yapısı bulunan borç ilişkilerine, en yakın ve benzer ilişkileri düzenleyen hükümlerin kıyas yoluyla uygulanacağı kabul edilir. Bu bakımdan, satış için bırakma sözleşmelerine satım sözleşmesine ilişkin hükümler; garanti sözleşmelerine başkasının eylemini üstlenmeye ilişkin hükümler kıyas yoluyla ve kısmen uygulanabilirler.[207]

Bazen de bir veya bir dizi kanun hükmünün, belli bir olaya veya ilişkiye kıyas yoluyla uygulanmasını bizzat kanun emreder. Örneğin Borçlar Kanunu'nun 217 nci

---

[204] Aral, a.g.e., s. 209.
[205] A.e.
[206] Çağıl, a.g.e., s. 239.
[207] Özsunay, a.g.e., s. 196-197.

maddesinde "*menkul satımına müteallik hükümler kıyas tarikiyle gayrimenkul satımında da tatbik olunur*" denmektedir.[208]

Kıyas, hukuk bilimine büyük güçlükler çıkarır. O, dikkat ve ihtiyatla kullanılacak bir düşünce yoludur. Yukarıda belirtildiği gibi bu düşünce yolu kanunen düzenlenmiş olayla düzenlenmemiş olay arasındaki benzerliğe dayanır. Eğer bu benzerlik temel, esaslı noktalardan ileri geliyorsa o zaman kıyasın kullanılması yerinde ve doğrudur; aksi durumda, yani iki olay arasında esaslı noktalarda ayrılıkların belirmesi durumunda kıyasın uygulanması olanaksızdır.[209] Bu da, hiç kuşkusuz iki olay arasındaki benzerlik ve ayrılıkların titiz bir şekilde değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Kıyasla ilgili önemli bir konu da istisnai (ayrıksı) hükümlerin durumudur. Belirli istisnai bir mesele veya bu türden meseleler grubu için konulmuş hukuk normunun, söz konusu istisnai şartları ihtiva etmeyen meselelere pek tabi olarak uygulanmaması; bir başka ifade ile istisnai hükümlerin kıyas yolu ile de olsa genişletilmemesi gerektiği ileri sürülmektedir.[210] Bu görüş Yargıtay tarafından da benimsenmiş ve İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun bir kararında; "*...istisnaî bir hükmün genişletilerek değil, dar bir şekilde tefsiri gerekir ve bu itibarla istisnaî bir hüküm, kıyasa dahi esas olamaz*" şeklinde ifade edilmiştir.[211]

Bunun yanında, kişinin pek çok temel hak ve hürriyetini yakından ilgilendiren konuların düzenlendiği vergi ve ceza hukuku gibi hukuk dallarında kanun tarafından açıkça izin verilmediği sürece kıyas yoluna başvurulamayacağı kabul edilmektedir. Bu hukuk dallarında kıyas, anayasa ile güvence altına alınmış olan hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerinin ihlali anlamına gelmektedir. Konu vergi hukuku bağlamında izleyen bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

---

[208] Bilge, a.g.e., s. 204.
[209] Aral, a.g.e., s. 211; Ayrıca Bkz.: Çağıl, a.g.e., s. 237.
[210] Çağıl, a.g.e., s. 243. Aksi yönde bir görüş için bkz.: Aral, a.g.e., s. 212-213
[211] Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 23.05.1960 tarihli ve E. 1960/11, K. 1960/10 sayılı kararı

2. Türleri

Doktrinde kıyas, genellikle kanuni kıyas-hukuki kıyas ayrımı içerisinde incelenmektedir. Kanuni kıyas, bir tek hukuk normundan hareketle, bir tek hukuk kuralına dayanılarak yapılan kıyastır. Dayanak teşkil eden hukuk normunun içerdiği düşünce benzer nitelikteki somut olaya uygulanır. Hukuki kıyasta ise birden fazla hukuk normundan hareket edilir. Hukuki kıyasta, esas alınan hukuk normlarından tümevarım yöntemi ile genel prensipler çıkarılır ve bu şekilde elde edilen genel prensipler, kanuni hükümlerden hiç birinin kapsamına girmeyen somut olaya uygulanır.[212]

3. Kıyas İle Yorum Arasındaki Farklar

Hukukta yorum, bir hukuk kuralının anlamını ortaya çıkarmak için yapılan faaliyet iken kıyas, yorum yöntemlerinin uygulanması sonucu bir meseleye uygulanacak kuralın bulunmaması, yani açık bir kanun boşluğunun varlığı halinde bu boşluğu doldurmak için başvurulan bir yoldur. Dolayısıyla bir hukuk kuralının uygulanmasında kıyas, yorumdan sonra gelen bir aşama olarak değerlendirilebilir.

Kıyas özellikle genişletici yoruma benzemekle birlikte bu iki kavram arasındaki ayrımın gözden kaçmaması gerekir. Gerçi, kıyas da kanunun genişletilerek uygulanmasıdır. Ancak, genişletici yorumda, yalnızca kanunun çok dar olan lafzı karşısında onun düşüncesinin açıklanmasına karşılık, kıyasta bu düşünce daha ileriye götürülmektedir. Bu bakımdan kıyas, hukukun, kanun tarafından tutulan doğrultuda daha da geliştirilmesidir.[213]

Yorum hukuk normunun çerçevesi içinde kalır; bu normun anlamını açıklamakla yetinir. Kıyas ise mevcut hukuk normunun dışına çıkar, yeni bir hukuk normunun bulunmasına yarar. Daha açık bir ifade ile genişletici yorum, kanunun

---

[212] Çağıl, a.g.e., ss. 246-247.
[213] Aral, a.g.e., s. 209.

kelimelerle söylediği şeyin dışına çıkmakla birlikte, yine de onun istemiş olduğu şeyin, hukuk politikası ile ilgili amacının çerçevesi içinde kalır; oysa kıyas, kanunkoyucunun kanuni düzenleme sırasında hiç düşünmemiş olduğu, amacının dışında kalan ve fakat bu amacın bağlı bulunduğu prensibe uygun olan durumların karara bağlanmasına yarar, özel deyimi ile kanunun boşluklarını doldurur.[214]

Konuya ilişkin vergi hukukundan bir örnek verilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinde mücbir sebep halleri, örnek verilmek suretiyle sayılmış ve madde metninde *"gibi"* edatına yer verilmek suretiyle, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından öngörülmesi ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak diğer hallerin de mücbir sebep sayılmasının yolu açılmıştır. Dolayısıyla, madde metninde açıkça zikredilmese de bahsedilen bu özellikleri taşıyan, "genel grev" hali mücbir sebep olarak kabul edilmelidir. Bu şekilde yapılan faaliyet genişletici yorumdur.

Buna karşın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[215] (VUK)'nun 15 inci maddesinde, mücbir sebeplerin varlığı halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu taktirde "tarh zamanaşımının" işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Ancak maddede "ceza kesmede zamanaşımının" uzayacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Hal böyleyken, *"mücbir sebeplerin varlığı halinde tarh zamanaşımı uzayacağına göre benzer nitelikteki ceza kesmede zamanaşımı da uzar"* demek kıyas yolu ile boşluk doldurmak anlamına gelir. Daha önce de ifade edildiği üzere bu yol, vergi hukukunda kapalıdır.

Teorik olarak genişletici yorum ile kıyas arasındaki ayrım bu şekilde net olmakla birlikte, pratikte pek çok örnekte bu ikisi arasındaki sınırın kaybolduğu, genişletici yorumu kıyastan ayırt etmenin oldukça güç olduğu bilinen bir gerçektir.

---

[214] A.e., s. 209-210.
[215] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

B. Evleviyet

Çoğun içinde azın da bulunacağı veya bütün için doğru olan şeyin, parçalar için de doğru olacağı prensibine dayanan evleviyet (yeğlik) yolu, daha önemli bir durum için kabul edilen hükmün, daha az önemli durumlarda da kabul edilebilmesini sağlar.[216]

Tarlasına veya arazisine zarar verirken gördüğü, başkasına ait kuşları ve kümes hayvanlarını öldüren tarla veya arazi sahibine ceza verilemeyeceği hakkındaki 765 sayılı mülga TCK'nın 521/4 maddesi hükmünün, aynı durumda, aynı şartlar altında bu gibi hayvanları yaralayan kimseye de uygulanması gerektiği söylenebilir; yani, bu durumda öldüren kişi cezalandırılmayınca yaralayan kişi haydi haydi (evleviyetle) cezalandırılmaz.[217]

Bazen de aynı düşünce biçimi içerisinde olmak üzere daha hafif bir olay için yürürlükte bulunan bir kuraldan, daha ağır bir olay için sonuç çıkarılır. Örneğin, kalabalık caddelerde iki kişinin bir bisiklete binmesi yasaksa, üç kişinin aynı bisiklete binmesi evleviyetle yasaktır.[218] A kişisi ihmali ile işlediği bir fiilden sorumlu ise kasıtlı olarak işlediği fiilden evleviyetle sorumludur.[219]

Evleviyet, mantık yürütme şekli olarak kıyasa benzerliği ile dikkat çekmektedir. Bu sebeple, kıyasın özel bir türü veya kıyasa yardımcı bir araç olarak da değerlendirilebilmektedir. Ancak, kıyasa başvurmanın mümkün olmadığı hukuk dallarında evleviyeti tasvip eden müellifler vardır. Örneğin, BİLGE'ye göre evleviyet ceza hukukunda da geçerli olabilir.[220]

---

[216] Bilge, a.g.e., s. 205.
[217] A.e.
[218] Aral, a.g.e., s. 213.
[219] Öztan, a.g.e., s. 157.
[220] Bilge, a.g.e., s. 206.

C. Aksi İle Kanıt

Kanunda bir durum veya ilişki hakkında hüküm bulunmaması her zaman, doldurulması gereken bir boşluğu ifade etmez; zira bazen, kanunkoyucu o konuda bilerek sessiz kalmış, yani o konuyu, düzenlemiş olduğu konu ile zıt saymış olduğu için düzenleme dışı bırakmış olabilir.[221] Bu gibi hallerde şartların farklı oluşundan, hukuki neticelerin de farklı olacağı sonucuna varılır. Aslında bu mantık yürütme şekli kıyasın tersidir[222] ve aksi ile kanıt, zıt kanıt veya mefhumu muhalif olarak isimlendirilmektedir.

Örneğin, Medeni Kanun'un 364 üncü maddesinde sadece düz hat hısımları ve kardeşler arasında bakım yükümlülüğü öngörmüştür. O halde bu hükmün mefhumu muhalifinden, "*civar hısımlar hakkında bakım yükümlülüğü yoktur*" sonucuna ulaşılmaktadır.[223] Evlenmenin kişiyi reşit kılacağına ilişkin Medeni Kanun'un 11/2 maddesi hükmünün mefhumu muhalifinden nişanlanmanın kişiyi reşit kılmayacağı anlaşılmaktadır.[224] Tır giremez levhası olan yola diğer motorlu taşıtlar girebilir.[225] Bu mantık yürütme şekilleri aksi ile kanıta birer örnek teşkil etmektedir.

Aksi ile kanıtlama, kanun lafzının dolaylı olarak uygulanmasında kullanılır.[226] Bu yüzden "aksi ile kanıt", lafzi yorumda kullanılan bir araç, bir mantık yürütme şekli olarak kabul edilmelidir. Kesinlikle bir boşluk doldurma yolu değildir. Çünkü ortada bir kanun boşluğu yoktur. Bu sebeple özellikle kıyastan pek çok noktada ayrılır. ÖZTAN, kıyas ve aksi ile kanıtın farklarını aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi ifade etmiştir.

---

[221] Bilge, a.g.e., s. 205.
[222] Çağıl, a.g.e., s. 240.
[223] Öztan, a.g.e., s. 158.
[224] Bilge, a.g.e., s. 205.
[225] Yaşar Karayalçın, **Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metot-Problem Çözme**, 5. Bs., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001, s. 135.
[226] Ataay, a.g.e., s. 167.

Tablo 1: Kıyas ve Aksi İle Kanıtın Farklılıkları

Kıyas	Aksi İle Kanıt
Kanunda bir boşluk söz konusudur.	Kanunda boşluk yoktur.
Sonradan ortaya çıkan ve kanunda düzenlenmemiş olay, düzenlenmiş olaya benzer	Sonradan ortaya çıkan farklı bir olay söz konusudur.
Benzer norm kıyasen uygulanır.	Benzer norm uygulanmaz.

Kaynak: Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 32. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 158.

Aksi ile kanıt kuralı öncelikle "hukuk tarafından yasaklanmayan davranışlara müsaade edilmiştir" prensibinin geçerli olduğu özellikle ceza hukuku gibi hukuk dallarında uygulanır.[227] BİLGE de kıyas yönteminin caiz olmadığı ceza hukukunda, aksi ile kanıt yoluna başvurulabileceğini ileri sürmüştür.[228] Ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da aksi ile kanıt kuralı geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Aksi ile kanıtın hukuk alanında uygulanması, kıyasa nazaran daha zordur. Çünkü, yasak olmayan davranışlar serbesttir şeklinde bir değerlendirme her zaman doğru sonuçlar vermeyebilir. Serbest olma vargısı ceza hukuk bakımından geçerli olmakla birlikte diğer alanlarda geçerli olmayabilir. Örneğin yola çöp dökülmesi yasaktır kuralı bahçede çöp biriktirilebilir şeklinde yorumlanamaz.[229] Aksi ile kanıtın söz konusu olabilmesi için kanunkoyucunun bir hukuki neticeyi belli bir hukuki durum veya ilişkiye hasretmek istediği kanundan açıkça anlaşılmalı ya da kanun hükmünün amacından bu sonuca mutlak olarak ulaşılabilmelidir. Bu da ancak yorum yolu ile olur. Yani, bahis konusu kanun hükmünün aksi ile kanıta cevaz veren karakteri yorum yolu ile her defasında tespit edilmelidir.[230]

---

[227] Güriz, a.g.e., s. 95.
[228] Bilge, a.g.e., s. 205.
[229] Güriz, a.g.e, s. 95.
[230] Çağıl, a.g.e., s. 240.

İKİNCİ BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM

I. VERGİ HUKUKU

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Görüldüğü üzere, vergilendirmede bir tarafta aktif vergi öznesi olan devlet, diğer tarafta pasif vergi öznesi olan fertler ve kurumlar bulunmaktadır. Devletle kişiler arasındaki bu ilişki, hukuken meşru otoriteler tarafından ve usulüne uygun olarak konulmuş hukuk kurallarıyla düzenlenmiştir. İşte, vergi hukuku, mükellefler ile devlet arasında vergilendirmeden dolayı ortaya çıkan ve bunlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kuralları inceleyen hukuk dalıdır.[1]

Vergi hukuku, klasik kamu hukuku-özel hukuk ayrımında, kamu hukuku içinde yer almaktadır. Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir; özel hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler değil, dikey hukuki ilişkiler söz konusudur. Vergilendirme işlemine girişirken devlet, otoritesini (egemenlik gücünü, devlet kudretini) kullanmaktadır. İlişkinin bu özelliği vergi hukukunu kamu hukuku dalına sokmaktadır.[2]

Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olup olmadığı doktrinde öteden beri tartışılagelmektedir. Bir hukuk dalının bağımsızlığı, o hukuk dalının kendine özgü ilke, kavram ve kurumlarının bulunmasını ifade eder.[3] Bu konudaki tartışmaların ayrıntılarına girmeden bugün itibariyle diyebiliriz ki: vergi hukukunun kendine özgü olayları ve bu olayların çözümünde kullanılan kuralları vardır; ayrıca da vergi idaresi ile mükellefler arasında bir uyuşmazlık çıktığı zaman, bu ihtilafı halledecek vergi yargısı organları vardır, o halde vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalıdır.[4]

---

[1] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 3.
[2] Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 3.
[3] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 5. Bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 26.
[4] Aksoy, a.g.e., s. 11.

Vergi hukukunun bağımsız olması, diğer hukuk dallarıyla yakından ilişkili olmasına, hatta bazen onların kavram ve kurumlarını kullanmasına engel değildir. Sonuçta hukuk bütünü içerinde yer alan dallar asla birbirinden kopuk ve hukuk sisteminden soyutlanmış değildir. Hele vergi gibi ekonomik hayata doğrudan temas eden bir konuyu düzenleme iddiasında olan bir hukuk dalı, başta anayasa hukuku, medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, icra-iflas hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku olmak üzere pek çok hukuk dalı ile çok yakından ilişkilidir.

Bilindiği üzere, Anayasamızda vergi ödevi, siyasi hak ve ödevler arasında düzenlenmiştir. Verginin genelliği, mali güce göre ödenmesi, kanuniliği gibi pek çok ilke, ülkemizde anayasal bir kimliğe sahiptir. Bunun dışında vergi ödevi, anayasa ile güvence altına alına pek çok temel hak ve hürriyeti doğrudan etkilemektedir. Aslında tüm bu sayılanlar, vergi hukuku ile anayasa hukuku arasındaki sıkı ilişkiyi ortaya koymaktadır. Ayrıca, normlar hiyerarşisinin bir gereği olarak kanunlar ve tabii vergi kanunları anayasaya aykırı olamazlar. Dolayısıyla, vergi kanunları, anayasa hükümleri ile, anayasanın ruhu ile bağdaşmak zorundadırlar.

Vergi hukukunun idare hukuku ile ilişkileri çok daha girifttir. Örneğin tarh gibi bireysel işlemler, tam anlamıyla bir idari işlem niteliği taşır. Nitekim bu husus tarh işleminin kanuni tanımında da belirtilmiştir. Dolayısıyla idari işlemin unsurları vergilendirme işlemleri için de aynen ya da çok büyük ölçüde geçerlidir. Ayrıca, bugün itibariyle ülkemizde vergi yargısı da idari yargı bünyesinde düzenlenmiştir; vergi uyuşmazlıklarında uyulacak usul hükümleri, esas olarak idari yargıyı düzenleyen bir kod olarak kabul edilen İdari Yargılama Usulü Kanunu[5] içinde yer almaktadır.[6]

Vergi hukukunun ilişkili olduğu bir diğer hukuk dalı olarak ceza hukukundan söz edilebilir. Vergi Usul Kanunu[7](VUK)'nun "Ceza Hükümleri" başlığını taşıyan dördüncü kitabında vergi suçu ve kabahati teşkil eden fiiller ile bu fiiller için

[5] 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[6] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 3.
[7] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

öngörülen cezalara yer verilmiştir. Hatta, vergi mahremiyetini ihlal gibi bazı suçların cezaları konusunda doğrudan Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmıştır. Bu durum, özellikle vergi hukukunun vergi ceza hukuku adıyla anılan alt dalının ceza hukuku ile yakından ilişkisini göstermektedir.

Vergi hukukunun en çok ilişki ve bağlılık gösterdiği hukuk kolu, özel hukuktur. Gerçekten vergi hukuku, kamu hukuku içerisinde olmakla birlikte özel hukukun sözleşme, alım-satım, ikametgah, hukuki ehliyet, temsil, borcun nakli ve benzeri birçok kurumuna başvurur. Vergi hukuku, bu kurumları ya oldukları gibi ya da kendi kurallarına uygunluğu derecesinde benimser. Örneğin, iki mükellef arasında yapılmış olan bir borç sözleşmesinin, vergi dairesince kabulü zorunludur; fakat bir mükellefin vergisini, diğer bir kimsenin ödeyeceğini belirten özel bir sözleşme, vergi dairesince kabul edilemez.[8]

Bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukuku, pek çok hukuk dalıyla yakından ilişkili olmasına karşın onu diğer pek çok hukuk dalından ayıran, kendine özgü, özel yapısından kaynaklanan bir takım özellikleri vardır. Bu özellikler arasında yer alan, özellikle "verginin kanuniliği ilkesi" ile bu ilkenin bir sonucu olan "kıyas yasağı" vergi hukukunda yorum konusunu da doğrudan etkilediğinden ayrıca ele alınmaya değer konulardır.

II.VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE KIYAS YASAĞI

A.Verginin Kanuniliği İlkesi

1. Verginin Kanuniliği İlkesinin Tanımı Ve Kapsamı

Kısaca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesini ifade eden verginin kanuniliği ilkesi, Batı demokrasilerinde uzun bir tarihsel mücadelenin sonucunda elde edilmiş, kişilere,

[8] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 12. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1986, s. 18-19.

özellikle devlet otoritesinin keyfi uygulamaları karşısında hukuki anlamda güvence sağlayan ve pek çok ülkede anayasa ile tanınmış bir ilkedir.

Vergi konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasını sağlayan söz konusu ilke, insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçasıdır.[9] İnsanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçası olan bu ilkenin bizim yaşamımıza ise ilk defa 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile girmiş olduğu görülmektedir. Daha sonra 1876 Kanunu Esasisi'nin 25 inci maddesinde; *"bir kanuna müstenit olmadıkça vergi rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz."* hükmüne yer verilmiştir. 1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. Cumhuriyet döneminde ilk defa 1924 Anayasası'nın 85 inci maddesinde yer alan; *"vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir."* hükmü ile verginin kanuniliği ilkesinin, anayasal bir kimlik kazandığı söylenebilir. 1961 ve 1982 Anayasalarında da verginin kanuniliği ilkesi korunmuş ve böylece günümüze aktarılmıştır.[10] Bugün itibariyle, ülkemizde verginin kanuniliği ilkesinin anayasal dayanağını Anayasamızın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası teşkil etmektedir.

Anayasamızın 7 nci maddesi uyarınca yasama yetkisi Türk Milleti adına TBMM'nindir ve bu yetki devredilemez. Dolayısıyla, verginin kanuniliği ilkesi esasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda, yalnızca milli iradenin tezahür ettiği, halkın temsilcilerinden oluşan TBMM'nin yetkili kılındığı anlamına gelmektedir. Verginin yasallığı ilkesinin kimi zaman, "temsilsiz vergi olmaz" sözü ile ifade edilmesi de bu yüzdendir.[11]

Devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile, kişilerin, hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir. İdare, kişilere bir vergi veya mali yüküm yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü

---

[9] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 50.
[10] Mehmet Batun, "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Anayasa'ya Aykırıdır.", **Vergi Dünyası,** Sayı: 336, Ağustos 2009, s. 151-152.
[11] Batun, a.g.m., s. 152.

koşullar ve ölçü içinde yetkilidir. Bu bakımdan verginin kanuniliği ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır.[12]

Kişilerden tek taraflı olarak alınan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalardır. Bu nedenle vergi kanunlarının vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir.[13]

Bu kapsamda verginin kanuniliği ilkesi, vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yanısıra, bunların ana öğelerinin de kanun ile belirlenmesi gereğini ifade eder. Düzenlemeye ilişkin sınırlar kanunla belirlenmedikçe, yürütme organı, tüzüklerle olduğu gibi, yönetmeliklerle de vergilendirmenin ana öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamaz.[14] Ayrıca, bu tür düzenlemeler bireyin çıkarına uygun olsalar ve birey yönünden bir tehdit oluşturmasalar dahi, her an yönetim tarafından kaldırılma ve değiştirilme olasılıkları nedeniyle, kanun derecesinde kuvvetli, yerleşmiş ve istikrarlı bir güvence oluşturamazlar.[15]

O halde bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerinin kanun ile belirlenmiş, saptanmış olması gerekir. Böylece, verginin konusu, mükellefi, vergi doğuran olay, matrah, oran, tarife, istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin hep kanunlarda yer alması gereklidir. Kanunlarla belirlenecek bu ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi yönetiminin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır. Yasama organının vergi hukukunda olanak ölçüsünde geniş ve esnek tip kavramları kullanmaktan kaçınması gerekeceği gibi, vergi hukukunda büyük ölçüde kazuistik

---

[12] Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 100.
[13] Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 117.
[14] Güneş, a.g.e. s.120; Çağan, a.g.e., s. 133.
[15] Güneş, a.g.e., s. 120.

yöntem geçerli olmakla birlikte vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemeden belli ölçüde bu yöntemlerden uzaklaşılması söz konusu olabilecektir.[16]

Anayasakoyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanunkoyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililerine yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir.[17]

Kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı muhakkaktır. Bu gibi durumlarda çerçevesi kanunla çizilerek, bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.[18]

2. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları

a. Bakanlar Kurulu'nun Düzenleme Yetkisi

Verginin kanuniliği ilkesinin bizzat anayasa ile tanınmış bazı istisnaları vardır. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilebileceği belirtilmiştir.

---

[16] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 31.
[17] Bkz.: Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarihli ve E:1986/5, K: 1987/7 sayılı kararı.
[18] Bkz.: Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 tarihli ve E: 2001/36, K: 2003/3 sayılı kararı.

Bakanlar Kurulu'na belirli sınırlar dahilinde yetki veren bu hüküm sayesinde hızla değişen ekonomik koşullara vergisel açıdan daha hızlı intibak edebilme imkanı sağlanmıştır. Yasama organının yavaş çalışmasının yol açacabileceği dezavantajlar verginin yasallığı ilkesi bu şekilde esnetilmek suretiyle giderilmeye çalışılmıştır.

Söz konusu hüküm ile vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Bakanlar Kurulu dışında bir organ ya da merci tarafından bu yetki kullanılamaz. Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi sadece kanunla verilebilir. Kanun dışında bir hukuk normu kullanılarak, örneğin tüzük veya yönetmelikle Bakanlar Kurulu'na bu yetki verilemez. Ayrıca, kanunda Bakanlar Kurulu'nun değişiklik yapabileceği alt ve üst sınırlar belirlenmiş olmalıdır.[19]

b. Sıkı Yönetim ve Olağanüstü Hallerde Yürütmenin Vergilendirme Yetkisi

Olağanüstü haller, genel olarak kanunkoyucunun önceden kestiremeyeceği olaylardır.[20] Örneğin, ağır iktisadi bunalımlar ve doğal afetler, başkaldırmalar, yurdun tümünü tehlikeye sokabilecek savaş hali olağanüstü hallere girer. Olağanüstü haller bireysel hak ve özgürlüklerde bir takım kısıtlamalara yol açtıkları için anayasalarda ve kanunlarda temellenirler ve istisnai bir yönetim gerektirirler.[21]

Nitekim Anayasa'nın 119, 120 ve 122 nci maddelerinde;

- Sıkıyönetim,
- Doğal afet ve ağır ekonomik bunalımlar,
- Şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması

---

[19] Batun, a.g.m., s. 152.
[20] Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş**, Say Kitap, İstanbul, 1981, s. 461.
[21] A.e.

olmak üzere üç tür olağanüstü durum düzenlenmiştir. Bu durumların varlığı halinde Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nca, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi altı ayı aşmamak üzere sıkıyönetim veya olağanüstü hal ilan edilebilmektedir.

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü hal ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararnameler çıkarabilir. Bu kararnameler, Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur. Anayasa'nın 91 inci maddesine göre sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere siyasal haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Vergi ödevi, Anayasa'da siyasal haklar ve ödevler bölümünde yer almaktadır. Demek oluyor ki, olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilan edilmesi halinde vergilendirmeye ilişkin yürütme organı tarafından kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılabilmesi mümkündür. Dolayısıyla, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Anayasa'nın 73 üncü maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesi işlemeyecektir.

Anayasa'nın 148 inci maddesine göre sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde dava açılamaz. Dolayısıyla, Anayasa'ya açıkça aykırı olsa bile sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler yargısal denetime tabi olmayacaktır.

c. Dış Ticaretin Ülke Ekonomisi Yararına Düzenlenmesi İçin Yürütme Organına Verilen Düzenleme Yetkisi

Anayasa'nın 167 nci maddesinin ikinci fıkrasında "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir*" hükmü yer almaktadır.

Anayasa'nın 167 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü, gerek Danışma Meclisince kabul edilen, gerek Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonunca, hazırlanmış olan metinlerde mevcut değildir. Bu fıkranın Milli Güvenlik Konseyi çalışmaları sırasında ilâve edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, anılan fıkranın gerekçesi yayımlanmamıştır.

Anayasa'nın 167 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "ek mali yükümlülük" kavramı Anayasa'nın 73 üncü maddesinde yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan bir kavramdır.[22] 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun[23]'un verdiği yetki uyarınca Bakanlar Kurulu'nca ihdas edilmiş bulunan "tütün fonu", Anayasa'nın 167/2 maddesinde belirtilen "ek mali yükümlülüğe" örnek olarak gösterilmektedir.[24] Tütün fonu gibi ek mali yükümlülükler bakımından verginin kanuniliği ilkesi esnetilerek, Bakanlar Kurulu'na düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

3. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

Verginin kanuniliği ilkesinin iki temel sonucu vardır; geriye yürümezlik ve kıyas yasağı.

Kanunların zaman bakımından uygulanması konusunda geçerli olan en temel kurallardan bir tanesi geriye yürümezlik ilkesidir. Hukukun temel ilkelerinden olan kanunların yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, anayasamızda yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak yer almakla birlikte, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korumaktadır.[25] Kanunların geriye yürümemesi esasında hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olan hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Ancak, verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin temel konuların kanunla belirlenmesini

---

[22] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 698, İstanbul, 1987, s. 7.
[23] 15.02.1984 tarihli ve 18313 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[24] Bkz.: Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, s. 145.
[25] Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 67.

gerektirdiğinden, geriye yürüme yasağı vergi hukukunda kanunilik ilkesi ile de ilişkilendirilmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir diğer sonucu kıyas yasağıdır. Önemine binaen vergi hukukunda kıyas yasağı konusu aşağıda ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

B. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı

Verginin kanuniliği ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin temel öğelerine ilişkin hükümleri koyma, değiştirme veya kaldırma konusunda sadece yasama organının yetkili olduğu anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, vergi hukukunda kanun boşluklarını doldurmak için kıyas yoluna başvurulması, herşeyden evvel verginin kanuniliği ilkesine ters düşer. Gerçekten de kıyas yoluna başvurmakla kanunkoyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu sebeple, vergi hukukunda kıyasa başvurulabilmesi mümkün değildir. Aksi halde, vergi koyma açısından yetkisiz olan yürüme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir. Kamu hukukunda bu durum fonksiyon gasbına yol açar.[26]

Buna karşılık doktrinde kimi hukukçular vergilemede eşitlik ve adalet gerekçeleri ile vergi hukukunda kıyas yapılabileceğini ve bunun mükelleflerin lehine veya aleyhine sonuçlar doğurabileceğini ileri sürmektedirler. Söz konusu hukukçular kıyas yoluna başvurmamak için bir neden bulunmadığını, vergi yargısının kamu yararı ile ilgili düşüncelerle mevzuatın özüne inecek bir yorum çabası taşıması ve kanunun sert hükümlerinin üstüne çıkabilmesi gerektiğini belirterek vergi hukukunda kıyasın geçerli olduğunu iddia etmektedirler.[27]

---

[26] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 29-30.

[27] Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s. 75; Esat Tekeli, "Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele", **M.E. Konferansları, İkinci Seri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 758/98, İstanbul, 1958, s. 135.

TIPKE ve LANG, kıyasın kanuna egemen olan ilkelerin tutarlı bir biçimde düşünülerek geliştirilmesi yoluyla eşitlik ilkesine hizmet ettiğini ve bu şekilde vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunduğunu ileri sürmektedir. Buna göre boşluk dolduran uygulamacı, kanunkoyucunun yetkisini tartışma konusu yapmaz, onu kuvvetler ayrılığına aykırılık noktasına itmez, onunla rekabet etmez. Bilakis, düzeltici bir şekilde kanunkoyucunun iradesi yönünde işlem yapmış olur.[28]

Kıyas taraftarlarına göre vergi hukuku, ceza hukukundan farklı amaçlara yönelmiştir. Ceza hukukunda kabul edilmiş olan kıyas yasağı vergi hukukuna teşmil edilemez. Vergi hukuku esas itibariyle kıyasa elverişli bir hukuk dalıdır. Kanunda vergiyi doğuran olay olarak bildirilen soyut tip, yorum suretiyle lafzı aşan, ancak kanunun sistematik genel amaç ve anlamı ile bağdaşan biçimde genişletilebilir ve böylece bu norm kanundaki soyut tip ile benzerliğine hükmedilen somut olaylar için de kıyasen geçerli kılınabilir.[29]

Verginin kanuniliği ilkesi karşısında kıyasın yapılamayacağı anlayışı pek çok ülke vergi hukukunda aynen benimsenmiş olmakla birlikte bazı durumlarda ana kuraldan sapmalar olabilmektedir. Örneğin, Fransız vergi hukukundaki kıyas yasağına, istisnai de olsa, kimi Danıştay kararlarında uyulmadığı görülebilmektedir. Aynı şekilde Hollanda vergi yargısı da kimi durumlarda kıyas yoluna gitmektedir.[30]

Günümüz Alman vergi hukukunda baskın görüş, kıyasın hukuksal durumun ağırlaştırılmaması, yani vergi yükünün artırılmaması koşulu ile uygulanabileceği

---

[28] Klaus Tipke-Joachim Lang, **Steuerrecht**, 14. Völlig Überarbeitete Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994, s. 107'den naklen Hakan Birsenoğul, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: VIII, Sayı: 3-4, Aralık 2003, s. 164-165.

[29] Klauss Tipke, "Über Teleologische Auslegung, Lückenfestsellung und Lückenausfüllung", **Der Bundesfinazhof Und Seine Rechtsprechung (Grundfragen-Grundlagen), Festschrift Für Hugo von Wallis zum 75. Geburstag am 12 April 1985**, Bonn, 1985, s. 133-149; Klauss Tipke, "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? (Zum Thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft)", **Stuw**, 1981/2, s. 189-200'den naklen İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 166.

[30] Thomas Delahaye, **Le Choix de la Voie La Moins Imposee**, Etude de Droit Fiscal Compare, Edition Emile Bruylant, Bruxelles, 1977, s. 79-82'den naklen Saygılıoğlu, a.g.e., s. 75-76.

yönündedir. Bu sonuca Alman Anayasa Mahkemesi'nin 30.01.1985 tarihli kararında yer alan *"...yargı erki kıyas yoluyla vergi unsuru koyamaz veya (konulmuş olanı) ağırlaştıramaz...zira vergi hukuku kanunkoyucunun iradesinde hayat bulur."* ifadesinden ulaşılmaktadır.[31]

Türk vergi hukukunda kıyas yolu ile boşluk doldurmanın, kanunla kabul edilen istisnai haller dışında, hukuki güvenlik ve verginin kanuniliği ilkelerine aykırılık teşkil ettiği için mümkün olmadığı doktrinde genel olarak kabul görmektedir.[32] Kıyas yoluyla ortaya konulan hukuki sonucun mükellefin lehine veya aleyhine olmasının kıyas yasağına bir etkisi yoktur. Vergilendirmede kıyas yasağına çoğu kez titiz bir şekilde uyan Danıştay'ın mükellef lehine de olsa bu yasağa riayet eden kararları vardır.[33]

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 143 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde[34] de kanun hükümlerinin, kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi; kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınması gerektiği ifade edilmiştir.

Bununla birlikte, vergi kanunlarını; verginin alacaklısı, borçlusu, konusu gibi unsurları düzenleyen "maddi vergi kanunları" ve yöntem kurallarını içeren "şekli vergi kanunları" olarak ikiye ayıran ve yöntem kurallarını içeren kanun hükümlerindeki boşlukların kıyas yoluyla doldurulabileceğini ileri süren hukukçular

---

[31] Birsenoğul, a.g.m., s. 165; BverfG, NJW 1985, s. 1891.

[32] Bkz.: Erginay, a.g.e., s. 56; Aksoy, a.g.e., s. 28; Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 29; M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 60; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 18. Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s. 51; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Bs., Gazi Kitabevi, Ankara, s. 34-35; Saygılıoğlu, a.g.e., s. 77; Oktar, a.g.e., s. 58; Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı:73, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi, 19 Temmuz 2010.; Hakkı Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978, s. 73; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 62; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2006, s. 48.

[33] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 31-32; Bkz.: Danıştay 4. Dairesi'nin 05.07.1984 tarihli ve E. 1984/1294, K. 1984/3160 sayılı kararı.

[34] 14.07.1981 tarihli ve 17402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vardır.[35] KANETİ, bu konuda, ceza hukukunda da ceza koyan veya cezayı ağırlaştıran metinlerde kıyasın caiz olmamasına karşılık, bu yasağın kapsamına girmediği için ceza muhakemesi hukukunda kıyasın mümkün olduğunun genellikle kabul edildiğini hatırlatmaktadır.[36]

"Uzlaşmanın vaki olmaması" durumunda dava açma süresinin bitmiş veya 15 günden az kalmış olması halinde, mükellefe veya ceza sorumlusuna 15 günlük dava açma süresi tanıyan VUK'un Ek-7 nci maddesinin 4 üncü fıkrası hükmünün "uzlaşmanın temin edilememesi" durumunda da uygulanması gerektiğini ifade eden Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulu'nun 23.10.1986 tarihli ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı kararı, yöntem kurallarında kıyasın yargı mercilerince benimsendiğini gösteren tipik bir örnek olarak sunulmaktadır.[37]

Bu yaklaşıma göre kıyas yasağını yalnızca vergi ilişkisinin özü bakımından kabul etmek ve vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin kurallardaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulabilmesine imkan tanımak, verginin kanuniliği ilkesini ihlal etmeyecektir.[38] Ancak, doktrinde bu yaklaşımın savunucularının azınlıkta kaldığını belirtmek gerekir.

Buraya kadar anlatılanları özetleyecek olursak: Türk vergi hukukunda kanunun açıkça izin verdiği haller dışında vergi doğuran olay, konu, matrah, istisna, muafiyet, oran, tarife, indirim gibi verginin özünü etkileyen ve vergilemenin temel öğelerini düzenleyen hükümlerde kıyasa başvurulamayacağı söylenebilir. Yöntem kurallarını ihtiva eden hükümlerde ise daha önce ifade edildiği üzere, çoğunluğun aksine, adalet ve eşitlik gibi gerekçelerle, kıyasın mümkün olduğunu ve hatta yapılması gerektiğini ileri süren hukukçular vardır. Ancak, yöntem kurallarının yol açtığı bir adaletsizlik varsa, bu, amaçsal yorumun tanıdığı sınır içerisinde giderilmelidir. Yoksa, kanun hükmünün lafzını aşarak, bir kanun boşluğu doldurarak,

---

[35] Bkz.: Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991, s. 37-38.
[36] Kaneti, a.g.m., 7 No.lu dipnot, s. 38.
[37] Kaneti, a.g.m., s. 46-48.
[38] Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama Ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Ankara, Sayı: 72/73, 1989, s. 12.

mevcut bir adaletsizliği gidermek yetkisi, vergi hukukunda yasama organına ait kabul edilmelidir.

III. VERGİ HUKUKUNDA YORUM

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yaparlar. İdare ve yargı organları herşeyden önce vergi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar; ikinci olarak da söz konusu olaya uygulanacak kanun hükümlerini belirler. Başka bir deyişle nitelendirmesini yaptıkları somut olayın kanun kapsamına girip girmediğine karar verirler. Bu çerçevede yorum yapılırken mantığın tümdengelim kuralları, tasım işlemi uygulanır. Kanun hükmü büyük önermeyi, vergi doğuran olay küçük önermeyi ve idare ya da yargı organının kararı sonucu (vargıyı) oluşturur. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun[39] 37 inci maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazançlar vergilendirilir (kanun hükmü, büyük önerme); toptancılık ticari faaliyettir (somut olay, küçük önerme); toptancılık faaliyeti ile uğraşanlar GVK'nın ticari kazancı düzenleyen hükümlerine göre vergilendirilir (sonuç, vargı).[40]

Vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla olan ilişkilerini yorum yaparken daima göz önünde tutmak gerekir. Vergi hukukunun sözü edilen ilişkileri nedeniyle bu hukuk alanında yorum yapmak hiç de kolay değildir. Ayrıca, vergi hukukunun yeni gelişmekte olan bir hukuk dalı olması, ve dolayısıyla kendine özgü kurallarının, bilimsel ve yargısal içtihatlarının henüz tam anlamıyla gelişmemiş olması, yorumu zorlaştıran bir diğer etkendir. Bunlara vergi hukukunun kapsamının genişliğini de eklemek gerekir. Vergi kanunlarının sayıca fazla olması, yorumu daha da karmaşık hale getirmektedir. Bu nedenlerle vergi hukukunda yorum önemli, fakat önemli olduğu kadar zor bir iştir.[41]

---

[39] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[40] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 17.
[41] Mutluer, a.g.e., s. 59.

Vergi kanunlarının yorumunda da genellikle diğer hukuk dallarında uygulanan usullere uyulur. Bununla birlikte vergi hukukunda ele alınacak konular bazı özellikler taşır.[42] Kendine özgü özellikleri nedeniyle de vergi hukukunda yorumun ayrıca ve etraflıca ele alınması şarttır.

A. Vergi Hukukunda Yorumun Yasal Dayanağı

VUK'un 3/A-2 maddesinde yer alan "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır*" şeklindeki hüküm, vergi hukukundaki yorumun yasal dayanağıdır. Bu hüküm kanun metnine 2365 sayılı Kanun'un[43] 1 inci maddesiyle eklenmiştir.

Kanunun lafzı (sözü), kanunun açık metni, maddelerin açık ve seçik ifadesi, anlamı demektir. Kanunun ruhu (özü) ise kanunun bütününe egemen olan esaslara göre belirli bir maddenin ifade ettiği anlamdır. Kanunun ruhunun ortaya çıkarabilmek için onu yorumlamak gerekir.[44] Kanunkoyucu bu hükmü getirirken kanunun lafzı ile ruhunun her zaman koşut olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın olabileceğini düşünmüştür. Gerçekten, kanunda kullanılan deyimlerin tek başına anlamları ile kanunun bütünü ya da Türk Vergi Sisteminin bütünü göz önüne alındığında taşıyacakları anlam farklı olabilmektedir. Kanunun lafzından ilk bakışta bir anlam çıkarılamıyorsa ya da çıkarılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun ruhu araştırılmalıdır.[45]

VUK'un 3/A-2 maddesinin ikinci cümlesinde ise lafzın açık olmadığı hallerde, bir başka ifade ile lafzi yorumla bir netice elde edilemediği durumlarda izlenecek yol belirtilmiştir. Madde metninde yer alan "*...konuluşundaki maksat*"

---

[42] Erginay, a.g.e., s. 55.
[43] 31.12.1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[44] Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 13. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 69-70.
[45] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 23.

ibaresi tarihi yoruma gönderme yaparken; *"...hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı"* şeklindeki ifade sistematik yoruma işaret etmektedir. Böylelikle, VUK'un 3/A-2 maddesi ile vergi hukukunda; **lafzi yorum**, **tarihi yorum** ve **sistematik yorum** yöntemleri yasal dayanağa kavuşturulmuşlardır.

VUK'un 3 üncü maddesinin "ispat" başlığını taşıyan (B) fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Bu madde esasında, kanun hükmünün zaman içinde kazandığı yeni anlam ve içeriğe göre yorumlanmasına veya başka bir deyişle **amaçsal yorumun** vergi hukukunda uygulanmasına olanak tanımaktadır.[46]

Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini belirtilen VUK'un 3/A-2 maddesinin ilk cümlesi, esasında Medeni Kanun'un[47] 1 inci maddesinde yer alan; *"Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır..."* hükmü ile paraleldir. VUK'tan farklı olarak Medeni Kanun'da yorum yöntemleri tek tek sayılmamıştır. Bununla birlikte lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorumdan oluşan yorum yöntemleri Medeni Kanun'un yorumlanmasında da uygulanmaktadır.

Buna karşılık, VUK'un 2365 sayılı Kanun'la değişik 3 üncü maddesinde tüm yorum yöntemlerinden bahsedilmiştir. Bu bakımdan vergi hukukunda diğer hukuk dallarından farklı bir anlayış benimsenmiş değildir. Böyle olunca da yorum yöntemlerinin kanunda tek tek sayılmasına gerek olup olmadığı tartışması ortaya çıkmaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi Medeni Kanun'da bunlar tek tek sayılmamıştır. Medeni Kanun'da olduğu gibi kanunun lafzı (sözü) ve ruhuyla (özüyle) hüküm ifade edeceğini belirtmek, yorum yöntemlerinin uygulanmasını sağlamak için yeterlidir.

VUK'a yorum yöntemlerini ekleyen 2365 sayılı Kanun'un 1 inci maddesinin gerekçesinde; yabancı ülkelerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümlerin, kanun maddelerinde açıkça gösterilidiği ve bu

---

[46] Oktar, a.g.e., s. 54.
[47] 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamda VUK'un 3/A-2 maddesine eklenen yoruma ilişkin hükmün, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1 inci maddesindeki hükme paralel olduğu ifade edilmiştir.[48] İlginçtir ki, 1934 tarihli Alman Vergi İntibak Kanunu'nun (gerekçede ifade edildiği gibi Vergi Usul Kanunu değil) 1 inci maddesinde yer alan yorum kuralı 1977 yılı başında yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, 2365 sayılı Kanun'un yürürlüğünden yaklaşık 4 yıl önce Almanya'da, vergi hukukunda yorumu düzenleyen madde yürürlükten kaldırılmış ve böylelikle herhangi bir vergi kanununda yorum kuralı kalmamıştır. Durum bu iken gerekçede, yaklaşık 4 yıl önce yürürlükten kaldırılan bir kurala –üstelik kanun adında yanılarak- göndermede bulunulmuş ve yorum kuralı önerilmiştir.[49]

B. Vergi Hukukunda Yorum Türleri

1. Yorumu Yapanlar Yönünden Yorum Türleri

Çalışmanın birinci bölümünde yorumu yapanlar yönünden yorum türleri; yasama, yürütme ve yargı yorumu ile idari yorum olmak üzere dörtlü ayırımda incelenmiştir. Bu yorum türleri için yapılan açıklamalar ve varılan sonuçlar vergi hukuku bakımından da geçerlidir. Tekrardan kaçınmak amacıyla aynı açıklamalara bu bölümde yer verilmemiştir. Ancak kısaca ifade etmek gerekirse; diğer hukuk dallarında olduğu gibi bugün itibariyle yasama yorumuna, vergi hukukunda da başvurulması olanaklı değildir. Diğer, yorum türleri ise vergi hukukunda uygulama alanına sahiptir. Diğer hukuk dallarından farklı olarak, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin düzenelemeleri ve görüş bildiren yazıları ile vergi idaresi tarafından idari yoruma sıklıkla başvurulmaktadır.

---

[48] Bkz.: Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunlarının Gerekçeleri**, Cilt: 3, yy., 1988, s. 562.
[49] Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Reşat Kaynar'a Armağan**, yy., İstanbul, 1981, s. 185.

2. Niteliği Bakımından Yorum Türleri

a. Açıklayıcı Yorum

Yapılan yorum, daraltıcı veya genişletici nitelikte değilse, sadece vergisel normun anlamının ortaya çıkarılmasına yönelikse açıklayıcı yorumdan söz edilir. Açıklayıcı yorum, lafzi, tarihi, sistematik veya amaçsal yorum yöntemlerinden herhangi biri veya bir kaçı kullanılarak yapılabilir. Vergi hukukunda özellikle bilimsel ve idari yorumlarda bu yorum türüne sık rastlanır. Vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak yayımladığı ve vergi kanunlarından ne anlaşılması gerektiği konusunda kendi görüşlerini ortaya koyduğu açıklayıcı genel tebliğler ile sirkülerlerde bu yorum türünün sayısız örneğine rastlanabilir.

b. Düzeltici Yorum

Verginin kanuniliği ilkesi kural olarak bu yorum türünün vergi hukukunda uygulanma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Ancak, kanunda maddi hatalar mevcutsa, düzeltici yorumun, kanunilik ilkesinin geçerli olduğu hukuk dallarında dahi meşru olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergisel normda maddi hata bulunması durumunda istisnai olarak bu yorum türüne başvurulabilmektedir.

Düzeltici yoruma vergi hukukumuzdan örnek verilebilir. 4369 sayılı Kanunla[50] mükelleflerin günlük kasa defteri tutma zorunlulukları kaldırılmıştır. Buna karşın günlük kasa defterinin işyerinde bulundurulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören Vergi Usul Kanunu'nun 353/4 maddesi yürürlükte kalmaya devam etmiştir. Böylece, mükelleflerin tutmak zorunda olmadıkları bir defteri tutmamaları durumunda ceza kesilmesi gerekliliği gibi çarpık bir sonuç ortaya çıkmıştır. Ancak, idari yaptırım öngören bu açık hükme rağmen, düzeltici bir yorumla söz konusu fiil karşılığında ceza uygulanmaması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

---

[50] 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

c. Geliştirmeci Yorum

Özellikle küreselleşme ile birlikte hayatın her alanında gözlenen hızlı ve köklü değişim, ekonomik ve sosyal hayatı da hiç kuşkusuz etkilemekte ve yeni yapılanmalar yaratırken, yeni ticaret şekilleri ve ilişki biçimleri doğurmaktadır. Bu durum da, tabii olarak vergi hukukuna ilişkin bazı normların, mevcut somut olaylara uygulanmasında, bu normların geliştirmeci bir biçimde yorumlanması gerekli kılmaktadır.

Örneğin, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, VUK'un 156 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede işyerine örnekler verilmiş ve bunlara benzeyen ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerin işyeri olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin kaleme alındığı tarihte internet henüz hayatımıza girmemişti. Ancak bugün itibariyle internet, hayatımızın önemli bir kısmını teşkil etmekle kalmamakta özellikle ekonomik yaşamda giderek yer bulan e-ticaret gibi uygulamaları beraberinde getirmektedir. Günümüzde bir sunucu bilgisayar yardımıyla sadece internet üzerinden bir site aracılığıyla ciddi boyutlara varan alım-satım, pazarlama gibi faaliyetler yürütülebilmektedir. İşte, bahsi geçen internet sitelerinin, VUK'un 156 ncı maddesi kapsamında birer işyeri olduğunu ileri sürmek, geliştirmeci yorum türüne bir örnek teşkil etmektedir.

d. Genişletici Yorum

Genişletici yorum, diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da uygulama alanına sahiptir. Bu yorum türünün, kıyasa yol açmayacak şekilde kullanıldığı durumlarda verginin kanuniliği ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Ancak, bu durum, her vergisel normun genişletici bir şekilde yorumlanabileceğini düşündürtmemelidir. Genişletici yorum, kanun metninin izin verdiği ölçüde ve onun sınırları dahilinde yapılmalıdır.

Hukuk metinlerinde yer alan ve özellikle "gibi" edatı kullanılmak suretiyle kaleme alınmış olan "örnek verici hükümleri" geniş yorumlamak bir anlamda gerekliliktir. Zira, örnek verme kavramında zaten genişletme niyeti, arzusu vardır.[51]

Genişletici yoruma VUK'tan bir örnek verilebilir. VUK'un 13 üncü maddesinde mücbir sebep halleri dört bent halinde sayılmış ve maddede "gibi hallerdir" ibaresine yer verilmek suretiyle mücbir sebeplerin maddede sayılan bu hallerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer diğer durumların da bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir. Örnek verici tarzda kaleme alınmış olan bu madde hükmünü genişletici bir şekilde yorumlamak, artık bir gerekliliktir. Dolayısıyla, kişinin iradesi dışında meydana gelen, öngörülmesi ve önlenmesi imkanı bulunmayan ve vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olan tüm haller mücbir sebep olarak kabul edilmeli ve mücbir sebeplerin hukuki sonuçlarına tabi olmalıdır.

VUK'un 323 üncü maddesinde şüpheli alacakların taşıması gereken şartlar sayıldıktan ve bunlar için karşılık ayrılabileceği belirtildikten sonra, teminatlı alacaklarda bu karşılığın, teminattan geriye kalan miktara inhisar edeceği hükme bağlanmıştır. Şahsi kefaletin bu maddede belirtilen "teminat" kapsamında olup olmadığı tartışılabilir. Buradaki teminat kavramının, hukuk dilinde ayni ve şahsi olarak sınıflandırılan teminatın her şeklini kapsayacak şekilde değerlendirmek[52] genişletici yoruma örnek teşkil etmektedir.

GVK'nın mükerrer 80 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında ivazsız olarak iktisap edilenlerle tam mükellef kurumlara ait olup iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmemesi öngörülmüştür. Bilindiği üzere geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı

---

[51] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 41.

[52] 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun 305 inci maddesiyle ilgili olarak bu yönde bir yorum için bkz.: Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 09.03.1955 tarihli ve 67 Sıra No.lu kararı, **HUK Danışma Komisyonu Kararları**, HUD Yayınları, İstanbul, 2008, s. 133-134.

almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir.

İlmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, GVK'nın hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiğine ilişkin, vergi idaresi tarafından 232 Seri GVK Genel Tebliği[53] ile yapılan yorum, genişletici yorumun tipik bir örneğidir.

Vergi kanunları hükümlerinin kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması verginin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleri ile bağdaşmaz. Bununla birlikte genişletici yorum ile kıyasın sınırının tespiti her zaman çok kolay olmamaktadır. Fiiliyatta, genişletici yorum ile kıyasın sınırı bazı durumlarda adeta kaybolmakta; genişletici yorumun nerede son bulduğu, kıyasın nerede başladığı konusu gözlerden kaçabilmektedir. Bu sebeple de yargısal, bilimsel ve idari yorumlarda kıyas yasağını ihlal eder nitelikte genişletici yorumlara rastlanmaktadır.

Kıyasa yol açan bir genişletici yoruma KVK'dan örnek verilebilir. KVK'nın örtülü sermayeyi düzenleyen 12 nci maddesinin (7) numaralı fıkrasında örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması öngörülmüştür. KVK'nın 12/7 maddesinin lafzı son derece açık ve anlaşılırdır. Burada, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, sadece iki kanunun (Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının) uygulanmasında kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu fıkrada, "*Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları*" tahdidi olarak sayılmıştır. Hal böyleyken, *"söz konusu fıkrada belirtilen kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında da kar payı (dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) sayılmalıdır."* demek, artık genişetici yorumun ötesine geçerek kıyas yoluyla hüküm ihdas etmek anlamına gelir.

[53] 23.03.2000 tarihli ve 23998 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KVK'nın 12'nci maddesinin 7'nci fıkrasında; *"Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında"* ibaresi yerine *"vergi kanunlarının uygulanmasında"* ibaresi kullanılsaydı, lafzi yorumla bu sonuca ulaşılabilirdi.[54]

e. Daraltıcı Yorum

Bir kanun metninin lafzına sıkı sıkıya bağlı kalınarak yapılan yorum, kanunun amacına aykırı sonuç vererek, aksi sonuçlar doğurabilir. Bu yüzden metin, bazen kanunun amacı dikkate alınarak sınırlandırılmalıdır.[55] Bu durum vergi hukuku bakımından da farklı değildir.

Daraltıcı yoruma gelir vergisinden örnek verilebilir. GVK'nın 23 üncü maddesinin birinci bendinde köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu bentte yer alan "işçi" tabiri, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı, ücretli statüsünde çalışan tüm hizmet erbabı olarak değil, gerek Danıştay, gerekse vergi idaresi tarafından dar bir şekilde yorumlanarak, *ücret geliri elde eden hizmet erbabından yalnızca bedenen çalışanlar* olarak değerlendirilmiştir.[56]

GVK'nın 23/3 maddesinde yer alan ve toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik hükme ilişkin kararında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, maddenin amacından hareketle daraltıcı bir yorumla, mühendislerin ücretlerinin bu istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir.[57]

Daraltıcı yorumla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken husus, bu şekilde vergisel hükmün işlemez hale getirilmemesidir. Daraltıcı yorumla kanun hükmü

---

[54] Mehmet Batun, "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV", **Vergi Dünyası**, , Sayı: 333, Mayıs 2009, s. 129.
[55] Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yötembilim**, Beta Yayınları, İzmir, 2008, s. 77.
[56] Bkz.: 128 Seri No.lu GVK Genel Tebliği, I/i-1 bölümü.
[57] Bkz.: Dn. İBK'nın 14.06.1979 tarihli ve E. 1970/7, K. 1979/9 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 52-53, s. 98.

amacına uygun olarak daraltılmaktadır; kaldırılmamaktadır. Aksi bir anlayış, yasama yetkisini kullanarak parlamentoların yaptığı kanunların, yorum yoluyla kaldırılması anlamına gelir ki, bunun hukuk devleti içerisinde kabul görmesi mümkün değildir.

C. Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri

1. Lafzi Yorum

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin geçerli olması dolayısıyla, yorum yapılırken önce kanunun lafzından hareket etmek gerekir. Nitekim VUK'un 3/A-2 maddesinde, lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulacağı belirtilmiş ve lafzi yoruma öncelik tanınmıştır.[58] Bu hüküm, esasında vergi hukukunda yorum yöntemlerinin uygulanmasında, ilk sıraya lafzi yorumu koymakta ve lafzi yorumla kesin bir sonuca ulaşılamaması halinde diğer yorum yöntemlerinin uygulanmasına cevaz vermektedir. Bu ilke, Danıştay'ın bir kararında "*...madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür*" şeklinde ifade edilmiştir.[59]

Vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanılır. Bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilir. Örneğin hibe, sözleşme, intifa hakkı kavramları medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilir. Buna karşılık vergi kanunları bir kısım kavramlara değişik tanım vermişlerse; lafzi yorumda, kavramların artık bu tanım çerçevesindeki anlamları göz önüne alınacaktır. Örneğin gayrimenkul kavramı GVK'nın 70 inci maddesinde Medeni Kanun'daki hükümlerden farklı olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır. Vergi kanunları bazen belli kavramların anlamı ve hukuki etkileri konusunda başka kanunlara açık olarak yollama yapmaktadır. Bu gibi durumlarda yollama yapılan kanun hükümlerindeki anlamlar dikkate alınmalıdır.

---

[58] Mutluer, a.g.e., s. 60.

[59] Bkz.: Dn. 7. D.'nin 13.11.1984 tarihli ve E. 1984/509, K. 1984/1718 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 10.08.2010.

Örneğin, VUK'un 147 nci maddesinde söz konusu Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngörmektedir. Öte yandan vergi kanunlarında yer alan kavramlar sadece hukuk kavramları değildir. Üretim, tüketim, yatırım, özsermaye, amortisman, değerleme vb. kavramlar ekonomi ve muhasebenin kavramlarıdır. Lafzi yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilmelidir.[60]

Noktalama işaretleri, dilbilgisi kuralları ve cümle yapısının analizi lafzi yorumda son derece önemlidir. Bazen bir virgül, cümlenin ve dolayısıyla kanun hükmünün anlamını değiştirebilme gücüne sahiptir. Bunun yanında maddede "ve" bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam "veya" bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan kanunlar, özellikle vergi kanunları kaleme alınırken büyük bir dikkat ve özen gösterilmelidir. Hal böyle olmakla birlikte, mevzuata bakıldığında özellikle son yıllarda kaleme alınan kanunlarda zaman zaman bu konuda gerekli özenin gösterilmediği görülmektedir. Bu da, anlamsız veya kastettiğinden başka türlü anlaşılmaya müsait kanun hükümleri ortaya çıkarmaktadır. Bu duruma KVK'dan iki örnek verilebilir.

İlk örnek; KVK'nın 5/1-c bendine ilişkindir. Söz konusu bentte yurt dışı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası düzenlenmiştir. İstisna için aranan şartlar sayılırken "*...kanuni **veya** işmerkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine...*" denilmek suretiyle iştirak edilecek şirketin niteliği belirlenmiştir. Maddenin lafzından, iştirak edilecek şirketin kanuni ve işmerkezinden herhangi birisinin yurt dışında bulunmasının yeterli olduğu, diğerinin Türkiye'de bulunması durumunda (yani iştirak edilenin tam mükellef olması durumunda) bu şartın ihlal edilmemiş olacağı sonucu çıkarılmaktadır. Oysa 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin[61] 5.3. bölümünde konuya ilişkin açıklamada bulunurken vergi idaresi, düzeltici bir yorumla, istisnadan yararlanılabilmesi için iştirak edilen şirketin tam mükellef olmaması gerektiğini, yani kanuni ve

[60] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 19.
[61] 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işmerkezinin her ikisinin de Türkiye'de bulunmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu örnekte kanunun lafzında "veya" yerine "ve" kullanılmış olsaydı böyle bir ikilem ortaya çıkmayacaktı.

KVK'dan verilebilecek ikinci örnek ise Kanun'un 33 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına ilişkindir. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunu düzenleyen maddenin bu fıkrasında; "*Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir*" hükmüne yer verilmiştir. Hüküm dikkatle incelendiğinde, mahsup için yurt dışındaki şirkete iştirak oranının tam % 25 olması gerektiği, bu orandan farklı bir oranda iştirak halinde (% 24 veya % 26 gibi) mahsup imkanından yararlanmanın mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Esasında söz konusu fıkra kaleme alınırken "% 25"'ten önce "en az" ibaresine yer verilmesi unutulmuştur. Bu unutkanlığın yarattığı çarpık sonucu, vergi idaresi, 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 33.5. bölümünde düzeltici bir yorumla gidermeye çalışmıştır.

Esasında vergi kanunlarının yanında, kanunkoyucunun hazırladığı pek çok kanunda dile çok önem verilmemiştir. Pek çok kanunda aynı kelimenin farklı anlamlarda kullanıldığı vaki olduğu gibi, muhtelif anlamların tek bir kelimeyle ifadeye çalışıldığı görülmektedir. Oysa, dil tekniği bakımından iyi hazırlanmış bir kanunda her kelime tek anlamda kullanılmış demektir.[62]

Lafzi yorumun vergi hukukunda taşıdığı önemin neticesi olarak gerek yargının gerekse idarenin bu yönteme kaçınılmaz olarak başvurdukları görülmektedir. Yargı kararlarında yer alan "*kanunun açık hükmü karşısında*" gibi ifadeler, lafzi yorumla hükme varıldığını göstermektedir.

---

[62] Ernst Hirş, "Pratik Hukukta İlmi İspat ve Tefsir", **AÜHF Dergisi,** Cilt: 1, Sayı: 2, 1943, s. 193-194.

Danıştay'ın bir kararında "*...sonuç olarak bütün bu hükümler ve Kanunun lafzı ve sistematiği birlikte incelendiğinde, ne Gelir Vergisi ne de Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, tevkifata tabi tutulmasında ve ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ve fon payına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir.*" ifadelerine yer verilmek suretiyle lafzi yoruma açıkça yer verilmiştir.[63]

2. Tarihi Yorum

Vergi hukukunda tarihi yorum, VUK'un 3 üncü maddesinde yer alan ifadeyle vergi kanunlarının, konuluşundaki maksadın ortaya konulmak suretiyle anlamlandırılması olarak tanımlanabilir. Bu bakımdan tarihi yorumda kullanılabilecek en önemli araç, hazırlık çalışmaları yani, kanunların gerekçeleri ile parlamentoda bunların görüşülmesi sırasında tutulan tutanaklardır.

Kanunların gerekçeleri lafızlarına göre genellikle daha uzundur. Gerekçelerde kanun değişikliğinin hangi sebepten yapıldığı, bu kanun değişikliğiyle amaçlanan hususlar, bazen hangi ülke kanunundan esinlenildiği ve ilgili ülkedeki uygulamanın ne olduğu, dünyadaki gelişmelerin nasıl gittiği, mükelleflerin önceki kanun hükmünü nasıl kötüye kullandıkları ve bunun ortaya çıkardığı sakıncaların neler olduğu gibi hususlar, bazen de somut bir örnek yardımıyla anlatılır. İşte tüm bu hususlar, ilgili kanun maddesinin niçin çıkarıldığını, nasıl uygulanması gerektiğini, neyi amaçladığını ve neyi amaçlamadığını ortaya koyar.[64]

Ülkemizde kanun tasarı ve tekliflerinin gerekçeli olması pozitif bir hukuk kuralı olarak TBMM İç Tüzüğü'nün[65] 73 ve 74 üncü maddelerinde yer almıştır.

---

[63] Dn. 4. D.'nin 05.02.2001 tarihli ve E. 2000/2312, K. 2001/236 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 10.08.2010.

[64] T. Tolga Kalkan, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)", **Vergi Dünyası**, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 79.

[65] 13.04.1973 tarihli ve 14506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

TBMM İç Tüzüğü, kanun tasarılarının genel ve madde gerekçeleriyle birlikte Meclise sunulmasını öngördüğünden, tasarılara genel gerekçeyle birlikte madde gerekçeleri de eklenir. Genel gerekçede, tasarının tümünün hazırlanmasını gerekli kılan nedenler özet olarak belirtilir. Her bir madde için ayrı ayrı kaleme alınan madde gerekçelerinde ise maddenin getiriliş nedeni ayrıntılı olarak açıklanır. TBMM komisyonları da kanun tasarı veya tekliflerinin görüşülmesi sonucunda hazırlayacakları raporda komisyonca yapılan değişikliklerin gerekçelerini belirtmek zorundadırlar. Kanun tasarı ve tekliflerine ilişkin değişiklik önergeleri de gerekçeli olarak sunulur.[66]

Kanunkoyucunun kanunu yaparken güttüğü amacın sağlıklı bir şekilde anlaşılabilmesi, kanunu uygulama noktasında olanlara gerektiği gibi yol gösterebilmesi, onları aydınlatabilmesi için gerekçenin özenli ve bilinçli bir şekilde yazılması önem arzetmektedir.

Buna karşın ülkemizde vergi kanunları hazırlanırken, gerekçelerin yazımına yeterli önemin verilmediği, bu metinlerde yer alan ifadelerin genellikle madde hükmünün tekrarı niteliğinde olduğu görülmektedir.[67] Bunun yanında özellikle son yıllarda çıkan vergi kanunlarına bakıldığında; döviz girdisi sağlanması, yatırımların teşvik edilmesi, sermayenin tabana yayılması, işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi, bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi gibi somut olmayan ve sürekli tekrarlanan gerekçelere rastlanmaktadır.[68]

Bazen kanun ile gerekçenin çeliştiği veya kanunda olmayan düşüncelerin bir şekilde gerekçede yer aldığı görülmektedir. Bu durum, özensizlikten veya tasarı metnini kaleme alanlar ile gerekçeyi hazırlayanların farklı kişiler olmasından ve bunların kendi aralarında eşgüdüm sağlama konusundaki eksikliklerinden

---

[66] Ahmet Ak, "Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açıdan Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 159-160.
[67] T. Tolga Kalkan, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (III)", **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, s. 97.
[68] Ak, a.g.m., s. 161.

kaynaklanabilmektedir. Nedeni ne olursa olsun bahsedilen bu eksiklikler, tarihi yorumun işlevsizleştirerek bu yönteme başvurulması olanağını önemli ölçüde azaltmaktadır.

Belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi, bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihi yorum yönteminin kapsamına girmektedir.[69] Bu noktada örnek teşkil etmesi bakımından bugün itibariyle vergi incelemesinden maksadı düzenleyen, VUK'un 134 üncü maddesinin tarihsel gelişimi üzerinde durulabilir. Böylelikle, vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgeler gibi maddi deliller ile fiili envanterle sınırlı olup olmadığı konusunda madde metninde açıkça yer almayan bir takım çıkarımlarda bulunulabilir. Bilindiği üzere, bugün yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usulu Kanunu, aynı adı taşıyan 5432 sayılı mülga Kanun'un yerini almıştır. 1950 yılından 1961 yılına kadar yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın; defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiş ve böylece vergi incelemesi, defter kayıtları ve hesaplara indirgenmişti. Aynı anlayış, 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde sürdürülmüş ve vergi incelemesi defter, hesap ve kayıtlarla sınırlı tutulmuştu. Ancak, söz konusu maddede 2365 sayılı Kanun'un 22 nci maddesiyle yapılan değişiklikle "*Defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak*" şeklindeki sınırlayıcı ifade, madde metninden çıkarılmak suretiyle vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiştir.

VUK'un 134 üncü maddesi, bu tarihsel gelişim süreci bilinerek okunduğunda, bugün itibariyle incelemeye yetkili olanların, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle, her türlü delili değerlendirme görev ve yetkisine sahip oldukları anlaşılabilmektedir.

---

[69] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 21.

Yargı kararlarında tarihi yorumun diğer yorum yöntemleriyle birlikte kullanıldığı durumlara şahit olunmaktadır. Danıştay 4. Dairesi, önüne gelen bir uyuşmazlığı karara bağlarken, 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu[70]'nun Geçici 23 üncü maddesinin gerekçesinden yararlanmıştır.[71] Söz konusu karara bakıldığında yüksek mahkemenin hüküm verirken maddenin lafzı ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan ifadelerin yanısıra maddenin getiriliş amacını da dikkate aldığı görülmektedir.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında da *"...Gerek müessesenin **getiriliş amacı**, gerekse kanunun düzenlenme tarzı itibariyle, uzlaşma başvurularının uzlaşma komisyonlarınca usulsüzlük cezasının vergi aslına bağlı olmadığı nedeniyle reddedilmesi hallerinde de, kanunun Ek 7. maddesinin 4. fıkrasında öngörülen 15 günlük süre içerisinde dava açmak kaydıyla yargı yolunun açık tutulduğunun kabulü gerekir. Aksine uygulamanın kanunun amacına olduğu kadar, Anayasa'nın 36.maddesinde öngörülen hak arama hürriyetine de ters düşeceği kaçınılmazdır..."* denilerek uyuşmazlığın çözümünde tarihi yorum ile sistematik yorum yöntemlerinden yararlanılmıştır.[72]

Danıştay 7. Dairesi'nin bir diğer kararında da ise veraset ve intikal vergisine ilişkin uyuşmazlığın çözümünde, ivazsız intikal tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesine başvurulmuştur.[73]

Genel olarak hukukun tüm dallarında belirli ölçüde geçerli olan bu yorum yöntemi, vergi hukukunda da geçerlidir. Nitekim, VUK'un 3/A maddesi, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının yorumlanmasında tarihi yorum yöntemine açıkça cevaz vermektedir. Ancak tek başına bu yorum yöntemini kullanarak vergi

---

[70] 10.06.1949 tarihli ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[71] Bkz.: Dn. 4. D.'nin 04.11.1999 tarihli ve E. 1998/4784, K. 1999/3781 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 17.08.2010.
[72] Bkz.: Dn. 7. D.'nin 02.10.1990 tarihli ve E. 1987/2769, K. 1990/2990 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 17.08.2010.
[73] Bkz.: Dn. 7. D.'nin 02.06.1999 tarihli ve E. 1997/3203, K. 1999/2347 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.iktisadidayanisma.com/mevzuat, 25.08.2010.

kanunlarını anlamlandırmak doğru bir yol olmayabilir. Bunun yerine tarihi yorum yöntemini diğer yorum yöntemleriyle destekleyerek sonuca ulaşmak hukuki açıdan daha doğru olacaktır. Tarihsel yorumun taşıdığı bazı sakıncalara çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Ancak, bu sakıncaları, tekrara yol açmayacak şekilde vergi hukuku özelinde burada ayrıca ele almak yararlı olabilir.

Daha önce de belirtildiği gibi tarihsel yorum yöntemi, kanunkoyucunun gerçek iradesinin çoğunlukla belli olmaması ve toplumsal değişime koşut olarak hukuk düzeninin de değişmesi gibi nedenlerle sakıncalı sonuçlar doğurabilmektedir. Gerçekten demokratik parlamenter rejimlerde kanunkoyucunun subjektif iradesi karmaşık bir görünüm arzetmektedir.[74] Unutulmamalıdır ki; parlamentolarda oylanarak kabul edilen metinler gerekçeler değil, kanun maddeleridir. Kanunun parlamentoda görüşülmesi sırasında parlamenterler, gerekçede yazılı olandan farklı nedenlerle kabul oyu kullanmış olabilir. 550 parlamenterin herbirinin subjektif iradesini belirlemek mümkün değildir. Belirlemek mümkün olsa bile bu iradelerin aynı olması çok ender karşılaşılabilecek bir durumdur. Kanunkoyucunun gerçek iradesi madde metninde vücut bulmaktadır. Hiçbir birey, kanunun gerekçesini bilmek ve ona uymakla yükümlü değildir.

Bu noktada kanunun gerekçesinin, onun tarihi malzemesi olduğu ve bireyler açısından bağlayıcı değil, aydınlatıcı nitelikte olduğu söylenebilir.[75] Nitekim, Alman Anayasa Mahkemesi, normda ifadesini bulmadığı sürece, kanunkoyucuyu normu koymaya sevkeden nedenlerin ve beklentilerin dikkate alınmayacağını kararlarında net bir biçimde vurgulamıştır.[76]

Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin yargı kararları incelendiğinde mahkemelerin tarihi yorum yöntemine başvurma konusunda son derece ihtiyatlı davrandıkları görülmektedir. Hatta mahkemelerin, pek çok olaya uygulanacak kanun hükmünü

---

[74] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 89.
[75] Erdoğan Teziç, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1972, s. 57-58.
[76] Akkaya, a.g.e., s. 52; BverfGE 11, 126, 131; BverfGE 59, 128, 153.

değerlendirirken, kanun metnine yansımamış olan gerekçeyi, çok yerinde bir şekilde dikkate almadıklarına şahit olunmaktadır.

Konuyu daha iyi ifade edebilmek adına somut bir örnek verilebilir. Bilindiği üzere, VUK'un 323 üncü maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı; şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabileceği belirtilmiştir.

VUK'un 323 üncü maddesi, bugünkü şeklini 2365 sayılı Kanun'un 55 inci maddesiyle yapılan değişiklikle almıştır. 2365 sayılı Kanun'un 55 inci maddesinin gerekçesinde *"Karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile* ***alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir****"* ifadesine yer verilmek suretiyle kanunkoyucunun konuya ilişkin subjektif düşüncesi ortaya konulmuştur.

Uygulamada VUK'un 323 üncü maddesi kapsamında tahsil edilemeyen alacakların katma değer vergisine ilişkin kısmı uyuşmazlık konusu olmuştur. Somut olarak ifade etmek gerekirse; müşterisine KDV dahil 118 TL'ye mal satan bir mükellefin daha sonra bu alacağı tahsil edememesi halinde, bu mükellefin karşılık ayırmak suretiyle gider olarak dikkate alabileceği tutarın 100 TL mi yoksa 118 TL mi olduğu konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. İdare, yukarıda yer verilen 2365 sayılı Kanun'un 55 inci maddesinin gerekçesinden hareketle, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiş alacak ve dolayısıyla KDV için karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı görüşünü savunmuştur. Ancak, aksi yönde müstekar hale gelen yargı kararlarını dikkate alarak 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği[77] ile bu görüşünü değiştirmiş; VUK'un 323 üncü maddesinde sayılan şartları taşımak koşuluyla KDV'den kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabileceğini

[77] 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belirtmiştir. Oysa, bu son görüş, madde gerekçesine açıkça aykırıdır. Ancak, bu görüşün gerekçeye aykırı olması, kanuna aykırı olduğu anlamına gelmemektedir. Eğer kanunkoyucu, hasılat olarak dikkate alınmayan bir alacak için karşılık ayrılmamasını istiyorsa, bu isteğini kanunun metnine yansıtmalıdır.

Danıştay'ın bir kararında; "*...Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yazılan gerekçeye değil, kanun maddesinin metnine göre ve ilgili diğer hükümlerle birlikte bir bütün halinde yorum yapılması gerekir*" ifadelerine yer verilmek suretiyle tek başına, madde metnine yansımayan gerekçeden hareketle yorum yapılmasının doğru olmadığı belirtilmiştir.[78]

Sonuç olarak, vergi hukukunda tarihi yorum yönteminin, özellikle diğer yorum yöntemleriyle birlikte kullanılması gerektiği söylenebilir.

3. Sistematik Yorum

Vergi hukukunda sistematik yorum, kanun hükmünün dar anlamda ait olduğu kanundaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının araştırılmasına dayanır. Daha geniş anlamda ise hükmün, vergi kanunları içindeki yeri ve en geniş anlamda ise hukuk bütünü içindeki yeri ve diğer hukuk kurallarıyla olan bağlantısının ortaya konulması ve böylece ilgili kanun hükmünün anlamlandırılmasıdır.

Sistematik yorumda yararlanılan en önemli araçlardan birisi kitap, kısım ve bölümlerin başlıkları ile maddelerin kenar başlıklarıdır. Zira bunlar, maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı göstermektedirler.

Bu konuda vergi hukumuzdan bir örnek verilebilir. VUK'un 323 üncü maddesinde belirtilen şartları taşıyan alacak için alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminden sonra karşılık ayrılıp ayrılamayacağı konusunda iki temel görüş ortaya çıkmıştır. Birinci görüş; karşılığın ancak alacağın şüheli hale geldiği hesap

[78] Danıştay VDDK'nın 18.11.1988 tarihli ve E. 1988/102, K. 1988/127 sayılı kararı.

döneminde ayrılabileceği, daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılamayacağı yönündedir. Bu görüşü savunanlar, sistematik yorum yöntemine başvurarak ilgili düzenlemenin VUK'un neresinde (hangi kısmın hangi bölümünde) yer aldığını dikkate almaktadır. Şöyle ki; şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması, amortisman müessesesi içinde "alacaklarda amortisman" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu nedenle özel bir hüküm bulunmadığı taktirde alacaklar için ayrılacak amortisman için de genel hükümlere bakılmalıdır. Alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonra karşılık ayrılabileceğine dair bir hüküm yoktur. Öte yandan VUK'un 320 nci maddesinin son fıkrasına göre herhangi bir yıl ayrılmayan amortisman için sonradan amortisman ayrılması mümkün değildir. Bu yüzden alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılmayan karşılığın sonraki dönemlerde ayrılması mümkün değildir.[79] [80]

Sistematik yorumda, ilgili hükmün, kanunun neresinde düzenlendiğinin tespitinin yanında, kanun maddelerinin birbirleriyle olan bağlantısı da önemlidir. Konuya yine VUK'tan bir örnek verilebilir. Bilindiği üzere, VUK'un 377 nci maddesinin birinci fıkrasında mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Oysa maddede, vergi sorumluları için bir belirleme yapılmamıştır. Bu sebeple, bunların dava açma konusunda yetkili olup olmadıkları konusu tartışma yaratabilmektedir. Ancak, VUK'un 8 inci maddesine bakıldığında "*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir*" hükmünün yer aldığı görülmektedir. Sistematik bir yorumla VUK'un 8 ve

---

[79] Şüpheli hale gelen alacak için hangi dönemde karşılık ayrılması gerektiğine dair ayrıntılı bilgi için bkz.: Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Bs., HUD Yayınları, İstanbul, 2008, s. 778-779.

[80] Vergi idaresinin görüşü genelde bu yönde olmakla birlikte, yargının her iki yönde de kararlarının bulunduğu bilinmelidir. Şüpheli alacak karşılığının sadece alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılabileceği, müteakip hesap dönemlerinde ayrılmasının mümkün olmadığı yönündeki Danıştay kararları için bkz.: Dn. VDDK'nın 08.12.2006 tarihli ve E. 2006/291, K. 2006/334 sayılı; Dn. VDDK'nın 12.11.1999 tarihli ve E. 1999/102, K. 1999/480 sayılı ve Dn. 3. D.'nin 17.09.1997 tarihli ve E. 1996/5260, K. 1997/2930 sayılı kararları. Buna mukabil, şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılmaması durumunda, bu şartları taşıması koşuluyla izleyen dönemlerde de ayrılabileceği hakkındaki Danıştay karaları için bkz.: Dn. 4. D.'nin 27.02.2003 tarihli ve E. 2002/1668, K. 2003/563 sayılı; Dn. 4. D.'nin 12/12/1994 tarihli ve E. 1994/2943, K. 1994/5901 sayılı ve Dn. 4. D.'nin 02.05.1991 tarihli ve E. 1988/4658, K. 1991/1627 sayılı kararları. (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 22.08.2010.

377 nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; VUK'un 377 nci maddesinde yer alan mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı ve dolayısıyla vergi sorumlularının da tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açma haklarının olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Yargı kararlarında sıklıkla yer alan "... *kanun hükümlerinin birlikte incelenmesi sonucunda...*" ifadesi sistematik yorum yöntemine başvurulduğunu göstermektedir. Bu durumda mahkeme, olaya uygulanacak kanun hükmünün anlamını belirlerken, birden fazla kanun maddesi arasındaki bağlantıyı dikkate almaktadır.

Anayasa'ya uygunluk açısından ele alınarak vergisel bir normun anlamlandırılması; bir başka deyişle bir kanun maddesinin, üst norm niteliğindeki Anayasa hükümleri ile olan bağlantısı dikkate alınarak ve ona aykırı olmayacak şekilde yorumlanması da geniş anlamda sistematik yoruma örnek teşkil etmektedir. Benzer şekilde vergisel konuları düzenleyen tüzük, yönetmelik ve düzenleyici nitelikteki genel tebliğlerin, üst hukuk normu olan vergi kanunlarına uygun bir şekilde yorumlanması da sistematik yorum olarak değerlendirilmelidir.

Her ne kadar, hukuk kuralları belirli bir düzenden yoksun olarak yığın halinde bir araya getirilmemişlerse de ülkemizde durum yığınlaşmaya benzer bir hal ortaya koymaktadır.[81] Bu yığınlaşma belli ölçüde vergi hukukunda da gözlemlenmektedir. Farklı tarihlerde kaleme alınan vergi kanunlarının birbirleriyle olan bağlantılarının yeterince gözetilmemesi veya bir kanunda farklı tarihlerde yapılan değişikliklerin, kanunda mevcut olan bütünlüğü dikkate almaması, maddeler arasında mevcut olan ahengi ortadan kaldırması gibi durumlarla karşılaşılmaktadır. Örneğin VUK'na 5024 sayılı Kanun'un[82] 2 nci maddesiyle eklenen ve enflasyon düzeltmesini düzenleyen VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin "servetleri değerleme" başlıklı bölümde yer

---

[81] Ö. Faruk Karacabey, **Uygulamalı Hukukta Yöntem ve Araştırma**, Ajans Türk Matbaacılık, Ankara, 1976, s. 59.
[82] 30.12.2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

almasının izahı güçtür. Bu gibi durumlar, hiç kuşkusuz sistematik yorumun etkinliğini azaltmaktadır.

4. Amaçsal Yorum

Vergi hukukunda amaçsal yorum denildiğinde, vergisel bir normun anlamının, bu normun bugün itibariyle hizmet ettiği amaç dikkate alınarak ortaya konulması anlaşılmaktadır. Amaçsal yorum yönteminde ekonomik şartlara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulanan vergi kanununun, değişen ekonomik ve sosyal şartlar altında kazandığı objektif anlam araştırılmaktadır. Bu yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar ve amaçlar, günün şartlarına ve toplumun ihtiyaçlarına uygun olarak değerlendirilmektedir.[83]

Hukukun dinamik niteliği ve zamanın ihtiyaçlarına cevap vermesi olgusu vergi hukuku için de geçerlidir. Sürekli değişen ve gelişen ekonomik yaşamın ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için vergi hukukuna da amaçsal yorumdan yararlanma olanağı tanımak gerekir. Doğaldır ki vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemi benimsense de kanun sınırları dışına çıkılması mümkün değildir; zira vergi hukukunun temel özelliklerinin başında verginin kanuniliği gelmektedir. Amaçsal yorum ile sadece kanun metninin yetersiz ifadesi açılmak istenmektedir.[84]

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da amaçsal yorum, genişletici olabileceği gibi daraltıcı da olabilir. Ancak, verginin kanuniliği ilkesi, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği çerçevenin dışına taşırılmamasını gerektirir. Bu itibarla, vergi yükünü kanunun çizdiği çerçevenin dışına taşıracak şekilde genişletici bir yorum yapılamaz.[85]

Yargı kararlarında zaman zaman amaçsal yoruma başvurulduğuna şahit olunmaktadır. Danıştay 9. Dairesinin bir kararında, amaçsal yorumun vergi

---

[83] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 72-73.
[84] Nevzat Saygılıoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987, s. 12.
[85] Karakoç, a.g.e., s. 73.

hukukundaki önemi ve gerekliliği "*...vergi kanunlarının en genel amacı ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke gözönünde tutulmalıdır*"[86] ifadesiyle anlatılmıştır. Bir diğer kararında ise; "*...Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, (...) toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez*"[87] ifadelerine yer vermek suretiyle kanun hükmünün uyuşmazlık konusu olaya uygulanmasında onun amacından hareket etmiştir.

Vergi idaresi de tabii olarak gerektiğinde amaçsal yoruma başvurmaktadır. Örneğin, 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinde[88] ÖTVK'nın 7/2 maddesi çerçevesinde engellilerin araçlarında ÖTV istisnasının kapsamına ilişkin olarak, "***Anılan yasa hükmünün engellilerin sakatlıklarına göre ayrım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağından***, *sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) sakatlığı olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılması gerekmektedir*" denilmek suretiyle kanun hükmünün amacı gözönüne alınmıştır.

Vergi hukukunda amaçsal yorum yönteminin özel bir uygulaması olarak ekonomik yaklaşım ve onun alt kavramı olan ekonomik yorum konusu da önem arz etmekte ve bu konudaki literatür her geçen gün genişlemektedir. Konuyla olan doğrudan ilgisi ve önemine binaen "ekonomik yaklaşım" kavramı çalışmanın devamında ayrıca ele alınmıştır.

---

[86] Dn. 9. D.'nin 02.04.2003 tarihli ve E. 2002/6234, K. 2003/1083 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26 Temmuz 2010, 02.08.2010.
[87] Dn. 4. D.'nin 18.11.1998 tarihli ve E. 1998/2246, K. 1998/4348 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26 Temmuz 2010, 02.08.2010.
[88] 30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı sirküler.

5. Anayasaya Uygun Yorum

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da gerek Anayasa Mahkemesi, gerekse diğer mahkemeler ve hatta tüm yorumcular, vergisel bir normu yorumlarken, söz konusu normun çeşitli yorumlara elverişli olması ve bu yorumlardan bazılarının anayasa ile bağdaşmaması halinde, anayasaya uygun yoruma itibar etmek durumundadırlar. Daha önce de ifade edildiği üzere, bu durum anayasanın üstünlüğü ve normlar hiyerarşisinin getirdiği bir gerekliliktir.

Sistematik yorumun özel bir türü olarak konumlandırılan anayasaya uygun yorum yöntemine vergi hukukunda güncel bir örnek olarak Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarihli ve E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı kararı[89] gösterilebilir. VUK'un 4369 sayılı Kanun'un[90] 9 uncu maddesiyle değiştirilen 339 uncu maddesinin, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu savıyla iptali istemiyle Zonguldak Vergi Mahkemesince itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur.

VUK'un 339 uncu maddesinde, tekerrür nedeniyle kesilecek olan cezanın artırılmasında, vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın artırılacağı hükmüne yer verilmiş, tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezaya ilişkin fiilin, daha sonra işlenmiş olması gerektiği belirtilmemiştir. Bu durumda, tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezayı gerektiren fiilin işlendiği tarihin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki bir tarih olabileceği gibi bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Nitekim, vergi idaresinin uygulaması da bu şekilde gelişmiş ve adeta yerleşmiştir. Somut olarak ifade etmek gerekirse; 2009 yılında işlemiş olduğu fiil nedeniyle bir mükellefe 2010 yılında usulsüzlük cezası kesilmiş ve bu ceza aynı yıl içinde kesinleşmiş olsun. 2011 yılına gelindiğinde aynı mükellefe bu defa 2007'de işlemiş olduğu bir fiil nedeniyle usulsüzlük cezası

[89] 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[90] 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kesildiğinde daha önce işlenen fiilden dolayı kesilen bu ikinci cezanın artırılarak uygulanması sonucu ortaya çıkmıştır. Oysa, tekerrürün genel mantığı, kişinin cezalandırılmasına rağmen suç (veya kabahat) işlemede gösterdiği kararlılığın bir sonucu olarak daha sonraki fiillerinden dolayı artırılmış ceza uygulamasına muhatap tutulmasıdır.

Anayasa Mahkemesi, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığı; suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanmasının ise suç ve cezaların kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturacağını belirtmiştir.

Bu belirlemenin bir sonucu olarak da Mahkeme; VUK'un 339 uncu maddesinin, vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilerin, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyaı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri işlemeleri durumunda, cezalarda artırım uygulaması düzenlediğini ifade etmek suretiyle, söz konusu madde hükmünü, vergi idaresinin süregelen uygulamasının aksine ve fakat Anayasa'ya uygun bir şekilde yorumlayarak iptal etmemiştir.

6. Hazine Veya Mükellef Lehine Yorum

Lehe veya aleyhe yorum konusu ceza hukukunda ortaya çıkmakla birlikte diğer hukuk dallarında da uygulama alanı bulabilmiştir. Bu yaklaşım, yorum yapılırken taraflardan birinin yanında diğerinin karşısında olunacağı şeklinde bir çağırışım yapmaktadır.[91]

[91] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 110.

Vergi hukukunda şüphe halinde yorumun mükellef lehine yapılması lüzumunu ileri sürenler, vergilerin esasen insan haklarını sınırladığı bu itibarla da bu hakların korunması gerektiği noktasından hareket etmektedirler. Buna karşılık yorumun vergi alacaklısı veya hazine lehine yapılması gerektiğini savunanlar, devletin gelir toplama ihtiyacını ileri sürmektedirler. Fakat, bu düşüncelerin objektif ve bilimsel olmaktan uzak olduğu söylenebilir. Yorum, önceden tespit edilmiş amaçlarla yapılmamalıdır. Yorum ancak, kanunun söz ve ruhuna uygun olmalıdır.[92]

D. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım

1. Ekonomik Yaklaşımın Tanımı ve Kapsamı

Vergi hukukunda kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur. Ekonomik yaklaşım, vergi doğuran olayların saptanmasında ve vergi kanunlarının hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve niceliklerin esas alınması anlamına gelir.[93]

Çoğu kez vergi hukuku ile özdeşleştirilmiş biçimde kullanılan ve vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan "ekonomik yaklaşım", vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelenirken, biçimlerin ötesine geçilerek özün *-iktisadi boyutun-* esas alınmasını öngörmektedir. Alman yazınında -ve aynı yoğunlukta olmasa da- Türk literatüründe, uzun süreden beri mevcut ve çok sayıda yargı kararına konu olan bu kavramın kapsamı ve uygulama alanı konusundaki belirsizliğin giderilmemiş olması eleştirilmektedir. "Hukuki güvenlik" ve "kanunilik" ilkelerinin geçerli olduğu vergi hukukunda bu durumun kabul edilemez olduğu vurgulanmakta, özellikle de vergi planlamasını olumsuz etkilemesi katlanılmaz bulunmaktadır. Hukuki bir metod mu, yoksa vergiler alanında ekonomi, hukuk, işletme, muhasebe verilerinin kullanımını öngören özel bir yöntem mi olduğu

---

[92] Erginay, a.g.e., s. 61.
[93] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 24.

tartışma konusu yapılan ekonomik yaklaşımın, vergi kanunlarının yorumu, yorumun sınırları, hakimin hukuk yaratması, vergi hukukunda boşluk doldurma ve vergi borcunun doğumunda somut maddi *olayın -vergiyi doğuran olay-* saptanması ve nitelendirilmesi problemleriyle iç içe geçtiği; ekonomik yaklaşım ve bununla bağlantılı problemlerin çözümünün disiplinler üstü bir bakış açısı gerektirdiği genel kabul görmektedir.[94]

Ekonomik yaklaşımın yasal dayanağını VUK'un "ispat" başlıklı 3/B maddesinde yer alan *"Vergilendirmede vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"* hükmü teşkil etmektedir. Esasında söz konusu hüküm, bir ispat kuralından ziyade; vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri ile değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri ile değerlendirileceğini ifade eden ve böylelikle ekonomik yaklaşıma cevaz veren bir hükümdür.[95]

Bir görüşe göre ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir.[96] Diğer bir görüşe göre ise ekonomik yaklaşım, yalnız vergi hukukuna özgü bir kavram değildir; yani bu yöntemin kullanım alanı vergi hukuku ile sınırlı değildir. Bu yöntem bütün hukuk dallarında işletilebilen bir yaklaşımdır.[97]

Bir üst kavram olan ekonomik yaklaşımın "ekonomik irdeleme" ve "ekonomik yorum" olmak üzere iki boyutu vardır. Vergi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme; vergi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanmasına ise ekonomik yorum denir.[98]

---

[94] Mustafa Akkaya, "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26 Temmuz 2010.
[95] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 25.
[96] Bkz.: Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 24.
[97] Eberhard Littmann, **Das EinkommenSteuerrecht**, 11. Erneuerte Und Erweiterte Auflage, Schaffer-Co. GMBH, Stuttgart, 1974, s. 44'ten naklen Saygılıoğlu, a.g.e., s. 96.
[98] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 24.

Ekonomik yaklaşımın normun anlamlandırılması yönünü ifade eden ekonomik yorum, bilinen yorum yöntemlerinin ötesinde ve dışında bir yöntem değildir. Gerek Alman gerek Türk vergi hukukunda ekonomik yorumun, amaçsal yorumun özel bir uygulaması olduğu ve kapsamı içinde yer aldığı konusunda görüş birliği vardır.[99]

Özel hukuktaki irade özgürlüğü, yasaklanmamış, ahlaka ve adaba aykırı olmayan her işlemin yapılmasını mümkün kılar. İrade özgürlüğünün belli, somut bir iktisadi amaca ulaşılması bakımından farklı yollar izlenmesine, yeni yollar kullanılmasına olanak vermesi, bireyleri hedefledikleri sonuca, vergi normunda vergi borcunun doğumu için öngörülen soyut tanımda yer alan özel hukuk işleminin dışındaki işlemlerle ulaşmaya yöneltir. Örneğin menkul veya gayrimenkul bir mal üzerindeki kullanım hakkı, malın satılması, başka malla takas edilmesi, bağışlanması veya mallı kullanma yetkisini veren diğer sözleşmeler (adi kira, intifa, finansal kiralama vb.) neticesinde edinilebilir veya aktarılabilir. Hukuki açıdan farklı hak ve borçları içeren bu seçeneklerden her birine bağlanan vergisel sonuçlar da farklıdır. Bu işlemlerden birisini yapmayı amaçlayan ancak vergisel sonuçlarını arzulamayan bireyin, eş zamanlı başka bir takım işlem veya işlemler kombinasyonu ile amaçladığı hakları elde etmesi mümkün olabilir.[100]

Ekonomik yaklaşım, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin görünen şekli ile bu muamelelerin ekonomik özü, yani gerçek ekonomik amacı arasında uyumsuzluk varsa önem kazanmakta ve şeklin ötesine geçilerek gerçekleşen ekonomik sonuca göre vergilendirme yapılmasına imkan vermektedir. Bu anlamda ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının, kendisini korumaya yönelik geliştirmiş olduğu bir refleks veya savunma mekanizması olarak değerlendirilebilir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının hükümleri ile ulaşılması düşünülen hukuki sonucun, gerek muvazaalı işlemlerle gerekse özel hukuk müesseselerinden ve şekil serbestisi ilkesinden olağan sayılmayacak şekilde yararlanmak suretiyle bertaraf edilmesine müsaade etmemektedir.

---

[99] Akkaya, a.g.e., s. 66.
[100] A.e., s. 29.

Buradan hareketle ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevinin, mali güce göre vergilendirme temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilendirmede eşitliği sağlamak olduğu söylenebilir.[101]

Türk vergi yargısı mercilerinin kararlarında açıkça ekonomik yaklaşım ilkesinden hiç bahsedilmemiştir. Ancak, yargı kararlarının metinlerinde mahkemelerin, kanun hükümlerini ve vergilendirmeye ilişkin olayları yorumlama şekillerine bakıldığında dolaylı da olsa ekonomik yaklaşımı benimseyen çok sayıda karara rastlamak mümkündür. Danıştay 4. Dairesi'nin 10.01.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında ekonomik yaklaşım ilkesinin önemi şu şekilde vurgulanmıştır; "*...Vergi Hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemli olup (...) medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, Vergi Hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.*"

Gayrimenkul satış vaadinin satışla aynı ekonomik sonucu doğurması halinde vergilendirme yönünden satış gibi değerlendirileceğine ilişkin Danıştay kararı, ekonomik yaklaşımın tipik örneğini teşkil etmektedir.[102]

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın gerek idare, gerek yargı organları tarafından gözönüne alındığını gösteren ilgi çekici bir örnek "para faizsiz-ev kirasız" sözleşmelerinde tarafların gelir vergisi yükümlülüklerine ilişkindir. Bu sözleşme ile taraflardan biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi üstlenmektedir. İki tarafın da amacı vergi doğuran olayın meydana gelmesini önleyerek vergiden kaçınmaktır. Ancak sözleşmenin tarafları, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde birbirlerine karşılıklı olarak para ile ölçülebilir çıkar sağlamaktadır. Tarafların özel hukukun karma sözleşme biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumun gizlenmesi sonucunu doğurmaktadır. İdare ve yargı organları paranın faizsiz evin

---

[101] A.e., s. 35.

[102] Dn. 4. D.'nin 10.01.1978 tarihli ve E. 1977/1196, K. 1978/7 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 32-33, s. 363; Aksi yönde bir karar için bkz.: Dn. 9. D.'nin 09.03.1983 tarihli ve E. 1982/5021, K. 1983/1601 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 52-53, s. 418.

kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisi tarh edilmesine karar vermektedirler.[103]

Gayrimenkullerin ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile temliki bir ivaza yani karşılığa dayandığı için veraset ve intikal vergisinin konusu dışındadır. Karı-koca, evlilik sözleşmesi gereği birbirlerine ölünceye kadar bakmakla yükümlü oldukları halde, gayrimenkullerini birbirlerine karşılıklı olarak ölünceye kadar bakma sözleşmeleri ile devrederek veraset ve intikal vergisinden kaçınmaları ekonomik yaklaşım ilkesi gereği mümkün değildir.[104] Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesinin uygulanmasında, sahibi bulunduğu konutu amcasına tahsis etmesi halinde emsal kira bedeli ödeyecek olan yeğenin, bunu babasına tahsis etmesi, babasının da kardeşine tahsis etmesinde vergisel kaygılarla işlemin tarafları değiştirilmektedir.[105] Sahibi bulunduğu hisse senetlerini damadına bağışlamak isteyen kayınpederin bunları kızına, kızın da eşine bağışlamasısında da işlemin tarafları salt vergisel nedenlerle değiştirilmektedir. Çocuksuz bir çiftin, yeğenlerini evlatlık olarak alıp, mirasın intikalinde vergisel avantaj sağlamaları da benzer bir durum olarak değerlendirilebilir.[106]

Ekonomik yaklaşıma örnek teşkil etmesi bakımından önemli bir karar da Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen E. 1970/6217, K. 1970/6217 sayılı karardır. Bir ticari işletmeye ait kamyonun mülkiyeti muhafaza kaydıyla noterde satılması, ancak fatura düzenlenmemesi nedeniyle yargı kararına konu olan uyuşmazlıkta, vergi idaresi, fatura düzenlenmemiş olması nedeniyle vergi cezası kesmiş; kamyonu satan ticari işletme sahibi de mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışın özel hukuk anlamında kesin satış sayılamayacağı, dolayısıyla da fatura kesilmesini gerektiren bir işlem olmadığı gerekçesiyle kesilen cezaya itiraz etmiştir. Danıştay 4. Dairesi kararında, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış olmadığını kabullenmekle beraber, bu tür satışın ticari ve mali bilanço üzerindeki

---

[103] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 25.
[104] Bkz: Dn. 7. D.'nin 13.01.1987 tarihli ve E. 1985/64, K. 1987/5 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 68-69, s. 480; Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 26-27.
[105] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 26.
[106] Akkaya, a.g.e., s. 31-32.

etkilerini de dikkate alarak, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışı vergi hukuku açısından kesin satış olarak değerlendirmiş ve cezayı onamıştır. Karar, bir özel hukuk kavramının vergi hukukunda, özel hukuktaki anlamından bağımsız olarak iktisadi içeriği ile anlaşılacağını vurgulaması bakımından ilginçtir.[107]

2. Ekonomik Yaklaşıma Karşı Olan Görüşler

SABAN, ekonomik yaklaşımın Alman hukukundan doğru olmayan bir biçimde vergi hukukumuza aktarıldığını ve kabul gördüğünü belirtmektedir. SABAN'a göre VUK'un 3/B maddesi nitelendirme ile ilgili olup, nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi; "özün önceliği" ilkesini belirlemektedir. Bu madde doktrinde genel kabul gören ekonomik yaklaşım ilkesine dair herhangi bir kavram içermemektedir. Konu, esasında hakkın kötüye kullanılması yasağı kapsamında ele alınmalı ve açıklanmalıdır.[108]

Hiçbir hukuk normu, insan ve toplum çıkarlarının ortak amacı dışında yorumlanmamalı ve uygulanmamalıdır.[109] Böyle bir hukuksal çerçevede yaklaşıldığında, hakkın kötüye kullanılmasının çeşitli alanlarla bağlantılı türev kötüye kullanma yasakları olmuştur. Nitekim Kara Avrupası'nın **abuse of law** ya da **fraus legis** doktrini ve Amerikan hukukundaki özün önceliği (**substance over form**) doktrini de bu yaklaşımlarla, mükelleflerin seçtikleri hukuk biçimlerinin kötüye kullanılmasını önlemeye yöneliktir.[110] Bu açıdan bakıldığında, hukukun suistimalini önlemek için ekonomik yaklaşım gibi üretilmiş ve soyut kavramlara ihtiyaç yoktur.

POROY ise ŞANVER'e gönderme yaparak hukuksal yorum-ekonomik yorum ayrımını yadırgadığını ifade etmiş ve bu ayırımın, kötü niyetin ispat güçlüğüne bir kaçamak olarak kullanılıp, iyi niyetlilerin haksızca vergilendirmesine neden olmaması gerektiğini belirtmiştir. POROY'a göre medeni hukuktaki esneklik

---

[107] A.e., s. 71.
[108] Bkz.: Saban, a.g.e., s. 66-72.
[109] Bülent Köprülü, **Medeni Hukuk**, 1-3. Kitaplar, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971, s. 14.
[110] Saban, a.g.e., s. 72.

ve iyi niyet kuralları çerçevesinde yapılacak bir yorumla, ekonomik yorumla varılmak istenen sonuca pekala ulaşılabilir.[111]

3. Kara Avrupası'nda Ekonomik Yaklaşımı Benimseyen Ülkeler

Ekonomik yaklaşımın kaynağı Alman vergi hukukudur. Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım kavramı ilk kez 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun 4 üncü maddesinde yorum kuralı olarak yer almış ve böylece pozitif bir hukuki niteliğe sahip olmuştur. Esasında kökleri özel hukuka dayanan bu kavramın vergi hukukuna yansımasında Almanya'nın I. Dünya Savaşı'nı kaybetmesinden sonra içinde bulunduğu iktisadi koşulların yanında, hukuk anlayışındaki, özellikle de hakimlerin normların uygulanmasındaki rolleri noktasında yapılan tartışmaların etkisinin büyük olduğu söylenebilir.[112]

1919 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nun mimarı sayılan Enno Becker, menfaatler içtihadı ekolündendi. Vergi kanunlarının uygulanmasında iki menfaatin çatıştığına sıkça işaret eden Becker, kanunun en önemli maddesi olarak nitelendirdiği[113] ekonomik yaklaşıma ilişkin düzenlemeyle devletle vergi mükellefi arasındaki menfaat çatışmasının dengelenebileceği beklentisi içindeydi.[114]

Ekonomik yaklaşıma ilişkin düzenlemeler, daha sonra 1931 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu ile 1934 tarihli Vergi İntibak Kanunu'na da aktarılmış böylece ekonomik yaklaşım, yasal dayanağa sahip olmayı sürdürmüştür. Ancak, 1977'de yapılan Vergi Usul Kanunu'nda, hükümet tasarısında yer almasına karşın, vergi hukukunda yorum kurallarına artık ihtiyaç bulunmadığı gerekçesiyle yer verilmemiştir. Bununla birlikte Kanun'un 39, 40 ve 41 inci maddelerinde yer alan

---

[111] Reha Poroy, "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, Nisan 1976, s. 27.
[112] Akkaya, a.g.e., s. 36.
[113] Bkz.: Enno Becker, **Die Reichsabgabenordnung**, 7. Bs., y.y., Berlin, 1930, s. 40 vd.
[114] Akkaya, a.g.e., s. 37.

hükümler[115] vergi borcu ilişkisinde somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi konusunda, ekonomik yaklaşımın pozitif dayanakları ve göstergeleri olarak kabul edilmektedir.[116]

Kara Avrupası'nda Almanya dışında da vergi kanunlarında ekonomik yaklaşıma yer veren ülkeler olmuştur. Örneğin, Avusturya Vergi Usul Kanunu'nda yer alan, somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelenmesine ilişkin düzenleme içerik olarak şu şekildedir: "*Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelenmesi konularında, vergiyi doğuran olayın dışa yansıyan biçimi değil, ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçek iktisadi içeriği belirleyicidir.*" Aynı yönde bir düzenleme KKTC Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bazı İşlemlerin Geçerli Sayılmaması" başlıklı 58 inci maddesinde yer almaktadır. Bu madde: "*Vergi dairesi, herhangi bir vergi yükümlüsünün ödeyeceği vergi miktarını azaltan veya azaltacak herhangi bir işlemin yapay, uydurma, muvazaalı veye gerçek dışı olduğu kanaatine varması halinde böyle bir işlemi dikkate almaz*" şeklindedir.[117]

Ekonomik yaklaşım, özü itibariyle vergi hukuku alanında kanuna karşı hile ve hakkın kötüye kullanılması gibi suistimalleri önleyici bir işleve sahiptir. Bu açıdan bakıldığında hiçbir ülkede hukukun suistimaline müsaade edilmediği bir gerçektir. Ekonomik yaklaşım ismiyle veya içeriğiyle olmasa da her ülkede, hukukun suistimalini önleyici müesseseler bulunmaktadır.

---

[115] Alman Vergi Usul Kanunu'nun 39 uncu maddesinde "ekonomik mülkiyet" olarak adlandırılabilecek, mal ve haklar üzerindeki iktisadi hakimiyeti vergilendirmede esas alan hüküm; 40 ıncı maddesinde kanuna ve ahlaka aykırı faaliyetleri, 41 inci maddesinde ise geçersiz hükümlerin vergisel sonuçları düzenlenmiştir. Akkaya, a.g.e., s. 39.

[116] A.e., s. 39.

[117] A.e., s. 80.

4. Amerikan Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşımın İzdüşümü: Özün Önceliği İlkesi

Ekonomik yaklaşımın Amerikan vergi hukukundaki karşılığını "özün önceliği" (**substance over form**) ilkesi teşkil etmektedir. Bu ilke, bir işlemin vergisel durumunu değerlendirirken, görünürdeki şekline değil özüne göre karar verilmesi gerektiğini ifade eder. Buna göre, aynı sonucu doğuran iki ayrı işlem, sadece farklı şekillerde gerçekleştirildikleri için –yasalarda açıkça belirtilmediği sürece- farklı vergi yükleri ile karşılaşmamalıdır. Şekil ne olursa olsun iktisadi sonuç aynı ise vergi yükü de aynı olmalıdır.[118]

Anglo-sakson hukuk geleneğinden olan Amerikan hukuku, esasında bir içtihat hukuku (**case law**) olduğu için, bir başka ifade ile yargı içtihatları hukukun asli kaynaklarından olduğu için özün önceliği ilkesi özellikle Yüksek Mahkeme (**Supreme Court**) kararları ile ortaya çıkmış ve vergi hukukunda uygulama alanı bulmuştur.

Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin çok sayıda kararında özün önceliği ilkesine yer verilmiştir. Bunun yanında alt mahkemelerin kararlarında bu kavramın etraflı bir şekilde tartışıldığı görülmektedir. Ayrıca, Amerikan vergi kanunlarının çeşitli bölümlerinde bu kurala ilişkin hükümler mevcuttur. Amerikan vergi hukukunda önemli bir yere sahip olan özün önceliği ilkesini 5. Mahkeme bir kararında *"sağlam vergilendirmenin köşe taşı"* olarak nitelendirmiştir.[119]

Amerikan hukukunda özün önceliği ilkesinin çıkış noktası olarak *Weiss v. Stearn* davasında[120] Yüksek Mahkeme kararında yer alan ifadeler gösterilebilir. Mahkeme, kararında; *"vergilendirmeye ilişkin meseleler, tarafların deklare ettikleri*

---

[118] Ömür Külahlı, "Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz 2010, s. 62.
[119] Ray. A. Knight-Lee G. Knight, "Substance Over Form: The Cornerstone Of Our Tax System Or A Lethal Weapon In The IRS's Arsenal?", **Akron Tax Journal**, Vol:8, 1991, s. 91; 5th Circuit, Weinert's Estate v. Commissioner 294 F.2d 750, 755, 1961.
[120] Weiss v. Stearn, 265 U.S. 242 (1924), (Çevrimiçi)http://supreme.justia.com/us/265/242/index.html, 01.08.2010.

amaçlarından ziyade, hakikatte ne olduğuna bakılarak çözüme kavuşturulmalıdır. (...)Gelir vergisi kanunlarını uygularken olayın görünen şeklini değil özünü dikkate almalıyız" ifadelerine yer vermek suretiyle vergi hukukunda özün önceliği ilkesinin geçerliliğini tanımıştır.[121]

Yüksek Mahkeme bir diğer kararında; vergilendirmede, uygulayıcıların ve hakimlerin, biçimsel yazılı belgelerle sıkı sıkıya bağlı olmadıklarını; bunun ötesinde gerçekle ilgilenmeleri gerektiğini ifade etmiştir.[122]

Özün önceliği ilkesine ilişkin olarak Amerikan hukukunda referans olarak alınan en önemli davalardan birisi ise *Gregory v. Helverig* davasıdır.[123] Dava konusu olayda Bayan Gregory, United Mortgage Corporation (Şirket A) ünvanlı şirketin bütün hisselerine sahiptir. Bu şirket, Monitor Securities Corporation'ın (Şirket B) hisselerinin tamamına ve diğer bir çok şirketin hisselerine sahiptir. Şirket A'nın aktifinde yer alan Şirket B'nin hisselerinin satışı ve satış karının ortak olan Bayan Gregory'e kar payı olarak dağıtımı ciddi bir vergi yükü taşımaktadır. Bunun yerine, Bayan Gregory, Şirket B'yi oldukça karlı bir şekilde satma imkanı bulmuştur. Şöyle ki; Bayan Gregory tüm hisselerine sahip olduğu Averill Corporation'ı (Şirket C) kurmuş ve hemen akabinde Şirket (A), Şirket (B)'de sahip olduğu hisselerin tamamını Vergi Kanunu'nun (IRC) 112 nci maddesinde yer alan şirket yapılandırmaları hakkındaki hükümlere uyarak Şirket (C)'ye devretmiştir. Altı gün sonra Şirket (C) tasfiye edilmiş ve şirketin bütün varlığı (yani Şirket B'nin hisseleri) Bayan Gregory'e geçmiştir. Şirket (C) kuruluşu ile tasfiyesi arasında geçen sürede belirtilen hisse iktisabı dışında hiç bir işlem gerçekleştirmemiştir. Bayan Gregory de, Şirket (C)'nin tasfiyesi nedeniyle kendisine geçen Şirket (B) hisselerini hemen satmış ve elde ettiği sermaye kazancını beyan etmiştir. Şirket (B)'nin hisselerinin doğrudan Şirket (A)

---

[121] J. Bruce Donaldson, "When Substance-Over-Form Argument Is Available To The Taxpayer", **Marquette Law Review**, Vol: 48, 1964-1965, s. 42.
[122] Helvering v. F&R. Lazarus Co., 308, U.S., 255, 1935.
[123] Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), (Çevrimiçi: http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html Erişim: 31.07.2010).

tarafından satılması halinde oluşacak vergi yükü, o tarihte yürürlükte bulunan mevzuat uyarınca mükellefin uygulamasında ortaya çıkan vergi yükünden daha yüksektir.[124]

Mahkeme, söz konusu olayda vergilendirmenin, işlemin şekline mi (şirket re-organizasyonu) yoksa öznüne (Şirket (A)'nın Şirket (B) hisselerini satması ve satış kazancının ortağa dağıtılması) göre mi yapılacağını tartışmıştır.[125] İlk derece mahkemesi, olayın özünü esas almış ve yapılan işlemler zincirinin esasında tipik bir kar dağıtımı olduğunu ileri sürerek Bayan Gregory aleyhine karar vermiştir. Üst yargı mercii olan Vergi Temyiz Mahkemesi ise olayın özünü ihmal etmiş ve detaylı düzenlemeler içeren kanun hükmünün lafzını esas alarak, ilk derece mahkemesinin kararı hakkında bozma kararı vermiştir. İlk derece mahkemesi, kanunun amacının dikkate alınması gerektiğini ileri sürmüş ve Vergi Temyiz Mahkemesi kararına uymayarak kendi kararında ısrar etmiştir. Bunun üzerine uyuşmazlık en üst yargı mercii olan Yüksek Mahkemeye intikal etmiştir. Yüksek Mahkeme, ilk derece mahkemesinin görüşünü benimseyerek yapılan işlemlerin iktisadi özünü dikkate alarak olayda kar dağıtımı bulunduğu yönünde, yani Bayan Gregory aleyhinde karar vermiştir.

Amerika'da özün önceliği ilkesine yer veren yargı kararlarının sayısını artırmak mümkündür. Ancak, tüm kararlara burada yer vermeye olanak olmadığı gibi bu çalışmanın böyle bir amacı olmadığı da açıktır. Kara Avrupası sisteminde ekonomik yaklaşım olarak isimlendirilen kavramın, Amerikan hukundaki karşılığını teşkil eden özün önceliği ilkesi, Amerikan vergi hukukunda başka bir takım ilkelerle tamamlanmaktadır. Bunlar; ekonomik öz (**economic substance**), ticari amaç (**business purpose**) ve zincirleme işlemlerdir (**step transactions**). Esasında birbirini tamamlayan bu ilkelerin hepsinin amacı, kötü niyetli davranışlarla vergi kanunlarının hükümlerinin dolanılmasını engellemektir.

---

[124] Külahlı, a.g.m., s. 62.
[125] Külahlı, a.g.m., s. 62.

5. Ekonomik Yaklaşımın Sınırları

Ekonomik yaklaşım ve onun bir sonucu olan serbest kanıtlama; kanun hükmü ile olayı zıtlaştıramaz, serbest bir şekilde veya hisse göre kararla kuralı veya olayı değiştiremez. Ekonomi yaklaşım ve serbest kanıtlama; mükellefin ciddi hukuksal işlemlerini güçleştiremez. Mükelleften maliyenin amaçlarına göre davranmasını isteyemez.[126]

Bir diğer deyişle ekonomik yaklaşımı keyfi ve takdiri bir uygulama olarak anlamamak gerekir. Zira vergi hukukunun önde gelen niteliklerinden birisi, kanuna dayanmasıdır. Hangi yorum yöntemi benimsenirse benimsensin, vergi kanunlarının sınırları aşılamaz. Bu bakımdan, vergi hukukunda kıyas, ekonomik yaklaşımın doğal sınırını teşkil etmektedir. Ekonomik yaklaşım, kesinkes kanun metninin sınırları içinde geçerlidir.[127]

Vergi normlarının yorumunda aşılamayacak sınırı, normda yer alan kelimeye atfedilecek anlam oluşturur. Norm, anayasal vergileme ilkeleri ile normun yer aldığı vergi kanununa rengini veren ilkeler gözönünde tutulmak suretiyle belirlenen amaca uygun olarak yorumlanır. Bu ilkeler, vergi borcu ilişkisinin doğumuna neden olan veya etki eden vergi normlarının anlamlandırılmasında geçerlidir. Ekonomik yaklaşım, sadece normda verginin doğumunun bağlandığı olayın soyut tanımında, özel hukuk kavramlarının, temsil ettikleri iktisadi içerikleri nedeniyle kullanılması durumunda mümkündür. Rakam, takvim vb. kesinlik ifade eden ibarelerin normda yer alması, gerçek iktisadi boyutun esas alınması adına, normun açık ifadesiyle çatışan yoruma izin vermez. Danıştay 4. Dairesi'nin 31 Aralık tarihinde işletmenin aktifine giren daktilo için amortisman ayrılabileceğine ilişkin kararı[128] bu sınıra riayet edilmesinin tipik örneği olarak nitelenebilir. Yükümlendirici ve yararlandırıcı vergi normlarının yorumunda normun amacı belirleyicidir. Vergi ve hukuk

---

[126] Şanver, a.g.m., s. 195.
[127] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 99-100.
[128] Dn. 4. D.'nin E. 1970/1197, K. 1971/854 sayılı kararı.

politikasından kaynaklanan ve özü itibariyle yönlendirici normlarda, bu amaçla çatışan yorum yapılamaz.[129]

Dolayısıyla ekonomik yaklaşım, bütün kapıları açan bir maymuncuk ya da kanunkoyucunun vergi uygulamacısına dilediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bono olarak görülmemelidir. Her durumda, her koşulda ekonomik yaklaşıma başvurulması doğru değildir. Soyut vergi doğuran olayın iktisat ya da vergi hukukuna özgü kavramlarla ifade edildiği veya özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlam ve içerikleriyle kullanıldığı durumlarda ekonomik yaklaşıma başvurulamaz. Özel hukuktaki kavramların iktisadi içeriklerinden bağımsız vergileme konusu yapıldığı hallerde iktisadi boyutun vergilenmede esas alınmaya çalışılması, amacı aşan uygulamaları da beraberinde getirir. Örneğin evlenme ve boşanma terimlerine yer vererek, bunlara vergisel sonuç bağlamış bir vergi normunun uygulamasında, kavramların medeni hukuktaki anlamlarıyla kullanıldığı konusunda bir tereddüt yoksa, iltica saikiyle yapılmış medeni hukuk anlamında muvazaalı bir evliliği vergisel anlamda geçersiz saymak; evlenme akdi olmaksızın evli gibi yaşayan çiftleri vergi hukuku anlamında evli gibi değerlendirmek ya da geçerli bir evlilik tesis etmiş olmasına rağmen fiilen ayrı yaşayan çiftleri boşanmış saymak olanağı yoktur.[130]

Ekonomik yaklaşım, yanlış bir algılamayla uygulanırsa hazineci yaklaşıma dayanak oluşturma riski taşımaktadır. Bu riskin tipik örneğini Alman İmparatorluk Mali Mahkemesinin "fenik kararı" adıyla bilinen kararı oluşturmaktadır. Almanya'da o dönemde işsizliği azaltma amaçlı vergi kanunu, aylık geliri 500 Mark ve üzerinde ücretlilerden % 5, bunun altında olanlardan % 4 vergi alınmasını öngörmüştür. Karara konu olayda işveren, çalışanlarının % 5 yerine % 4 vergi ödemesini sağlamak üzere, çalışanların da rızasıyla, yeni bir hizmet sözleşmesi yaparak aylıklarını bir fenik azaltmış ve fiilen 499,99 Mark ödemeye başlamıştır. Alman vergi idaresi yeni anlaşmayı ve ve fiilen 499,99 Marklık ödeme yapıldığını kabul etmesine rağmen 1 feniğin iktisadi önemi bulunmadığı gerekçesiyle % 5'lik oranı uygulayarak cezalı

[129] Akkaya, a.g.m., s. 9.
[130] Akkaya, a.g.e., s. 44.

tarhiyat yapmış, bu tarhiyat da mahkeme tarafından onanmıştır. Bu örnek de göstermektedir ki, işlevi, niteliği, uygulama alanı ve sınırları net çizgilerle belirlenmemiş ekonomik yaklaşım, kanunilik ve hukuki güvenlik başta olmak üzere vergi hukukuna hakim tüm anayasal ilkeleri zedeleyen bir araç haline gelebilmektedir.[131]

6. Ekonomik Yaklaşım ve Peçeleme

Ekonomik yaklaşımla ilgili olarak ele alınması gereken bir konu da vergisel sonuçlar elde etmek için irade özgürlüğünün sunduğu olanakları kötüye kullanarak, vergi kanunlarını dolanmaya yönelik "peçeleme" sözleşmeleridir.[132]

Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramı literatür tarafından üretilmiştir. Uygulamada, mükelleflerin özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi ziyaı yaratarak vergi kaçırma yoluna gitmeleri yaygın karşılaşılan durumlardır. Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanmalarına **"peçeleme"**, bu eylemi esas alan işleme de **"peçeleme işlemi"** denmektedir.[133]

Vergi hukuku, kişilerin hukuk düzeninin sunduğu olanaklar ile iktisadi özgürlüklerini serbestçe kullanmalarına saygılı olmak zorundadır. Ancak diğer taraftan hukuk düzeninin tanıdığı olanakların hukuk düzeni ile çatışan biçimde, bu olanakların amaçlarına aykırı veya kötüye kullanımı hiçbir hukuk dalında himaye edilmez. Bu bakımdan özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanımı yani peçeleme de tüm vergi sistemlerinde reddedilir.[134]

---

[131] A.e., s. 35.
[132] A.e., s. 83.
[133] Doğan Şenyüz, "Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 25.
[134] Akkaya, a.g.e., s. 94-95.

Peçeleme sözleşmesinin tarafları, kanunun lafzına uygun davranıyor görünmekle beraber, onun ruhunu ihlal etmektedirler. Peçelemede kanunun amacı tamamen bertaraf edilmektedir. Vergi mükellefleri veya sorumlularınca durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi kanunu dolanmak amacıyla başvurulmaktadır.[135] Bu özellikleri ile peçeleme özel hukukun kanuna karşı hile ve objektif iyiniyet (dürüst davranma) kurallarına aykırılık kurumlarının özelliklerini taşımaktadır. Gerçekten belli hukuki biçimlerin sadece vergiden kaçınmak amacıyla kullanılması dürüst davranma ilkesine ters düşmektedir.[136]

Herhangi bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilebilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:[137]

a) Vergi kanunu, özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak vergi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır.

b) Vergi kanunu, özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine, bu nitelikleri ile değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurmuş olmalıdır.

c) Vergi kanununun vergilendirme yönünden hedeflediği iktisadi sonuç, bu kanunun ifade ettiği hukuksal kalıp ve biçim çerçevesinde tümüyle kapsanmamış olmalıdır.

d) Mükellef, vergi kanununu dolanmak için hukuksal kalıp ve biçimden yararlanma imkanını kötüye kullanmış olmalıdır. İşlemin yapay, olağan dışı, doğal akışa aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilmesi kötüye kullanmanın güçlü belirtileridir.

---

[135] Kaneti, a.g.e., s. 44-45.
[136] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., . s. 28.
[137] Kaneti, a.g.e., s. 45.

Kötüye kullanma unsurunun varlığının saptanmasında kullanılabilecek en geçerli kriter "ölçülülüktür". Bu kritere göre, peçeleme niteliği taşıyıp taşımadığı tartışmalı olan bir özel hukuk işleminde, vergisel avantaj sağlama amacı dışarıda tutulduğunda geride hala anlamlı bir iktisadi bütünlük kalıyorsa, seçilen form ölçülüdür ve "kötüye kullanma koşulu" gerçekleşmemiştir. Buna karşın vergisel avantaj sağlama amacı dışarıda tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmıyorsa seçilen form ölçüsüzdür.[138]

Peçeleme konusunda verilen tipik örnek veraset ve intikal vergisine ilişkindir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)[139]'na göre ivazsız suretle vaki intikallerin 2010 yılı için 2.535 TL'si veraset ve intikal vergisinden müstesnadır. Bir baba, oğluna 7.605 TL bağışlarsa bunun (7.605 – 2.535 =) 5.070 TL'si vergiye tabi olacaktır. Bunun yerine, vergi borcunu bertaraf etmek için oğluna herbiri 2.535 TL tutarında üç ayrı bağış yaparsa bu durum kanunun emredici hükmüne ters düşeceğinden peçeleme olarak nitelendirilecektir. Bununla birlikte peçeleme olayını değerlendirirken çok dikkatli olmak gerekir. Eğer bağış, geniş bir zaman dilimine yayılmışsa peçelemenin varlığını ileri sürmek kolay değildir.[140]

Peçeleme sözleşmesi, borçlar hukukunun muvazaa kavramıyla benzerlik göstermektedir. Ancak, muvazaadan farklı olarak peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiştir. Özel hukuk açısından geçerli olan görünüşteki hukuki biçim, vergi kanununu dolanmak, onun hükümlerini bertaraf etmek için seçilmiştir.[141]

ŞENYÜZ muvazaa ile peçeleme arasındaki farkları ayrıntılı bir şekilde ortaya koymuştur. Bu farklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

[138] Akkaya, a.g.e., s. 116.
[139] 15.06.1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[140] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 26.
[141] A.e., s. 28-29

Tablo 2: Muvazaa ve Peçelemenin Farkları

Muvazaa	Peçeleme
Özel hukuk müessesesidir.	Vergi hukukunun müessesesidir.
Muvazaada (nispi muvazaada) görünürdeki ve gerçek olmak üzere iki işlem vardır.	Peçelemede iki işlem varmış gibi algılanmasına rağmen tek işlem vardır.
Muvazaada (nispi muvazaada) görünürdeki sözleşmenin yapılmasını taraflar arzulamaz, yapılması arzulanan sözleşme gizlenen sözleşme olup bunun saklanması temel amaçtır.	Peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim saklanmaz, yapıldığı şekliyle ve açıkça kullanılması taraflarca arzulanır.
Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır.	Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında bir uygunsuzluk bulunmaz. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan irade ile ortaya konmak istenen irade arasında fark yoktur.
Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir.	Peçeleme sözleşmeleri sadece vergi kanunlarını dolanmak amacıyla yapılır.
Muvazaa sözleşmesinde (nispi muvazaada) tarafların gerçek iradelerini yansıtan bir sözleşme gizlenmektedir.	Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergi doğuran olayın sonuçlarıdır.
Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından her zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir.	Peçeleme iddiası, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınarak ileri sürülürse sonuç alınabilir.

Kaynak: Doğan Şenyüz, "Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 26-27.

Peçelemede taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine, varsayımsal olarak ölçülü olduğu kabul edilen işlem vergilemeye esas tutulur. Bu itibarla, normun uygulanmasında somut maddi olayın salt fotoğrafının çekilebileceği, hiçbir surette değiştirilemeyeceği yönündeki kuralın geçerli olmadığı tek hal peçelemedir. Vergiyi dolanma yönündeki amacın elimine edilerek, işlem olağan koşullarda yapılsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vegilendirmenin, metodolojik bütünlük açısından izahı güçtür. Ancak kanuna karşı hile hiçbir hukuk sisteminde, hukukun genel ilkeleri, kamu düzeni, hakkaniyet vb. mülahazalarla hoşgörüyle karşılanmaz ve müeyyidelendirilir. Vergi hukukunda da peçelemenin varlığı halinde gerçekleşen olay yerine varsayımsal olayın ikame edilmesi, yukarıda sayılan genel ilkeler yanında anayasal vergileme ilkelerinin de gereğidir. Bu durum vergi hukukunun

geliştirdiği kendini savunmaya yönelik bir mekanizma olarak da değerlendirilebilir.[142]

Vergi hukukunda peçelemeye örnek teşkil eden bir kurum da "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı"dır. Dolayısıyla peçelemenin sonuçlarını somut olarak bu kurum üzerinden anlatmak mümkündür. KVK'nın 11/1-c ve 13 üncü maddeleri uyarınca ilişkili kişiler arasında mal veya hizmet alım ya da satımından uygulanan fiyat veya bedelin, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen fiyat veya bedele uygun olması şarttır. Aksi taktirde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır ve örtülü olarak dağıtılan bu kazanç tutarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirimi kabul edilmez. Daha açık bir ifade ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı halinde, ilişkili kişiler arasında geçerli olan "gerçek bedel" yerine "emsallere uygun bedel" vergilemeye esas alınır.

Peçelemenin varlığı halinde, gerçekleşen olay yerine varsayımsal olarak ölçülü olduğu kabul edilen olayın vergilendirmeye esas alınmasına örnek teşkil edebilecek çok sayıda yargı kararı mevcuttur. Aslında ekonomik yaklaşım konusunda zikredilen yukarıdaki yargı kararlarının bir çoğu bu gruba girmektedir. Bu kararların sayısını artırmak mümkündür. Bu konuda son derece çarpıcı, emsal niteliğinde bir karar, Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiş ve kararda, esasında peçelemeyi vurgulayan şu ifadelere yer almıştır: *"...Olayda, velayet altında bulunan yükümlünün hisse devri nedeniyle babasına karşı borçlandırılmasına karşın, bu muameleye bir kayyımın iştirak etmediği ve hakim onayına da sunulmadığı hususları ihtilafsız olduğu gibi, Borçlar Kanununun yukarıda anılan 18.maddesi uyarınca yapılan yorumla, hisse devri nedeniyle borçlanılan meblağın, olay tarihinde henüz dokuz aylık bebek olan yükümlü tarafından, reşit olduğu tarihte babasına ödeneceğine ve söz konusu meblağa herhangi bir faiz hesaplanmayacağına ilişkin muameleden beklenilen amacın, sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin,*

[142] Akkaya, a.g.e., s. 102.

vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılmaktadır..."[143] [144]

IV. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA VE HAKİMİN TAKDİR YETKİSİ

A. Vergi Hukukunda Boşluk Doldurma

Kanun boşluğu kavramı özel hukukta geniş bir yer tutmaktadır. Özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde başta Medeni Kanun'un 1 inci maddesinde belirtilen temel ilkeden yararlanma olmak üzere, çeşitli yollarla kanun boşluğunun doldurulması yoluna gidilmektedir. Kamu hukukunun bazı alanlarında örneğin idare hukukunda da boşluk doldurmanın önemli bir işlevi vardır.[145] Vergi hukukunda ise boşlukların yargı tarafından doldurulup doldurulamayacağı konusundaki tartışmalar sona ermiş değildir. Doktrinde bu konudaki hakim görüş; vergi hukukunun pozitifliği yüzünden bu dalda yargı organları aracılığıyla hukuk yaratmanın mümkün olmadığı, verginin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergilendirme alanında düzenleme yapma-norm koyma yetkisinin münhasıran yasama organına ait olduğu, sadece parlamentonun vergi kanunlarındaki boşlukları, kanun değişiklikleri yaparak doldurulabileceği yönündedir.[146]

Vergi hukukunda hakim tarafından hukuk yaratılıp boşluk doldurulabileceğini savunan karşıt görüşe göre, bu şekilde, eşit olana eşit işlem

---

[143] Dn. 7. D.'nin 06.10.1994 tarihli ve E. 1992/8205, K. 1994/4596 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 25.08.2010.

[144] Yine Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen ve bu konuda örnek gösterilebilecek önemli bir başka karar ise 07.06.1985 tarihli ve E. 1984/2539, K. 1985/1354 sayılı karardır. Kararda; *"...Akitlerin yorumunda asıl ilke Türk Borçlar Kanununun 18. maddesinde de belirtildiği gibi iki tarafın gerçek irade beyanının tesbittir. Olayda yükümlülerin murisinin sağlığında sahibi bulunduğu gayrimenkulleri intifa hakkı kendisinde kalmak koşulu ile çocuklarına satış olarak tapuda tescil ettirmesinin gerçekte bir satış akti olmadığı, sırf veraset vergisinden kaçınmak amacına yönelik bulunduğu dosya içeriğinden anlaşıldığından, itiraz komisyonunca satış aktinin yazılı gerekçelerle muteber kabul edilmeyerek murisin ölümü üzerine gayrimenkullerin tam mülkiyetinin intikal ettiğinin kabulünde isabetsizlik yoktur"* ifadelerine yer verilmek suretiyle peçeli işlemin vergilemeye esas teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

[145] Karakoç, a.g.e., s. 84.

[146] Furtun, a.g.e., s. 173.

yapılması sağlanarak anayasal eşitlik ilkesi gerçekleştirilmektedir. Bu görüş taraftarlarına göre ne güçler ayrılığı kuramı, ne verginin kanuniliği ilkesi, ne de hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunda yargı organları tarafından boşluk doldurularak hukuk yaratılmasına engel teşkil eder. Temel hak ve özgürlüklere müdahale bakımından vergi hukuku ile ceza hukuku arasında bir bağlantı kurulması doğru olmaz; zira her iki hukuk dalının dayandığı temel düşünce farklıdır. Ceza hukuku, topluma zararlı olduğu kabul edilen bir kısım faaliyetlerden kişileri alıkoymayı amaçlar. Bu nedenle bu faaliyetleri suç sayarak cezalandırır. Ceza hukukunun amacı cezai olay tiplerinden kişileri caydırmaktır. Vergi hukukunda ise vergi doğuran olay, ilişki ve eylemlerden kişileri caydırmak amacı, ancak bazı istisnai durumlarda söz konusu olur. Bu hukuk dalında temel amaç, vergi doğuran olay gerçekleştiğinde, bu olay sonucu ortaya çıkan ekonomik değerden devletin payını alması ve böylece kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Ayrıca, ceza hukuku ile vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması bakımından yarattığı etki ve sonuç birbiri ile karşılaştırılamayacak ölçüde farklıdır. Ceza hukuku, temel hak ve hürriyetlerin doğrudan kısıtlanması sonucunu doğururken, vergi hukukunda bu sonuç ancak dolaylı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu bakımdan, ceza hukukunun aksine vergi hukukunda hakimin hukuk yaratması mümkün ve hatta gereklidir.[147] Daha önce de ifade edildiği üzere doktrinde hakim olan görüş, vergi hukukunda hakimin hukuk yaratmasının söz konusu olamayacağı yönündedir.

Vergi hukukunda kanun boşluklarının doldurulmasıyla ilgili önem arz eden bir diğer konu, örf ve adet kurallarının konumudur. Özel hukukta örf ve adet kuralları, kanunda bir mesele hakkında uygulanabilir bir hüküm bulunmadığı zaman devreye girerek boşlukları doldurabilmektedir. Vergi hukukunda ise gerek yorum konusunda gerekse kanun boşluklarının doldurulması noktasında örf ve adetten yararlanılıp yararlanılamayacağıyla ilgili farklı görüşler ileri sürülebilmektedir. Aslında konu, iki kısımda ele alınabilir: Kanunda, örf ve adetten bahsedilen ve bahsedilmeyen haller.

---

[147] A.e., s. 173-174.

Vergi kanunlarına bakıldığında ender de olsa örf ve adete açıkça yer veren hükümlere rastlamak mümkündür. KDVK'nın 25 inci maddesinde "*...fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar*"ın matraha dahil edilmeyeceğine dair hüküm; VİVK'nın 4/c maddesinde "*Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar*"ın istisna edildiğine dair hüküm; VUK'un 228 inci maddesinde "*Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler*" için ispat edici belge aranmayacağına dair hüküm, vergi kanunlarında örf ve adete açıkça yer veren örneklerdir.[148] Bu gibi hallerde örf ve adete başvurulması, kanunun emri gereği bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer hallerde örf ve adetin vergi hukukundaki rolü tartışmalıdır. Doktrinde bazı yazarlar, örf ve adetin, vergi hukukunun doğrudan bir kaynağı olmadığını; ancak, vergi hukukunun özel hukukla ilişkileri çerçevesinde, vergi doğuran olayın temelindeki maddi olayın, özel hukuk ilkelerine göre saptanması gerektiğinde, özel hukuk için kaynak oluşturduğu ölçüde, vergi hukukunun dolaylı kaynağı olabileceğini ileri sürmüşlerdir. Örneğin ortakçılık ve yarıcılık hakkında GVK'da hüküm bulunmazsa ya da var olan hüküm yetersiz kalırsa, bu faaliyetlerin geçerli olduğu zirai kazanç konusunda örf ve adetin dolaylı rol oynayabileceği belirtilmektedir.[149] SAYGILIOĞLU bu görüşlere katılmaya imkan olmadığını, kanunilik ilkesi gereği, vergi hukukunda hakkında hüküm bulunmayan hallerde, gerek idarenin gerekse yargı yerlerinin kural koyarak boşluk doldurmalarının mümkün bulunmadığını belirtmiştir.[150]

B. Vergi Hukukunda Hakimin Takdir Yetkisi

Kanunlarda kesin sınırlarla ifade edilen hükümlerin değişen şartlara uymakta güçlük çekeceği ve ihtiyaçlara cevap vermekten uzaklaşacağı dikkate alınarak vergi

---

[148] Karakoç, a.g.e., s. 85.
[149] Bu yönde görüş için bkz.: Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 16-17; Karakoç, a.g.e., 84-85.
[150] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 114.

kanunlarının bazı hükümlerinde, bu hükümleri uygulayacak olan vergi idaresine veya bu hükümlerin uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözen hakimlere belli konularda takdir yetkisi tanınmıştır.[151]

Hakimin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisi kullanıldıkları hizmet alanı bakımından farklılık arz eder. Hakimin takdir yetkisi adaletin sağlanmasına yönelik olarak yargı tarafından kullanılırken, idarenin takdir yetkisi kamu hizmetlerinin etkin ve düzenli yürütülmesi amacına yönelik olarak yürütme alanında kullanılmaktadır.[152]

Vergi idaresinin takdir yetkisi ancak sınırlı hallerde söz konusudur. Verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak, idarenin vergilemeye ilişkin işlemlerinin kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Ancak, özel bazı durumlarda ve konularda vergi kanunları idareye takdir yetkisi vermektedir. Bunun belli başlı örneklerini;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK Md. Ek 11),
- Tarhiyat sonrası uzlaşma (VUK Md. Ek 1-10),
- Kamu alacaklarının tecili (AATUHK Md. 48),
- Vergi matrahının resen takdiri (VUK Md. 30),
- Sürelere ilişkin bazı hükümler (VUK Md, 14, 17)

teşkil etmektedir.[153]

Vergi kanunları idarenin yanında hakime de takdir yetkisi tanıyan hükümler içermektedir. Hakimin takdir yetkisine VUK'un özellikle vergi cezalarına ilişkin hükümlerinde yer verildiği görülmektedir. Örneğin, VUK'un 359 uncu maddesinde hakime tanınmış bir takdir yetkisi söz konusudur. Bu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hükmolunacak hapis cezası, maddede alt ve üst sınırlar belirlenmek suretiyle hakimin takdir yetkisine bırakılmıştır.

---

[151] Karakoç, a.g.e., s. 85.
[152] Şükrü Karetepe, "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 63, Sayı: 392, Eylül 1991, s. 73.
[153] Karakoç, a.g.e., s. 85-86.

V. VERGİ HUKUKUNDA AKSİ İLE KANIT VE EVLEVİYET

A. Aksi İle Kanıt

Kanunun lafzının dolaylı olarak uygulanması noktasında yorumda başvurulan bir mantık kuralı olarak aksi ile kanıt, namı diğer mefhumu muhalif, vergi hukukunda geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Vergi hukukunda mefhumu muhalifin hareket noktasını, kanun hükmünün kapsamadığı noktaların bu hükmün dışında olduğu düşüncesi oluşturur. Bu bakımdan vergi hukukunun lafza sıkısıkıya bağlılığının, mefhumu muhalifin karakteriyle örtüştüğünü söylemek yanlış olmayacaktır. Böyle olmakla birlikte MUSABALLI aksi ile kanıtın vergi hukukunda uygulama alanına sahip olmadığı görüşündedir.[154] Buna mukabil SAYGILIOĞLU belirli şartlar dahilinde bu aracın vergi hukukunda kullanılabilir olduğunu ileri sürmüştür.[155]

Vergi hukuku hükümlerinin sonsuz sayılabilecek somut ve özel olaya uygulanabilmesi ve onlara cevap verebilmesi için genel ve soyut nitelikli düzenlemeler yapılması gerekir. Bu düzenlemeler içinde, biçimsel mantığın sağlam bir kuralı olan mefhumu muhalif yolu, uygulama alanı bulabilmektedir. Böylece az sayıda hüküm ile çok sayıda olayın kavranması kolaylaşır. Yalnız, bu yola her konuda başvurmamak ve çok dikkatli olmak gerekir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi temel kuraldır. Bu konu ile ilgili şöyle bir değerlendirme yapılabilir: Herhangi bir olay, işlem ve ilişkinin vergi konusuna girip girmediği hususunda bir duraksama olursa o konuda düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet hükümlerinin karşıtına bakılabilir. Örneğin 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu[156]'nun 29 uncu maddesinde *"Aşağıda yazılı muameleler dolayısıyla alınan paralar banka ve sigorta muameleleri*

---

[154] Bkz.: Musaballı, a.g.e., s. 73.
[155] Bkz.: Saygılıoğlu, a.g.e., s. 101-103.
[156] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergisinden müstesnadır" hükmünün karşıtı olarak *"aşağıda yazılı olmayan muameleler dolayısıyla alınan paralar vergiye tabidir"* denilebilir.[157]

Mefhumu muhalifin uygulanmasına bir diğer örnek olarak KDVK'nın 58 inci maddesinin yorumlanması gösterilebilir. Söz konusu maddede mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu maddenin mefhumu muhalifinden hareket edildiğinde maddede belirtilmemiş olan "indirilemeyecek KDV'nin" gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim, 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin[158] XI/B bölümde vergi idaresi de indirilemeyecek KDV konusunda bu yönde görüş bildirmiştir.[159]

Yine KDVK'nın 1 inci maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla maddenin mefhumu muhalifinden yola çıkarak Türkiye'de yapılmış olsa bile ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelik taşımayan işlemlerin verginin konusuna girmediği söylenebilir. Bu sonuca ulaşmak için Kanun'un verginin konusuna girmeyen işlemleri tek tek saymasına gerek yoktur. Zaten böyle bir şey imkan dahilinde de değildir. Maddenin zıt hükmü bizi bu sonuca ulaştırmaktadır.

Konuya ilişkin VUK'tan da bir örnek verilebilir. VUK'un 15 inci maddesinde mücbir sebeplerin varlığı halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği; tarh zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Ancak ne söz konusu maddede ne de bir başka maddede ceza kesmede zamanaşımına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Madde hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle mücbir sebeplerin ceza kesmede zamanaşımına ilişkin süreyi uzatmayacağı sonucuna ulaşılabilir.

---

[157] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 102.
[158] 30.11.1984 tarihli ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[159] Vergi idaresi bu sonuca amaçsal yorumla ulaşmaktadır.

Bu konuya ilişkin örneklerin sayısını artırmak mümkündür. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, mefhumu muhalif yolunun uygulanması konusunda dikkatli olmak gerekir. Yasaklanmayan her davranış serbesttir veya serbest olduğu belirtilmemiş her davranış yasaktır sonucuna yol açan bu çıkarım şekli her zaman doğru sonuçlar vermeyebilir. Örneğin, VUK'un 5 inci maddesinde "vergi mahremiyeti" düzenlenmiş ve vergi idaresi tarafından mükelleflere ilişkin bazı bilgilerin açıklanmasının vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı belirtilmiştir. Bahsi geçen maddenin son fırkasında ise "*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez*" hükmüne yer verilmiştir. Bu fıkranın mefhumu muhalifinden hareket edilerek, "*vergi idaresi tarafından açıklanan bilgiler dışındaki bilgiler kullanılarak mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilebilir*" sonucuna ulaşılamaz.

Bu mantık kuralını, özellikle verginin kanuniliği ilkesini ihlal edecek biçimde kullanmaktan da imtina edilmelidir. Bu şekilde, yeni vergi doğuran olaylar ya da vergi muaflık, istisna, indirim ve benzerleri yaratılmamalıdır.

B. Vergi Hukukunda Evleviyet

Daha önce açıklandığı üzere evleviyet yolu, daha önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha az önemli sayılan benzer işlemlere uygulanmasıdır. Bazen de tam tersine daha az önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha önemli sayılan benzer işleme uygulanmasıdır. Görüldüğü gibi burada birisi kanunla düzenlenmiş, diğeri ise kanunla düzenlenmemiş birbirine benzer iki ilişki söz konusudur.[160]

Özellikle ceza hukuku alanında olmak üzere hukukun hemen her alanında uygulanabilen evleviyet yolunun vergi hukukunda da geçerli olduğunu savunabilmek kolay değildir. Vergilerin kanuniliği ilkesi bu yolun temel açmazıdır. Her ne kadar

[160] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 103.

kanunilik ilkesinin geçerli olduğu ceza hukukunda evleviyet yolu uygulanıyorsa da, bu daha çok suç oluşturmayan hallerin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Oysa vergi hukukunda iki benzer ilişkinin varlığı yeterli değildir; her işlem ve ilişkinin açık olarak kanuna dayanması gerekmektedir. Aksi taktirde kıyas yapılmış olur. Dolayısıyla vergi kanununun amacı temel alınarak kıyas yolu ve evleviyet yargısı ile bir verginin konusu ve yükümlülüğü genişletilemez veya daraltılamaz. [161] Nitekim gerek vergi idaresinin gerek vergi yargısının karar ve uygulamalarına bakıldığında bu yola başvurulduğuna rastlanmamaktadır.[162]

[161] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 104; Çağan, a.g.e., s. 175-176.
[162] Saygılıoğlu, a.g.e., s. 104.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

I. İSPAT KAVRAMI

A. İspatın Tanımı ve Önemi

Aralarında önceden bir ilişki bulunsun ya da bulunmasın, kişiler arasında uyuşmazlık çıkmadıkça çözüm ihtiyacı da duyulmaz. Çözüm ihtiyacı ancak uyuşmazlık ile birlikte kendisini hissettirir. Hukukun çeşitli alanlarındaki kanunlarla, farklı hukuki ilişkilerin düzenlenmesi ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının önlenmesi amaçlanırken, usul kanunları ile de doğması muhtemel uyuşmazlıkların yargısal çözümü hedeflenir.[1]

Hukukta taraflar arasındaki bir uyuşmazlık, her şeyden evvel maddi olguların varlığı hakkında olabilir ya da tam tersine maddi olgular hakkında taraflar ittifak halinde bulunmalarına rağmen, bu maddi olgulara terettüp edecek hukuki sonuçlar hakkında ihtilaf halinde olabilirler. Hukuk kurallarının ne yolda anlaşılması hakkında taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlık, hakimin hukuk kuralını yorumlaması ile son bulur. Bu işlemde taraflar kendi görüşlerine göre bir yorum elde etmek için hakime bir takım hukuki muhakemeler ileri sürerek yardımda bulunurlar. Ancak bu konuda taraflara düşen bir görev yoktur. Sadece kendi görüşlerini münakaşa etmek yetkileri vardır. Buna karşılık, uyuşmazlık maddi olguların varlığına ilişkin ise bunların doğruluğuna hakimi inandırmak gerekecektir ki, işte ispat ile kast edilen budur.[2]

İspat ile ilgili kurallar ve kavramlar, Roma hukukundan bu yana en tartışmalı konuların başında gelmektedir. Çünkü, netice itibariyle, davanın kazanılması ya da kaybedilmesi, iddiaların ispat edilip edilemediğine bağlıdır. İspatın neyi ifade ettiği, ispat için nasıl bir yöntem izleneceği, ispat vasıtalarının neler olabileceği ve bunların

---

[1] Haluk Konuralp, **Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 5.
[2] İlhan E. Postacıoğlu, **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, 5. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 331, İstanbul, 1970, s. 456.

nasıl değerlendirileceği, bir iddianın ispat edilememiş olmasının sonucunun ne olduğu gibi soruların cevabı, usul hukukunun en önemli alanlarından biri olan ispat hukukunun temel konularıdır.[3]

İspat kelimesinin Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğündeki anlamı: "*Tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtlama, tanıt*" şeklindedir. Hukuki anlamda ise ispat, bir olayın veya hukuki bir durumun varlığı veya yokluğu hakkında kanaat uyandırmak için girişilen inandırma eylemidir.[4] Daha genel bir ifadeyle; bir önermenin doğruluğu hakkında kanaat verilebilmesi için bir nedenselliğin ortaya konulmasıdır.[5] İspat kelimesi, hukukta bir inandırma faaliyetini anlatması yanında delil ikamesi ve ispat faaliyetinin sonucunu anlatmak üzere de kullanılmaktadır. Hatta "beyyine", delil kelimesinin karşılığı olduğu halde mülga Türk Kanunu Medenisi[6]'nin 6 ncı maddesinde "*Beyyine Külfeti*" denilmekle ispat ve delil aynı anlamda kullanılmıştı. Benzer şekilde 1086 sayılı HUMK'nun 239 uncu maddesindeki "*beyyinenin kendisine müteveccih olduğunu*" ifadesinde beyine kelimesi ispat yükü yerine kullanılmıştır.[7]

Bir haktan cebri vasıtalarla yararlanabilmesi için hak sahibi olduğunu iddia eden kimsenin öncelikle yetkili Devlet makamlarına başvurarak hakkını tanıtması gerekir. Devlet makamları ancak usulen ispat edilebilen hakları tanırlar ve himaye ederler. Nitekim, ispat edilemeyen bir hak, bu hakka riayet etmeyen, onu tanımayan kimseye karşı kullanılamayacağından pratik bir değer taşımaz.[8] Uyuşmazlık halinde 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, iddiasını dayandırdığı

---

[3] Oğuz Atalay, **Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı**, D.E.Ü. Yayınları, İzmir, 2001, s. 1.
[4] Jakob Brauchli, **Die Behandlung des Beweisantrages im Zivil Prozess**, Diss, Zurich, 1960, s. 21.
[5] Konuralp, a.g.e., s. 8.
[6] 04.04.1926 tarihli ve 339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[7] Atalay, a.g.e., s. 5-6.
[8] Mustafa Reşit Belgesay, **Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller**, İ.Ü. Yayınları Yayın No: 121, Güven Basımevi, İstanbul, 1940, s. 9.

olayları ispat edemez veya ispat eder de davalı bunların hilafını ispat ederse, davayı kaybeder.[9]

Ceza hukuku açısından bakıldığında ise bir eylemin bir kişiye yüklenebilmesi ya da yüklenememesi ancak ispatla olabilir. Dolayısıyla ispat, bir eylemin cezalandırılması ya da cezalandırılmamasının temelini oluşturur.[10] Vergi hukuku açısından bakıldığında, benzer şekilde, bir işlem veya eylemin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği; vergilendirilecekse ne şekilde ve ne miktarda vergilendirileceği, verginin kimlerden aranacağı gibi soruların cevabı, ispata bağlıdır.

B. İspatın Konusu

İspatın konusu meselesi, neyin ispat edileceği, neyin ispata muhtaç olmadığı meselesidir.[11] İspatın konusunu kural olarak, vakıalar, yani olaylardır. İstisnai olarak, bazı durumlarda ispatın konusunu bizzat hukuk kurallarının varlığı ve içeriği oluşturur.[12]

Hukukun kendilerine, hakların ve hukuksal ilişkilerin doğumu, değişmesi, işlemez duruma gelmesi, doğumunun engellenmesi veya doğduktan sonra düşmesi sonucunu bağladığı olaylar, ispatın konusunu teşkil eden hukuki olaylardır.[13] İspatı gereken olaylar, hukuki sonuç bakımından önemli olanlardır. Bir olay bazen doğrudan, bazen de dolaylı olarak önemlidir. Doğrudan önemli olaylar, bizzat hukuk kuralının dayandığı, o hukuk kuralındaki hukuki sonucun doğumu için ön koşul olarak düzenlenen olaylardır. Dolayısıyla önemli olaylar ise uygulanacak hukuk

---

[9] Baki Kuru-Ramazan Arslan-Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 12. Bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 421-422.
[10] Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, 10. Bs., Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004, s. 349.
[11] Nurullah Kunter-Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukuku: Ceza Muhakemesinin Genel Hükümleri**, 13. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 556.
[12] Hakan Pekcanıtez-Oğuz Atalay-Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hakuku**, 4. Bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 349.
[13] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 19.

kuralının koşul vakıasının gerçekleşmiş olduğu sonucunu ortaya koymaya elverişli olan komşu olaylardır.[14]

İspatı gereken olaylar, şüpheli olaylardır. Daha önce ispat edilmiş bir hususun ispatına kural olarak gerek yoktur.[15] Herkesçe bilinen (maruf ve meşhur) olayların da ispatlanmasına gerek yoktur. Örneğin ay tutulmasının gerçekleştiği tarih gibi doğa olaylarının ispatlanması gerekmez.[16]

İspatı gereken olaylar, müspet olaylar olabileceği gibi, menfi olaylar da olabilir. Kanunkoyucunun bir normdaki hukuki sonucun, bir olayın mevcut olmamasına, gerçekleşmemesine veya bir süreç ya da kişi hakkındaki değer yargısının somut duruma uygun olmamasına bağlandığı durumlarda, koşul vakıayı menfi olay olarak nitelendirmek gerekir. Roma hukukundaki menfi bir olayın ispatına gerek olmadığı yönündeki kabul, günümüzde terk edilmiştir.[17]

Nitekim, yürürlük tarihi 01.10.2011 olarak belirlenen 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu[18] (HMK)'nun 187 nci maddesinde; "*İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir*" hükmüne yer verilmek suretiyle hukuk davaları bakımından konu son derece açık bir biçimde düzenlenmiştir.

Bizzat hukuk kurallarının varlığının ve içeriğinin ispatın konusunu oluşturması ise iki durumda söz konusu olur. Birincisi; 1086 sayılı HUMK'un 76 ncı maddesinde de belirtilen, yabancı hukukun uygulanması lazımgelen hallerdir. Buna göre yabancı hukukun belirli bir norm içerdiği iddiasıyla bundan kendi yararına sonuç çıkaran taraf, o yabancı hukuk normunun varlığı ve içeriği hakkında ispat yükünü taşır. Yabancı hukukun uygulanıp uygulanmayacağının anlaşılması için

[14] Pekcanıtez-Atalay-Özekes, a.g.e., s. 344-345.
[15] Kunter-Yenisey, a.g.e., s. 557.
[16] Claus Roxin, "İspat Hukukunun Esasları", Çev. Yener Ünver, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 8, 2005, s. 268.
[17] Pekcanıtez-Atalay-Özekes, a.g.e., s. 357.
[18] 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belirli olayların gerçekleşip gerçekleşmediğinin bilinmesine gereksinim varsa, uygulamaya olanak verecek olayların gerçekleştiğini ispatı gerekir ve bu konuda ispat yükü, yabancı hukuk normundan yararlanacak taraftadır.[19]

Hukuk kurallarının varlığının ve içeriğinin ispatın konusunu teşkil ettiği ikinci hal ise hukuki uyuşmazlığa örf ve adet kuralının uygulanması durumunda söz konusu olmaktadır. Bilindiği üzere, Medeni Kanun'da somut olaya uygulanabilecek bir hüküm bulunmaması halinde örf adet hukukuna başvurulması gündeme gelmektedir. Bununla birlikte örf ve adetin hakim tarafından kendiliğinden mi göz önüne alınacağı, yoksa taraflarca mı ispat edilmesi gerektiği sorunu tartışmalara yol açmıştır. Bir görüşe göre,[20] hakim örf ve adeti kendiliğinden göz önüne alır, diğer bir görüşe göre[21] ise örf ve adeti hakim kendiliğinden göz önüne almaz, bunu tarafların ispat etmesi gerekir. Örf ve adetlerin sayısı ve çeşitliliği düşünülünce, hakimin bunları kendiliğinden dikkate almasının olanaksızlığı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla örf ve adetin varlığını iddia eden ve bundan kendi yararına sonuçlar çıkaran kimse bu konuda ispat yükünü taşımalıdır.[22]

C. İspat Türleri

1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat

Yukarıda da tanımlandığı üzere, somut bir olayı iddia eden tarafça yapılan ispat *asıl ispattır*.[23] Bu yapıldıktan sonra karşı taraf, hakimde uyandırılmış olan kanaati sarsmak için karşı inandırma faaliyetinde bulunabilir ki, bu da *karşı ispattır*. Karşı ispat, yalnızca karşı tarafın delillerini veya onun dayandığı belirtileri çürütmek

---

[19] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 20.
[20] Bkz.: İsmail Hakkı Karafakih, **Hukuk Muhakemeleri Usulü Esasları**, A.Ü.H.F. Yayınları, Ankara, 1952, s. 75-76.
[21] Bkz.: Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: I, 3. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 348-349; Necip Bilge-Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s. 296; Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 22.
[22] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 23.
[23] Atalay, a.g.e., s. 6.

için değil de, doğrudan doğruya, ispat edilmiş sayılan olayın tam tersini ispat biçiminde yapılırsa, buna *aksini ispat* denir.[24]

2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat

İspat faaliyetinin içeriği bakımından ispat, doğrudan ve dolaylı olmak üzere ikiye ayrılır. İspat, doğrudan iddia olunan olaya delalet edici (onun varlığını gösterici) deliller aracılığıyla yapılırsa buna doğrudan ispat denir.[25] Haksız fiilin işlendiğini, fiili bizzat gören şahit ifadeleri ile ispat, doğrudan ispata örnektir.

İddia edilen olayı doğrudan yansıtan ve kendisinden olayın oluşu hakkında doğrudan kanaat verebilecek delillere değil de, emare teşkil eden diğer komşu olayların varlığına dayanarak çekişmeli bir olay hakkında hakim tarafından bir sonuca varılması yoluyla ispata çalışmak ise dolaylı ispat olarak adlandırılır.[26]

İspat mekanizması tam anlamıyla analiz edilecek olursa doğrudan doğruya delil sanılan hallerde dahi ispatın çoğu kez vasıtalı olduğu görülür. Gerçekte olaylar zaman içinde vukua gelmektedir. Zaman ise geri gelmez. Bundan dolayı, mevzubahis olay sabit bir esere ilişkin değilse ortaya konulacak deliller, doğrudan doğruya o olayın delilleri olmayacak o olaya delalet eden olayların delili mahiyetini haiz bulunacaktır. Şahit tarafından görüldüğü beyan edilen bir olayı ele alalım. Bu beyan, ihtilaflı olayın delili sayılıyorsa bu, şahidin gerçeği söylediğini kabul ve farz etmemizden kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde senet metni, anlaşmanın delili sayılıyorsa, hayat tecrübelerine göre senedin anlaşmaya uygun olarak vücuda getirilmesi, kimsenin aleyhine olan bir olayı yazı ile tevsik etmeyeceği hususu en yakın ihtimal olduğu içindir.[27] Bunların aksini karşı tarafın ispat etmesinin mümkün olması, ispat için bu delillerin tek başına yetmeyebileceğini, dolayısıyla bu delillerin vasıtasız ispat aracı olmayabileceğini göstermektedir.

---

[24] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 2, 5 No.lu dipnot.
[25] Eberhard Schilken, **Zivilprozessrecht**, 2. Aufl., Köln, 1995, s. 271'den naklen Atalay, a.g.e., s. 7.
[26] Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, C:1, 2. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 522, İstanbul, 1977, s. 522.
[27] Postacıoğlu, a.g.e., s. 455-456.

II. YORUM VE İSPAT İLİŞKİSİ

Hukukta yorum ve ispat konuları birbiriyle yakından ilişkilidir. uyuşmazlıkların doğmasında ve çözüme kavuşturulmasında bu iki konunun kritik öneme sahip olduğu söylenebilir.

Her şeyden evvel, hakim bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken metodolojik olarak sırasıyla iki aşamada zihinsel faaliyette bulunacaktır. Birinci aşamada maddi olay araştırılıp saptanacak, iki aşamada ise bu olaya uyan kanun hükmü bulunacaktır.[28] Uyuşmazlığın temelindeki maddi olayın niteliğinin saptanması; vergisel uyuşmazlıklarda tarafların, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanaat oluşturmak için çaba göstermeleri ispat konusu ile ilgilidir. Ortaya konulan maddi olaya uyan kanun hükmünün bulunması ve bu hükmün ne şekilde anlaşılması ve uygulanması gerektiğinin ortaya konulması ise daha önce de ifade edildiği üzere yorum faaliyeti ile ilgilidir.

İlginçtir ki, uyuşmazlıkların çözümü kadar doğumunda da yorum ve ispat konuları ön plana çıkmaktadır. Taraflar, uyuşmazlığa konu olan maddi olayların hukuki niteliği konusunda farklı iddialara sahip olabilirler. Örneğin vergi idaresi, vergilemeye konu olması gereken maddi bir olayın (vergi doğuran olayın) gerçekleştiğini; mükellef ise tam tersini iddia edebilir. Hiç kuşkusuz bu durum, vergisel bir uyuşmazlığın varlığına işaret eder. Esasında bunu bir uyuşmazlık haline getiren, tarafların, iddialarının doğruluğu konusunda karşı tarafta yeterli kanaat uyandıramamalarıdır. Mükellefin, vergi doğuran olayın gerçekleşmediğine ilişkin iddiası ve bu iddia çerçevesinde ileri sürmüş olduğu bilgi ve belgeler, vergi idaresi tarafından ikna edici bulunmamıştır. Ya da tam tersine, vergi idaresinin, vergi doğuran olayın gerçekleştiği yönündeki iddiasını destekleyen delilleri mükellefi ikna etmekten uzaktır. Yani, taraflara göre karşı tarafın delilleri iddiasını ispat etmekten uzaktır.

---

[28] Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 200.

Bunun yanında hukuki bir ilişkide tarafların aynı kanun hükümlerini farklı şekilde yorumlamaları her zaman mümkündür. Bu durum, tarafların farklı yorum yöntemlerine öncelik veya ağırlık vermelerinden kaynaklanabilir. Uygulamada da sıklıkla karşılaşılabilen bu gibi durumlarda, kaçınılmaz olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Ancak, bu uyuşmazlığın konusunu mevcut maddi olayın hukuki niteliği teşkil etmemektedir. Bilakis taraflar, maddi olayın niteliği konusunda hemfikirdirler. Uyuşmazlığın konusu, bu maddi olaya uygulanması gereken kanun hükmünün ne olduğu ve/veya uygulanması gereken kanun hükmünün ne şekilde anlaşılması ve ne yolda uygulanması gerektiğidir.

Bu bakımdan ispat konusu yorumla bağlantılı düşünmek ve birlikte ele almak son derece doğal ve hatta bir ölçüde gereklidir. Nitekim, bu iki konu VUK'ta aynı maddede peşpeşe düzenlenmiştir.

III. DELİL KAVRAMI

A. Delilin Tanımı ve Önemi

Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'ne göre delil, "*insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare*" anlamına gelmektedir. Hukuki anlamda ise "bir olayın doğruluğunun ispatı hakkında hakimde kanaat oluşturmak için kullanılan araçlar" olarak tanımlanabilir.[29] BELGESAY'a göre delil, "hukuki nizama etkisi olan vakıaları ispat için hakimin dikkate almasına kanunun müsaade ettiği vasıtalardır."[30] 1086 sayılı HUMK'da bir delil tanımı yer almamakla birlikte 238 inci maddede delilin, davanın seyrine etki edebilecek çekişmeli hususları ispat için ortaya konulabileceği hükme bağlanmıştır.[31]

---

[29] Postacıoğlu, a.g.e., s. 456.
[30] Belgesay, a.g.e., s. 11.
[31] 6100 sayılı HMK'da da "delil" tanımına yer verilmemiştir.

Delilin hakimin kanaatini etkileyebilme kabiliyetine, delil değeri veya ispat kuvveti denir. Delillerin ispat kuvveti bazen kanunla belirlenir. Hangi bulguların delil olarak kabul edilebileceği, hangilerinin edilemeyeceği ya da hangi bulguların kesin delil, hangilerinin takdiri delil niteliği taşıdığı gibi hususlar kanunla düzenlenmiş olabilir.[32]

Bununla birlikte, delillerin ispat kuvveti, somut olaya göre farklılık gösterir. Örneğin, yazılı belge, şahit ifadesine yeğ tutulabilirken, güvenilir bir şahit, pek çok olayda muğlak bir belgeden daha değerlidir. Yargıtay'a göre keşif, bedele ilişkin muvazaa olayında, tek başına yeterli delil değildir, diğer delilleri tamamlar.[33]

EKELÖF'e göre delil değeri farklı derecelerde tespit edilebilir, fakat sayısal değer verilemez. Delilin değerini gösterecek bir ölçer henüz yoktur. Ancak sıcaklık, termometreden önce de soğuk, ılık veya sıcak şeklinde ifade edilebilirdi. Benzer şekilde bir delilin değeri, sabitleştirilemese de farklı derecelerde ifade edilebilir.[34] Ancak bu derecelendirmenin subjektif bir nitelik taşıdığı, değerlendiren kişinin yargılarından etkilendiği ve olaya göre değişebileceği unutulmamalıdır.

B. Delil Sistemleri

Delil sisteminden maksat, uyuşmazlık konusu bir olayın hangi delillerle ispat edilebileceği keyfiyetidir.[35] Doktrinde delil sistemlerinin kanuni ve serbest delil sistemleri olmak üzere ikili bir ayırımda ele alındığı görülmektedir. Aşağıda bu sistemler ele alınmıştır.

---

[32] Mehmet Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1990, s. 35-36.
[33] Bkz. Yrg. 6. HD.'nin 23.12.1986 tarihli ve 13525/14886 sayılı kararı; Yıldırım, a.g.e., s. 36.
[34] Olof Ekelöf, **Beweiswert**, FS Für F. Baur, Tubingen, 1981, s. 347'den naklen Yıldırım, a.g.e., s. 36.
[35] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜ Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 77, İzmir, 1997, s. 26.

1. Kanuni Delil Sistemi

İspat için kullanılabilecek delillerin kanun tarafından tek tek belirlendiği sisteme, "kanuni delil sistemi" veya "katı (sıkı) delil sistemi" denilmektedir. Bu sistemde kanunda belirtilen deliller dışında başkaca bir delilin kabul edilebilmesi mümkün değildir.[36]

Bu sistemde delillerin kabul şartları ve ispat kuvvetleri doğrudan doğruya kanun ile tayin edilmiştir. Dolayısıyla hakim, bu delilleri şahsı kanaati ne olursa olsun kabul etmeye mecburdur. Bu noktada bir takdir hakkı yoktur.[37] Bunların delil olarak kabul edilmesi zorunluluğu, mutlak ispat vasıtaları oldukları şeklinde anlaşılmamalıdır. Zira, bu delillerle ileri sürülen iddiaların aksini ispat etmek her zaman mümkündür.

Kanuni delil sistemi, daha çok tarafların uyuşmazlık çıkmadan önce delil sağlayabilecekleri ilişkileri düzenleyen hukuk dallarında geçerlidir. Başka bir deyişle, uyuşmazlık konusu olaya taraf olanların, olayın gerçekleşmesine müdahale etmelerinin ve bunu bir şekle bağlamalarının mümkün olduğu özel hukuk alanında, buna bağlı olarak medeni yargılama hukukunda kanuni delil sistemine yer verilmiştir. Bu olaylar, tarafların iradelerine tabi olan olaylardır. Bu olayları takip etmek ve buna göre olay gerçekleşmeden önce delil temin etmek mümkün olabilmektedir. Ancak, haksız fiil gibi önceden nerede, ne zaman ve ne şekilde cereyan edeceği belli olmayan hukuki fiiller uyuşmazlık konusu olduğunda, medeni yargılama hukukunda da kanuni delil sisteminden uzaklaşılmakta ve delil niteliği taşıyabilecek her şey delil olarak kabul edilerek uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasına çalışılmaktadır.[38]

Kamu hukukunda delillerin bu şekilde kanunkoyucu tarafından önceden saptanmış olması bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Kanunun aradığı delil

---

[36] Pekcanıtez-Atalay-Özekes, a.g.e., s. 385-386.
[37] Belgesay, a.g.e. s. 79.
[38] Karakoç (II), a.g.e.,s. 27.

bulunduğunda, örneğin ikrar varsa hakim mahkum etmek zorundadır; buna karşılık, kanunun ispat için dört erkek şahit aradığı durumda, dört erkek değil de üç erkek ve bir çok kadın şahit varsa, salt kanunun gösterdiği sayıda erkek şahit bulunamadığı için hakim beraat kararı vermek zorunda kalacaktır. Bugünkü anlayışla kanuni delil sistemini eleştirmek ve olumsuz bir kanıya varmak kolaydır; fakat bu sistemin keyfi olarak kabul edilmediği, insanlığın, "akıl dışı deliller" aşamasına bir tepkisi olduğu bilinmelidir. Tarihsel gelişim süreci içerisinde akıl dışı deliller ve bu delillerin yarattığı vahşetten kurtulmak adına ispat bakımından kabul edilmesi gereken akılcı deliller kanunla tek tek sayılmak yoluna gidilmiştir.[39]

2. Serbest Delil Sistemi

Serbest delil sisteminde taraflar istedikleri vasıtalara başvurarak gerçeği ortaya çıkarabilir. Kanun delillerin kuvvetini öngörmüş değildir. Bir şahidin ifadesini geçerli sayarak hakim, beraat veya mahkumiyet kararı verebilir; birkaç tanığın beyanını ise geçerli saymayabilir. Bütün sorumluluğu hakim kendi üzerine alarak bir karara varır.[40]

Görüldüğü gibi bu sistem, kanuni delil sisteminin tam karşıtıdır. Bu sistemde kanunun koyduğu kurallar azdır ve yumuşaktır. Hakim, her olayda istediği şekilde araştırma yaparak gerçeğe ulaşmaya çalışır.[41] Ancak, bu serbestlik hakimin keyfi hareket edebileceği anlamına gelmez. Delillerin değeri soyut olarak önceden tayin edilemediği için kanunkoyucu onları değerlendirmekten vazgeçmiş ve her olayda hakimin değerlendirmesini istemiştir. Hakim, bugünkü akılcı delil anlayışıyla lehte ve aleyhteki bütün delilleri inceleyerek bir değerlendirme yapmak ve bu şekilde oluşan kanaatine göre karar vermek durumundadır.[42]

---

[39] Öztekin Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri: Genel Kısım**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 685, İstanbul, 1984, s. 718.
[40] A.e. 719.
[41] A.e.
[42] Kunter-Yenisey, a.g.e., s. 548.

Bu sistem zaman zaman eleştirilmiştir. Eleştirenler bu sistemde objektif olarak önemsiz görünen bir delile hakimin subjektif olarak önemli demesinin her zaman mümkün olduğunu ileri sürmüşlerdir. Üstelik bunun üst yargı mercileri tarafından denetlenmesi de olanaklı değildir, çünkü hakim takdir yetkisini kullanmaktadır. Bunun yanında savunma, hakimin hangi delile önem vereceğini bilemediğinden, o delili çürütme gereğini her zaman duymamakta, bu da savunmayı sürprizle karşı karşıya bırakabilmektedir. Ancak, bu eleştirilerin abartılı olduğu söylenebilir. Çünkü bu eleştirilerin bazıları yersiz bazıları ise bir takım tedbirlerle giderilebilecek niteliktedir. Örneğin hakimin az önemli bir delile dayanabileceği şeklindeki eleştiriyi ele alalım. Önemin az olduğu şeklindeki iddianın doğruluğuna nasıl inanılacaktır? Kaldı ki serbest delil sisteminde hakim, gerekçe göstermek zorunda olunca, kendisini bu sonuca götüren delilleri açıklamak zorunda kalacaktır. Eğer vardığı sonuç ile bunun gerekçesi uyumlu değilse bir üst mahkemenin bunu bozması kaçınılmazdır. Ayrıca, hakimin hangi delile başvurabileceği konusunda kanunla bir takım yasaklar getirilebilmektedir. Bu da hakimin başvurabileceği deliller konusunda bir sınır çizilmesine yardımcı olmaktadır.[43]

Bugün itibariyle ceza ve vergi usul hukukumuzda serbest delil sistemi benimsenmiştir.[44]

C. Delil Türleri

Deliller sahip oldukları özellikler dikkate alınarak çok sayıda farklı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Ancak aşağıda, doktrinde en çok karşılaşılan "doğrudan doğruya deliller-dolaylı deliller" ve "kişisel deliller-nesnel deliller" ayırımlarına yer verilmiştir.

1. Doğrudan Doğruya Deliller – Dolaylı Deliller

Bir hususu tek başına ispat edebilecek deliller doğrudan doğruya (vasıtasız) deliller olarak adlandırılmaktadır. Bu türden deliller ispat edilecek olayı doğrudan

[43] Tosun (III), a.g.e., s. 720-721.
[44] Bkz.: CMK Md. 217/2 ve VUK Md. 3/B

doğruya gösterirler. Örneğin şahit olayı anlatır.[45] Buna karşılık bir bilgi ile başka bir delil elde edildiğinde buna dolaylı delil denmektedir.[46] Dolaylı delillerle ispat, ispat edilecek husus hakkında kesinlik arz etmez. Mahkeme bu delilleri değerlendirerek davayı çözümlemek zorundadır.[47] Bu açıklamalar doğrultusunda dolaylı delillerin, doğrudan doğruya delilleri ortaya çıkaran ispat araçları olduğu söylenebilir.[48]

2. Kişisel Deliller- Nesnel Deliller

İspatın konusunu teşkil eden olay gerçekleştiği zaman onu bilen kişilerin açıklamaları kişisel delildir. Bir başka ifade ile olay yerinde bulunmuş olan şahitlerin ifadeleri kişisel delildir. İkrar ve yemin de bu kapsamda değerlendirilebilir. Buna karşılık, bir de kişisel nitelik taşımayan, yani bir insanın anlatışı şeklinde olmayan, "dilsiz" denilen ispat vasıtaları vardır. Örneğin, hırsızlık yapılan yerde sanığın bazı eşyalarının yahut parmak izinin bulunması ilk anda fiilin o kimse tarafından işlendiği fikrini oluşturmaktadır. Bunlar dilsiz olduklarından olayın oluşu hakkında bir açıklama niteliğinde değildirler. Fakat ispata yardımcı olurlar. İşte bu türden delillere nesnel deliller denir.[49]

D. Delillerin Özellikleri

Bir bulgunun ya da verinin ispatlama vasıtası olabilmesi, yani delil olarak kabul edilebilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Aşağıda belirtilen bu özelliklerin herhangi birisini taşımayan bulguların veya verilerin delil olarak kullanılabilmesi mümkün değildir.

---

[45] Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 435, İstanbul, 1974, s. 412.
[46] Tosun (III), a.g.e., s. 739.
[47] Karakoç (II), a.g.e., s. 19.
[48] Tosun (III), a.g.e., s. 720.
[49] A.e., s. 740-741.

1. Deliller Gerçekçi Olmalıdır

Deliller, iç dünyamızın bir ürünü değil, elle tutulabilen dış dünyamızın, yani gerçeğin bir parçası olmalı ve duyularla algılanabilmelidir. Dolayısıyla beyan ve belge gibi somut şeylerin delil olabileceği konusunda tereddüt yoktur.[50] Buna karşılık, hayal veya düşünce dünyasının ürünü olan, gerçeklikle bağlantısı bulunmayan fikirlerin, yorumların, dileklerin, düşlerin veya sanrıların delil olarak kabul edilebilmesi mümkün değildir.

2. Deliller Akılcı Olmalıdır

Deliller tarihsel gelişim içinde akılcı ve akıl dışı olmak üzere iki büyük aşamadan geçmişlerdir. İnsanlar uzun yıllar akıl dışı delillere itibar etmişlerdir. Örneğin sanığın elini kızgın yağa sokmuşlar, yanmazsa suçsuz, aksi durumda suçlu kabul etmişlerdir. Tanrının masumu koruyacağı inanışı ile sanıklar kızgın demir, ateş, zehir gibi öldürücü maddelerle imtihana tabi tutulmuşlardır.[51] Zamanla insanların bilgileri artmış, sebep-sonuç ilişkisi üzerinde durulmaya başlanmış ve bu durum muhakemeyi etkilemiştir. İnsan, tanrının araya girmesine lüzum olmadan gerçeğe ulaşabileceğini kabul etmiştir. Bu anlayış, doğal olarak ilk olarak toplumun üst tabakalarına yerleşmiş, idareci durumunda olanlar bu anlayışı kanun yolu ile topluma kabul ettirmek yolunu seçmişlerdir. Akla yakın olan ispat vasıtalarının neler olduğunu kanunda tek tek sayarak göstermek kanuni delil aşamasını doğurmuştur. Bu sistem, insanlığın akıl dışı deliller aşamasına bir tepkisi olmuştur. Ancak, delillerin, kanunkoyucu tarafından önceden saptanmış olması, ceza yargılaması gibi bazı alanlarda sakıncalar doğurmuş ve böylelikle serbest delil sistemi bazı hukuk dallarında kabul görmeye başlamıştır.[52] Günümüzde, herhangi bir hususun ispatında akıl dışı delillere başvurulması söz konusu değildir.

---

[50] Kunter-Yenisey,a.g.e., s. 549.
[51] Öztürk-Erdem, a.g.e., s. 388; Kunter-Yenisey, a.g.e., s. 550.
[52] Tosun (III), a.g.e., s. 716 vd.

3. Deliller Olayı Temsil Edici Olmalıdır

Deliller olayı temsil etmiyorsa, başka bir deyişle olayı aksettirmiyorsa, o şeyin delil değeri yok demektir. Esasında ceza yargılama hukukunda belirtilen maksada elverişlilik ile kastedilen de budur. Temsil edici olmanın ilk şartı, delilin sağlam, yani güvenilir olmasıdır. Kural olarak bunu hakim araştırır ve sağlam görmediği delilleri kabul etmez.[53]

VUK'un 3/B maddesinde "*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" hükmüne yer verilmek suretiyle şahit ifadesinin delil olma niteliğine bir sınırlama getirilmiştir. Vergi hukukunda şahit ifadesine getirilen sınırlama, bu özelliğin bir yansıması olarak kabul edilebilir.[54]

4. Deliller İspat Bakımından Önemli Olmalıdır

İspatına ihtiyaç duyulan hususlarla ilgili olan deliller ispat bakımından önemlidir. Önemli, yani faydalı olmayan delillerle uğraşmak vakit kaybından başka bir şey değildir.[55]

5. Deliller Hukuka Aykırı Olmamalıdır

Devletimiz 1982 Anayasası'nın 2 nci maddesi uyarınca "insan haklarına saygılı bir hukuk devleti olma" ilkesini, yine Anayasanın 4 üncü maddesinde yer alan açık hükümle değiştirilemeyecek bir özelliği olarak kabul etmiştir. Devletin organlarından birisi olan yargı organı da faaliyetlerini bu ilke ve bu ilke ışığında öngörülmüş hukuk normları çerçevesinde gerçekleştirmek durumundadır. Bir başka ifadeyle yargı organı, "insan haklarına saygılı bir hukuk devleti olma" ilkesi

---

[53] Kunter-Yenisey, a.g.e., s. 550-551.
[54] Karakoç (II), a.g.e., s. 13.
[55] Kunter-Yenisey, a.g.e., s. 551.

doğrultusunda yasama organı tarafından kanunlaştırılan hukuk normlarını göz önüne almak ve onlara bağlı kalmak suretiyle tahkikat yapabilecek ve karar verebilecektir.[56]

Günümüzde sanıkların "adil yargılanma hakkına" sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu hakkın tanımı ise, bir tahkikatta sanığa yeterli savunma imkanının tanınması ve hukuka aykırı sayılabilecek yollara başvurulmaması olarak yapılmaktadır. Sanığın "adil yargılanma hakkı", artık bir insani hak olarak kabul edilmekte ve hukuk normlarında yerini almaktadır. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6 ncı maddesi ile Anayasamızın 19 ve 38 nci maddelerinde "adil yargılanma hakkının" güvence altına alındığını gösteren kurallar görmek mümkündür. Bu hükümlerin yanında Anayasa'nın 2 ve 36 ncı maddeleri de doğrudan bu hakkın güvenceleri niteliğindedir.[57]

Kanun hükümlerine uyulmaksızın elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilebilmesinin mümkün olmadığı Anayasa'nın 38 inci maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır. Ancak bu hüküm olmasaydı dahi, hukuk devleti, adil yargılanma hakkı ilkeleri ile kişi hürriyeti ve güvenliğinin bir gereği olarak bunun böyle kabul edilmesi gerekirdi.

IV. İSPAT YÜKÜ

A. İspat Yükünün Tanımı ve İşlevi

Hukuki bir işlemin tarafları arasında mevcut bir uyuşmazlığın çözümünde taraflardan hangisinin ispat ile mükellef olduğunu tayin etmek büyük önem taşır. Zira, ispat ile mükellef olan bu iddiasını ispat edemezse, hasmının bu hususa ilişkin iddiası doğru kabul edilerek dava ona göre neticelendirilir.[58] Tam tersine ispat yükü yerine getirilmiş olursa, bu taktirde iddiasına mesnet teşkil eden olayları ispat yükü

---

[56] Ersan Şen, **Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Hukuka Aykırı Deliller Sorunu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 5.
[57] A.e., s. 5-6.
[58] Belgesay, a.g.e., s. 39.

karşı tarafa geçer ve karşı taraf ispat vecibesini yerine getirmediği taktirde dava bu defa onun aleyhine sonuçlanır.[59] Bu bakımdan ispat yükü, belli somut bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılamaması, yani belirsizlik halinde hakimin aleyhte bir kararı ile karşılaşma tehlikesini ifade eder.[60]

İspat yükü sayesindedir ki hakim, kararı ile adli hakikati tesis ederken tarihçiden farklı bir görev ifa edebilmektedir. Tarihçi, geçmişte meydana gelmiş bir olayın hakiki durumunu tespit edemediği taktirde hüküm vermemekte serbesttir. Halbuki hakim için böyle bir imkan mevcut değildir. Hakim iki tarafın iddiası hakkında açık ve kesin bir kanaat sahibi olmazsa da, ispat yükünün kime düştüğünü tayinden aciz kalamaz. Hakim, karşılıklı iddia ve savunmalara ilişkin ileri sürülen deliller neticesinde hakikatin ne merkezde olduğu hakkında bir kanaate varamadığı vakit hükmünü vermekten, tarihçi gibi imtina edemeyecek, fakat ispat yükü taraflardan hangisine düşüyorsa davayı onun aleyhine sonuçlandıracaktır.[61]

B. İspat Yükünün Paylaşımı

İspat yüküne gereksinim olup olmadığı, ispat yükü ile ilgili kuralların hukuk bölümlemesi içindeki yeri, ispat yükünün ne şekilde paylaştırılacağı gibi konular uzun zamandan beri tartışılagelmektedir. Zaman içerisinde ispat yüküne gereksinim olduğu ve ispat yükünün hukuk bölümlemesi içerisinde maddi hukukun alanına girdiği kabul edilmiştir. Ancak, ispat yükünün ne şekilde paylaştırılacağı konusunda bugüne kadar ortaya atılan kuramlardan hiçbiri üzerinde görüş birliğine varılamamıştır. Bunun nedeni ise ispat yükü kavramının hemen her davada karşımıza çıkması ve davaların zaman zaman birbirinden çok farklı içeriklere sahip olmasıdır. Bunun yanında, ekonomik ve sosyal gelişmelerin zaman içerisinde hukuk sistemlerinde değişiklikler yarattığı hususunu da gözden kaçırmamak gerekir. Örneğin son yıllarda yaşanan ekonomik ve sosyal gelişimin bir sonucu olarak ortaya

[59] Postacıoğlu, a.g.e., s.461.
[60] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 3.
[61] Postacıoğlu, a.g.e., s.461.

çıkan "tüketicinin korunması", "ekonomik bakımdan güçsüz olanların güçlü olanlara karşı korunması" şeklindeki yeni kavramların ispat yükünü etkilemesi olağandır.[62]

Bu faktörlerin sonucu olarak zaman içerisinde ispat yükünün paylaştırılması konusunda farklı fikirler ortaya atılmıştır. "Olumsuz olan ispat olunamaz" ilkesine dayanan ve tarihsel kökenini Roma Hukukunda bulan olumsuzluk kuramı bunlardan bir tanesidir. Bundan başka, karine kuramı, olasılık kuramı, norm kuramı gibi kuramlar bu konuda farklı çözümler sunmuşlardır.[63] Türk Hukukunda ise herhangi bir kurama bağlı kalınmaksızın çeşitli ölçülere başvurularak ispat yükünün paylaştırılması sorunu çözümlenmeye çalışılmıştır.[64]

Özel hukukumuzda ispat yükünün paylaştırılmasında ana kural herkesin iddiasını ispat ile yükümlü olmasıdır. Nitekim, Türk Medeni Kanunu'nun 6 ncı maddesiyle medeni yargılama hukukunda bu kural benimsenmiştir. Ancak bu hüküm, meseleye hemen hemen hiçbir çözüm getirmemektedir. Örneğin, davacı alacaklı olduğunu, davalı borçlu olmadığını iddia ettiğinde, ispat yükünün kime düştüğü ve her ikisi de bu iddialarını ispat edemedikleri takdirde davanın kimin lehine hükme bağlanacağı bu formül ile belli olmamaktadır. Hem sonra, ispat yükünün kime düştüğü kadar kapsamının ne olduğu da önem arz etmektedir. Gerek ispat yükünün kime düştüğü gerekse kapsamını tayin için genel kabul gören bir formülden söz edilebilir: Buna göre, bilinen hale veya mevcudiyeti normal sayılan durumlara dayanarak bir olayın varlığını ileri süren taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir. Bilakis, bilinen hal veya ispat edilmiş durum hilafına veyahut normal sayılan durumların aksine bir olayın varlığını iddia eden kimse bunu ispatla yükümlüdür. Yani, ispat yükü sabit veya normal hal hilafına iddiada bulunana düşer.[65]

İspat yükünün tespitinde karineler de önemli bir işleve sahiptir. Zira, uyuşmazlık konusu bir olayın ispatında lehine kanuni karine olan taraf, ispat

---

[62] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 38-39.
[63] Ayrıntılı bilgi için bkz.: Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 39-48.
[64] A.e., s. 43.
[65] Postacıoğlu, a.g.e., s. 463-464.

yükünden kurtulmakta, dolayısıyla ispat yükü karşı tarafa geçmektedir. Başka bir ifadeyle kanuni karineye dayanan taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir.

İspat yükü bakımından önemli olan bir başka konu ise herkesçe bilinen (maruf ve meşhur olan) bir olaya dayanan tarafın, iddiasını dayandırdığı olayı ispat ile yükümlü olmamasıdır.[66]

V. KARİNELER

A. Karinenin Tanımı ve Türleri

Arapça kökenli olan karine sözcüğü karışık bir iş veya sorunun anlaşılmasına, çözümlenmesine yarayan durum, ipucu, emare anlamına gelmektedir.[67] Hukuki anlamda ise karineyi, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren kural olarak tanımlamak mümkündür.[68]

Doktrinde karineler çeşitli ayırımlara tabi tutulmaktadır. En sık yapılan ayırım; *kanuni-fiili karine* şeklindedir. Kanuni karineler ise *hak karinesi* ve *olay karinesi* olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanuni hak karinesi, bir hakkın veya hukuki ilişkinin halen var olup olmadığı hakkında bir neticeye varılması sonucunu doğuran karinelerdir. Bunların hareket noktası daima bilinen veya saptanmış bir olaydır. Örneğin, Türk Medeni Kanunu'nun 985 inci maddesinde "*taşınırın zilyedi onun maliki sayılır*" denilmek suretiyle bir hak karinesi konulmuştur.[69] Kanuni olay karinesi ise, belli bir hukuki sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu veya olumsuz olayın gerçekleşmiş olduğunun, var olduğu anlaşılan fakat bir hukuki

---

[66] Bkz.: Belgesay, a.g.e., s. 52.
[67] Bkz.: Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr, 17.04.2011.
[68] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 165.
[69] A.e., s. 165-170.

sonuçla ilgisi olmayan başka bir olaydan çıkartılmasına olanak veren kuraldır. Buna örnek olarak medeni hukuktaki ölüm karinesi verilebilir.[70]

Kanuni karinelerle ilgili olarak bir başka ayırım ise *kesin (kati) karine- adi karine* ayırımıdır. Aksinin ileri sürülmesi ve ispatlanması olanaksız bulunan kanuni karinelere *kesin karine* ve aksinin ispatı her zaman mümkün olanlara ise *adi karine* denmektedir.[71] Kanunda bir açıklık bulunmayan bütün durumlarda, karinenin kesin karine değil adi karine olduğu kabul edilmelidir. Çünkü, genel kural, karşı ispatın caiz olduğudur. Başka bir deyişle, bir karinenin kesin karine olduğunu, ancak kanunun açıkça bunu belirttiği durumlarda kabul etmek gerekir.[72]

Fiili karineler ise iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilirlik derecesi hakkında hakimin kanaat edinmesine yarayan, yaşam deneyimlerinin ortaya koyduğu değer hükümleridir. Bu değer hükümlerinin gerçekte hukukla ilgisi yoktur, fakat bunlar hakimin delilleri değerlendirmedeki serbestliğinin bir sonucu olarak hukuk için önem taşırlar.[73]

B. Karinelerin İspat Açısından Önemi ve İşlevi

Karine, esasında adaletin işlemesine yarayan teknik bir yöntemdir. İspat sorununu daha kolay çözmeye yardımcı olur. Karine, bir kesinlik aracı, hukuk kuralının oluşması için gerekli öğelerin sayısını azaltabilmeyi olanaklı kılan bir yoldur. Bu bakımdan sadeleştirici ve kolaylaştırıcı bir indirgeme aracıdır. Temelinde bir olasılık veya bilgi, görgü düşüncesi yatar. Aynı olayların tekrarı karinenin dayanağıdır. Aynı zamanda karine, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olay hakkında sonuç çıkarmak şeklinde bir düşünüş biçimidir de denilebilir.[74]

---

[70] A.e., s. 167.
[71] Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Bs., Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 810.
[72] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 172.
[73] A.e., s. 165-166.
[74] Cengiz Koçhisarlıoğlu, "Karine ve Borçlar Kanununun 96. Maddesindeki Kusur Karinesi", **Yargıtay Dergisi**, Temmuz 1984, C: 10, Sayı: 3, s. 272-273.

Karineler, ispat sorununda, özellikle bir tarafı korumak için konulmuş veya benimsenmiş değildir. Karine, bir tarafın lehine işleyebileceği gibi aleyhine de işleyebilir.[75]

Karineler ispat konusunda son derece önemli işlevlere sahiptir. Ancak, bu işlevler kanuni karine ve fiili karineler bakımından farklılık arz etmektedir. Kanuni karineler işlevsel olarak ispat yükünün yer değiştirmesine neden olan araçlardır. Uyuşmazlık konusu olayda, kanuni karinenin varlığı halinde, ispat yükü karşı tarafa geçmekte ve karşı taraf, karinenin aksini ispat edemediği taktirde aleyhte bir sonuçla karşılaşmaktadır. Hatta kesin karine söz konusu ise karşı tarafın aksini ispat etme olanağı da bulunmamaktadır. Bu bakımdan, kanuni karinelerin ispat yükünün yer değiştirmesi sonucunu doğurduğu ve bu şekilde ispat meselesinin halline katkıda bulunduğu söylenebilir.

Gerçekten de 6100 sayılı HMK'nın 190/2 maddesinde; *"Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır."* hükmüne yer verilmek suretiyle kanuni karinenin, bahsedilen bu işlevi, açıkça ifade edilmiştir.

Fiili karineler ise emare niteliğinde olup, bir tür yardımcı ispat vasıtası olarak işlev görürler. Tarafları, daha kolay isbat edilebilen olaylara yönlendirmek suretiyle ispatı kolaylaştırırlar. Böylece, ispatı gereken olayı doğrudan doğruya ispat edemeyen hak sahibi, bu olayı pek muhtemel gösteren diğer bazı olaylardan bunun gerçek olduğu hususunda hakime kanaat verebilir. Hakim de, kolaylıkla ispat edilmiş olan diğer olaylardan hayat tecrübeleri ile akıl ve mantık kurallarına dayanarak uyuşmazlık konusu olan veya ispat edilmesi gereken asıl olayın meydana gelmiş olduğu sonucunu çıkarabilir.[76]

---

[75] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 178.
[76] Necmeddin M. Berkin, **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s. 512.

Örneğin, hırsızlık yapılan bir mahalden olay saatinde birisinin fırlayıp kaçtığının görülmesi halinde mantık yürütme yoluyla bu kaçma olayı ile hırsızlık olayı arasında bir ilişki kurulmaktadır. Bu ilişki kurulurken tecrübe kurallarına dayanılmaktadır. Bir malı haksız olarak alan kişi çoğu zaman bu şekilde kaçtığına göre, bir kişinin bu şekilde kaçması da onun malı haksız yere aldığı fikrine götürmektedir.[77] Dolayısıyla burada kaçan kişinin hırsızlık suçunun faili olduğu yönünde bir karine söz konusudur. Bir başka ifadeyle kişinin bu şekilde kaçması, kendisinin hırsızlık suçunun faili olduğuna dair bir emaredir.

KONURALP'e göre emareler bir iddianın doğrulanması konusunda kanaat edinmeye elverişli olan ve fakat temsili niteliği itibariyle iddia edilen olayı ancak ihtimal derecesinde veya kısmen doğrulayabilen ispat araçlarıdır.[78]

KUNTER'e göre ise emareler tek başına ispat kuvvetini haiz olmamakla birlikte birbirlerini tamamladıkları taktirde delil niteliğine sahip olurlar.[79] Paralel bir anlayış YURTCAN tarafından da benimsenmiştir. YURTCAN'a göre *"Bunlar (emareler) nitelikleri bakımından bir olguyu tek başlarına ispatlama kuvvetine sahip değildirler. Ancak yine de ispat konusunda bir güçleri vardır, çünkü doğrudan doğruya delilleri desteklerler ve ispat konusunda sağlıklı bir sonuca ulaşılmasına yardımcı olurlar."*[80]

Bir başka görüşe göre ise her şeyin delil olması ve delillerin serbestçe takdir edilmesi ilkelerinin hakim olduğu ceza muhakemesi gibi hukuk dallarında emarelerin delil olup olmadığının tartışılmasına gerek bile olmamak gerekir. Nitekim günümüz ceza muhakemesi için fevkalade önemli olduğu kabul edilen emareler, bazı durumlarda şahit ifadelerinden bile daha değerli olabilmektedir.[81]

---

[77] Tosun (III), a.g.e., s. 773-774.
[78] Konuralp, a.g.e., s. 29.
[79] Kunter, a.g.e., s. 412.
[80] Yurtcan, a.g.e., s. 249.
[81] Bahri Öztürk-M. Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 425.

Varsayım karineden farklıdır. Uygulamada özellikle kesin karine ve varsayımın sıklıkla birbirine karıştırıldığı görülmektedir. Çünkü ispat yüküne etkisi bakımından kesin karine ile varsayım arasında hiçbir fark yoktur. Oysa hükümlerin içeriği ve amacı incelenecek olursa bu iki kavram arasındaki fark görülür. Varsayım (a) olayı için saptanmış bir hukuksal sonucu (b) olayına da bağlayan ve bu hukuksal sonuç bakımından (b) olayını (a) olayına eşit gören hukuk kuralıdır.[82]

Görüldüğü gibi varsayım, ispat yükü sorununu düzenlemek için konulmuş değildir. Varsayımda (b) olayının varlığı, belli bir hukuksal sonuç bakımından (a) olayının yerine geçer; karinelerde (b) olayının varlığından yalnız, olumlu veya olumsuz (a) olayının varlığı sonucuna varılır.[83]

VI. ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARINDA İSPAT

İspat, hukukun her alanında gerekli ve geçerli olmakla birlikte farklı esaslara tabi olabilmektedir. Bu durum, hukuk dallarının konu edindiği olaylar ve ilişkilerin doğasının farklılığından kaynaklanan bir zorunluluktur. Aşağıda bazı hukuk dallarında ispata ilişkin esaslara kısaca değinilmiştir.

A. Medeni Yargılama Hukukunda

Bilindiği üzere, medeni yargının konusu, hukuk mahkemelerinin özel hukuk alanındaki yargısal faaliyetleridir. Bu yargı ile meşgul olan hukuk dalına medeni yargılama hukuku denilmektedir.[84]

Medeni yargılama hukukunda taraflarca hazırlama ilkesi geçerlidir. Taraflarca hazırlama ilkesi, iddianın ve savunmanın dayanağını oluşturan olayların ve bunlarla ilgili delillerin taraflarca mahkemeye sunulmasını ifade eder.[85] Bu ilkenin

---

[82] Umar-Yılmaz, a.g.e., s. 169.
[83] A.e.
[84] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 60.
[85] A.e., s. 405.

uygulandığı yargılama hukuklarında hakim, incelemeyi taraflarca oluşturulmuş olan dava malzemesi üzerinden yapar. Mahkeme, delillerin toplanması konusunda edilgen konumdadır. Hakim, tarafların bildirmediği olayları re'sen inceleyemeyeceği gibi onları anımsatacak davranışta dahi bulunamaz. 1086 sayılı HUMK'nın 75 inci maddesinde yer alan "*Kanunun tayin eylediği istisnalardan başka hallerde hakim iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya iddia sebeplerini re'sen nazarı dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek hallerde dahi bulunamaz.*" hükmü ile medeni yargılama hukukunda taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Paralel bir hükme, 6100 sayılı HMK'nın 25 inci maddesinde de yer verilmek suretiyle aynı anlayış yeni Kanunla da korunmuştur.

Medeni yargılama hukukunda deliller kesin ve takdiri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kesin deliller, hakimi bağlayıcı nitelikte olup bunlar; ikrar, senet, yemin ve kesin hükümdür.[86] Kesin delillerin önemi büyüktür. Çünkü, belirli bir tutarı aşan işlemler ile senede karşı olan iddialar, kural olarak yalnız kesin delillerle ispat edilebilir.[87] Takdiri deliller ise şahit, bilirkişi, keşif ve özel hüküm sebepleridir.[88] Ayrıca, 6100 sayılı HMK'da 1086 sayılı HUMK'dan farklı olarak "uzman görüşüne" de deliller arasında yer vermiştir.[89] Böylelikle, taraflar dava konusu olayla ilgili olarak konunun uzmanından bilimsel görüşü alabilme ve bu görüşü delil olarak mahkemeye sunabilme imkanına kavuşmuşlardır. Uzman görüşü, mahkemeyi bağlamaz, bu bakımdan takdiri delil niteliğini haizdir. Bu açıklamalardan görüleceği üzere medeni yargılama hukukunda ispatlamada kullanılacak vasıtalar, yani deliller tek tek sayılmak suretiyle kanuni delil sistemi benimsenmiştir.

6762 sayılı TTK'nın 4 üncü maddesinde ticari davalarda deliller ve bunların ileri sürülmesi konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin geçerli olacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, yukarıda belirtilen esaslar, kural olarak ticari davalar da dahil tüm hukuk davalarında geçerlidir.

---

[86] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 236, 237, 287 vd, 337 vd.; 6100 sayılı HMK Md. 188, 204, 205, 229, 303.
[87] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 435.
[88] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 245 vd, 275 vd, 363 vd., 367; 6100 sayılı HMK Md. 240-292.
[89] Bkz.: 6100 sayılı HMK Md. 293.

B. Ceza Yargılama Hukukunda

Ceza yargılama hukukunda, medeni yargılama hukukunun aksine re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu ilke uyarınca hakim, dava konusunu kendisi araştırır. Tarafların istekleri ve göstermiş oldukları delillerle sınırlı değildir. Bunun yanında hakim, kanunla belirlenen istisnai durumlar haricinde, bir sonuca ulaşırken, bir fiilin sabit olup olmadığı konusunda çözüm ararken delillerle bizzat temasa geçer. Araya hiçbir araç girmeksizin bunları elde eder ve değerlendirir. Buna delillerin doğrudan doğruyalığı ilkesi denilmektedir.[90]

Ceza yargılama hukukunda, kanuni değil serbest delil sistemi geçerlidir. Ceza yargılamasının tarihçesine bakıldığında bu ilkenin 19. yy. dan itibaren kabul gördüğünü söylemek mümkündür. Bu ilkenin bir sonucu olarak ceza yargılamasında kural olarak belirli olayların belirli delillerle ispatlanması gerekmez.[91]

Bunun yanında ceza yargılamasında şüpheden sanık yararlanır. Herhangi bir husus tam olarak ispat edilemediğinde, yani şüpheli kaldığında bu şüphe sanık lehine sonuç doğurur.[92]

C. Vergi Hukukunda

Vergi hukukunda ispat konusu izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alındığından ayrıca burada tekrarlanmamıştır.

VII. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

A. Vergi Hukukunda İspatın Yasal Dayanağı

Vergi hukukunda ispat meselesi, temel olarak VUK'un 2365 sayılı Kanunla[93] değişik 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkranın ilk

---

[90] Yurtcan, a.g.e., s. 122-124.
[91] A.e., s. 124.
[92] A.e., s. 126.

bendinde; vergilendirmede, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmüne yer verilmiştir. Vergilendirmeye esas teşkil edecek olayların görünüşteki şekillerine değil, gerçek mahiyetlerine itibar edileceğine ilişkin bu hükmün, ispattan çok, vergi hukukunda yorum konusunu düzenlediği ve ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağını teşkil ettiği önceki bölümlerde ifade edilmiştir.

VUK'un 3/B fıkrasının ikinci bendinde ise vergilendirmeye esas teşkil edecek olan, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin ve vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesi hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmek suretiyle, vergi hukukunda ispatlama konusunda serbest delil sistemi benimsenmiştir. Ancak, bentte serbest delil sisteminin istisnalarına yer verilmek suretiyle bunun mutlak olmadığı da açıkça ortaya konulmuştur.

Fıkranın son bendinde ise vergi hukukunda ispat yükünün paylaşımı konusu düzenlenmiştir. Buna göre iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir. Kanun metinlerinde açıkça yer almasa da, özel hukukta da ispat yükünün paylaşımı konusunda kabul edilen kıstaslardan biri olan bu yaklaşım, vergi hukukunda pozitif dayanağa sahip olmuştur.

Vergi hukukunda ispata ilişkin kanuni düzenlemeler VUK'un 3/B maddesiyle sınırlı değildir. Bunun yanında, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyata ilişkin VUK'un 29, 30 ve mük. 30 uncu maddeleri, "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesi ile mücbir sebeplerin ispat ve tevsik edilmesi gerekliliğine ilişkin 15 ve 373 üncü maddeleri, ispatla ilgili VUK'ta yer alan diğer düzenlemelerdir. Ayrıca, takdir komisyonuna belirli konularda bilirkişiye müracaat etme imkanı tanıyan VUK'un 75 inci maddesini de bu kapsamda değerlendirmek gerekir.

---

[93] 31.12.1980 tarhli ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yargılama hukukunu yakından ilgilendiren ispat konusuna, vergi yargısını düzenleyen İYUK'ta da yer verilmiştir. Bir kere, İYUK'un 31 inci maddesiyle HUMK'a yapılan atıf gereği, bilirkişinin oyu ve görüşü ile mahkeme tarafından yapılan keşif, vergi uyuşmazlıklarında yargılama aşamasında başvurulabilecek deliller arasında yerini almıştır. İdari yargıda ve tabii vergi yargısında mahkemelerin aktifliği ilkesi ve bu ilkenin bir sonucu olarak İYUK'un 20 nci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ve mahkemelere bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü incelemeleri kendiliklerinden yapma yetkisi veren "re'sen araştırma ilkesi" de doğrudan ispat konusuyla ilgilidir. Aynı Kanun'un 1 nci maddesinde yer alan "yazılılık ilkesi" de yargılama aşamasında delillerin dosya üzerinden inceleneceğini ortaya koyması bakımından önemlidir.

Yukarıda bahsedilen bu kanuni düzenlemelerin ötesinde ve onlardan önce hukukun evrensel ilkeleri, anayasal düzenlemeler ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar da vergi hukukunda ispat konusunu etkileyen normlardır. Hukuka aykırı olarak elde edilen bulguların, vergi hukukunda delil olarak kabul edilmemesinde, ileride ayrıntılı olarak değinildiği üzere, bu normların etkisi görülmektedir.

B. Vergi Hukukunda İspatın Konusu

İspatının konusunun kural olarak maddi olaylar olduğu daha önce ifade edilmişti. İspatın konusunu teşkil eden maddi olay, vergi hukuku söz konusu olduğunda "vergi doğuran olay" olmaktadır. Vergi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olay veya tekemmül etmiş hukuki durumdur.[94] Vergisel uyuşmazlıkların bir tarafında vergi idaresi diğer tarafını mükellef (veya vergi sorumlusu) yer alır. Vergi idaresi, genellikle vergi doğuran olayın gerçekleştiğini iddia eder, mükellef ise tam tersini. Dolayısıyla, vergi hukukunda ispat da, böyle bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine yönelir. Ancak, her vergisel

[94] Bkz.: VUK Md. 19.

uyuşmazlığın kaynağını, vergi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusu oluşturmaz.

VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında vergi kabahatleri ve vergi suçları ile bunlar karşılığında uygulanacak idari ve adli yaptırımlar düzenlenmiştir. Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işini yapma gibi fiiller, ceza hukuku anlamında suç teşkil etmektedirler ve bunlar Ceza Muhakemeleri Kanunu'na göre kovuşturulurlar. Bu bakımdan bunlara ilişkin uyuşmazlıklar ve bu fiillerin ispatı bu çalışmanın konusu dışındadır. Bunlar, ceza hukuku ve ceza yargılamasının ilkeleri ve kuralları çerçevesinde değerlendirilmesi gereken meselelerdir.

Buna karşılık, vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri sonucunda kesilecek vergi cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargının görev alanına girmektedir. Vergi ziyaı kabahati, esasında vergi doğuran olaya bağlanmıştır. Dolayısıyla, vergi ziyaı cezasına ilişkin vergi idaresi ile mükellef arasında doğacak bir uyuşmazlıkta ispatın konusu yine vergi doğuran olay olacaktır. Zira, böyle bir olay yoksa vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren bir fiilden de söz edilemeyecektir. Bununla birlikte, karşılığında genel veya özel usulsüzlük cezası öngörülen fiiller, vergi doğuran olaya bağlanmamıştır. Bir başka ifade ile vergi doğuran olay gerçekleşmemiş olsa bile vergi kanunlarının usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi halinde usulsüzlük cezası kesilecektir. Böyle bir durumda vergi idaresi ile mükellef arasında doğacak bir uyuşmazlıkta ispatın konusu, cezayı gerektiren bir fiilin olup olmadığıdır. Dikkat edilirse bu durumda da ispatın konusu maddi bir olaydır.

"Vergi" özelinde konuya bakıldığında uyuşmazlığın kaynağı genellikle vergi idaresi tarafından yapılan bir idari işlem olan tarhiyattır. Tarh işleminin maddi sebebini vergi doğuran olay oluşturur. İşlemin konusu ise salınan vergidir.[95] Vergi doğuran olayın gerçekleştiği konusunda vergi idaresi ve mükellef hemfikir

[95] Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 7, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024260.htm, 05.06.2011.

olabilirler. Bu durumda taraflar işlemin maddi sebebinin varlığı konusunda mutabıktırlar. Ancak, salınan verginin miktarı konusunda farklı görüşlere sahip olabilirler. Mükellef, salınan verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da miktarı ifade eden matrahın, gerçeği yansıtmadığını iddia edebilir. Ya da tersinden bakıldığında vergi idaresi, mükellefin beyannamesinde yer alan matrahın gerçeği yansıtmadığını iddia ederek ilave tarhiyat yapabilir. Bu durumda ispatın konusu, vergi doğuran olayın varlığı veya yokluğu değil, bu olayın ortaya çıkardığı verginin matrahı ve tabii miktarıdır.

Vergi kanunları ile bazı hallere vergisel sonuçlar bağlanmıştır. Bunun tipik örneği mücbir sebeplerdir. Mücbir sebeplerin birçok vergisel etkisi vardır. Bunlardan en önemlileri, mücbir sebep halleri ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlememesi[96] ve bu hallerin varlığı halinde vergi cezası kesilmemesidir.[97] Ancak, mücbir sebeplerin bu ve benzeri sonuçlar doğurabilmesi için bu sebeplerden herhangi birinin vukua geldiğinin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik olunması gerekir. Malum olan olayların ispatının gerekmemesi genel bir kuraldır. Dolayısıyla, mücbir sebep hallerinden herhangi birinin varlığı halinde, eğer bu hal malum değilse, yani herkes tarafından bilinen veya bilinmesi beklenen bir hal değilse, ispatın konusunu bu halin varlığı teşkil edecektir. Esasında burada da ispatı gereken şey; kaza, hastalık, tutukluluk, yangın, deprem gibi maddi bir olaydır.

C. VERGİ HUKUKUNDA DELİLLER

1. 2365 Sayılı Kanundan Önce

2365 sayılı Kanun ile VUK'ta pek çok konuda ve bu arada ispat konusunda köklü ve önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi hukukunda ispata ilişkin bugün yürürlükte bulunan sistem, bahsi geçen kanunla ihdas olunmuştur. Bu bakımdan 2365 sayılı Kanun, ispat konusunda bir dönüm noktası olarak nitelendirilebilir. Hal

[96] Bkz.: VUK Md. 15.
[97] Bkz.: VUK. Md. 373.

böyle olunca, vergi hukukunda ispat konusunun, yasal düzenlemeler bakımından 2365 sayılı Kanun öncesi ve sonrası iki farklı döneme ayrılarak ele alınması gereği ortaya çıkmaktadır.

2365 sayılı Kanun öncesi dönemde, VUK'un 3 üncü maddesinde ispatla ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildi. Bu dönemde, vergi hukukunda ispat konusu genel olarak, VUK'un 29, 30 ve 134 maddeleri ile müstekar hale gelmiş Danıştay kararları ışığında ele alınmakta ve değerlendirilmekteydi.[98] VUK'un 29 uncu maddesinde ikmalen tarhiyatın maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak yapılacağı; 30 uncu maddesinde ise re'sen tarhiyatın takdir komisyonlarınca yapılacağı belirtilmişti. Ancak, 134 üncü maddesinde yer alan, vergi incelemesinin defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak yapılacağı kuralı, vergi hukukunda kullanılabilecek deliller bakımından sınırlayıcı bir etken olarak durmaktaydı.

Buna karşın bazı hukukçulara göre 2365 sayılı Kanun öncesi dönemde de vergi hukukunda serbest delil sistemi vardı. Özellikle re'sen tarhiyatlarda uyuşmazlıkla ilgili iddiaların ispatında çok farklı delillerin kullanılması mümkün görünüyordu.[99] İkmalen tarhiyata dayanak olacak maddi deliller ise şekli delil ve şahit ifadelerinden ibaretti. Ancak, bu dönemde özellikle Danıştay, verdiği kararlarda kanun hükümlerinde yer alan katı delil anlayışını zorlamıştır. Şahit ifadesini ilk olarak Danıştay maddi delil olarak kabul etmiştir. Bu şekilde Danıştay kararlarının öncülüğünde, Türk vergi vukukunda bir bakıma serbest delil sistemine geçiş süreci başlamıştır. Esasında vergi hukukunun doğasına uygun olan da budur.[100]

2. 2365 Sayılı Kanundan Sonra

VUK'un 2365 sayılı Kanunla değişik 3 üncü maddesinin (B) fıkrasının ikinci bendi, ispat vasıtaları ile ilgilidir. Söz konusu bentte vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille

[98] Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 59.
[99] Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Açıklamaları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s. 47; Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda İspat", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1984, s. 8.
[100] Güneş ,a.g.t., s. 13.

ispatlanabileceği; ancak, vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı hükme bağlanmaktadır.

Bu hükümle vergi hukukunda delil serbestisi açıkça benimsenmiştir. Yani, vergi idaresi, vergilendirmede, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini her türlü delille ispatlayabilecektir. Bunun böyle olması doğaldır. Zira, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında, vergi mükellef veya sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında cereyan etmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin mükellef veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan muamelelerde tarafların hangi niyet ve saik ile hareket ettiklerini somut olarak bilebilmesi olanaksızdır. Bu niyet ve saiki ortaya çıkarabilmek için vergi idaresinin bazı araçlara ihtiyacı vardır. Delil adını verdiğimiz bu araçlar ne kadar sınırlı tutulursa, söz konusu muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması da o kadar güçleşir. İspat vasıtalarının alabildiğine geniş tutulması da vergi idaresinin keyfi uygulamalarda bulunmasına neden olabilir. Bu sebeple, kanunkoyucu delil serbestisi ilkesini kabul etmekle birlikte, bunun sakıncalarını da göz önünde bulundurarak, bu sakıncalara yol açabilecek nitelikteki bazı delil türleri ile ilgili sınırlamalar getirmiştir. Ayrıca, idari yargı mercileri de her olayda, vergi idaresinin gösterdiği delillerin gerçekten delil niteliği taşıyıp taşımadığını olayın özelliğini dikkate alarak takdir etmektedirler. İdari yargı mercilerinin bu takdiri, ileride görüleceği üzere, delil serbestisi ilkesine kanunla getirilenler dışında sınır oluşturabilmektedir.[101]

Madde gerekçesinde, vergi usul hukukumuzda ispatlamanın genellikle maddi ve biçimsel delil anlayışına dayandırıldığı cihetle, vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespitin gerektiği şekilde yapılamadığı ve bunun sonucu olarak vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranmasında idare ve yargı mercilerinin büyük güçlüklerle karşılaştığı belirtilmiş; zamanımız vergiciliğinde ispatlamanın, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapıldığı ifade edilmiştir. Batı ülkelerine de atıfta bulunularak bunların, uzun süreden

[101] Candan, a.g.e., s. 806.

beri vergilemede serbest delil sistemini uygulayageldikleri vurgulanmıştır. Bu itibarla, maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahsurları gidermek amacıyla vergi usul hukukumuza serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür.

Delil serbestisi ilkesinin, sadece vergi idaresi için söz konusu olmaması, mükelleflerin de ispat yükünün kendilerine düşmesi halinde bu serbestiden vergi idaresi ile eşit koşullarda yararlanmaları genel kuraldır.[102] Ancak, bu kural mutlak olmayıp, bir takım istisnaları vardır. Vergi hukukumuzda belirli durumlarda, mükellefler bakımından ispatın, belirli şekillerde yapılması zorunlu tutulmuştur. Bilindiği üzere, VUK'un ikinci kitabının üçüncü kısmının "Kayıtların Tevsiki" başlıklı birinci bölümünde yer alan 227 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, aksine hüküm olmadıkça, söz konusu Kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu kurala bağlanmış, 2 nci fıkrasında ise, defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler dahi vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecbur tutulmuştur. Bu hükümlere göre defter tutmak mecburiyetinde olsun ya da olmasın tüm mükellefler, vergi matrahının tespiti ile ilgili olup gayrisafi hasılattan indirilen tüm giderlerini belgelendirmek ve incelenmek üzere istenmesi halinde, kayıt ve beyanlarının doğruluğunu, ancak kanunun öngördüğü kayıt düzenine uygun olarak defterlere kaydedilmiş belgelerle kanıtlamak durumundadır.[103]

Mükellefler bakımından delil serbestisi ilkesini sınırlayan kanuni düzenlemelere bir başka örnek ise VUK'un 322 nci maddesinde yer alan "değersiz alacaklara" ilişkin hükümdür. Söz konusu hükme göre, bir alacağın, değersiz alacak olarak kabul edilerek mukayyet değeri üzerinden zarara geçirilebilmesi (giderleştirilebilmesi) için bu alacağın tahsiline imkan bulunmadığının bir yargı kararı veya kanaat verici bir belgeyle ispat edilmesi gerekir. Dolayısıyla, serbest delil

---

[102] A.e.

[103] Bkz.: Dn. VDDK'nın 26.12.2008 tarihli ve E. 2007/702, K. 2008/752 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 11.02.2011.

sistemi çerçevesinde örneğin şahit ifadesine dayanılarak değersiz alacakların giderleştirilebilmesi mümkün değildir.

Bazen de vergi idaresi, kanunla yetkilendirilmemiş olmasına rağmen, kendi teşkilatında uygulama birliğini sağlamak amacıyla çıkarmış olduğu genelgelerle bazı olayların ispatında serbest delil sisteminden sapmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, mücbir sebepler arasında sayılan ağır hastalık halinin ispatında, mutlaka söz konusu genelgede belirtilen sağlık kuruluşlarından alınmış raporların aranacağı, özel doktorlardan alınan raporların ise ispat vasıtası olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Vergi idaresi, burada, bir haktan mükellefi yararlandırmak için bazı delilleri ikna edici bulmakta ve kabul etmekte, diğerlerini ise reddetmektedir. Vergi idaresi teşkilatına bir talimat niteliğinde olan bu genelgenin mükellefleri ve yargı mercilerini bağlaması söz konusu değildir. Dolayısıyla, mükellef bu genelgenin aksine ağır hastalık halini özel doktordan alacağı bir yazı, rapor v.b. ile belgelendirip, bunu kabul etmeyen idarenin bu tasarrufuna karşı yargı mercilerine başvurabilir. Mahkeme, serbest delil sistemi çerçevesinde, mükellefin sunmuş olduğu bu delille, mücbir sebebin oluştuğu kanaatine varırsa, hiç kuşkusuz, mükellef lehine hüküm tesis edecektir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, kanunla belirlenen istisnalar dışında, vergi hukukunda serbest delil sisteminin benimsendiğini ve dolayısıyla vergisel uyuşmazlıklarda ispatının ilke olarak her türlü delille yapılabileceğini söylemek mümkündür.

Delil serbestisi ilkesinin doğal bir sonucu olarak, vergi idaresi ile mükellef veya vergi sorumlularının, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasında çok çeşitli bilgi, belge ve benzeri delillerden yararlanma imkanları bulunmaktadır. Bu delillerin tümünün tek tek ele alınması mümkün olmadığından aşağıda uygulamada sıklıkla kullanılan veya zaman zaman tartışma konusu olan ispatlama vasıtalarına değinilmiştir. İspatlama vasıtaları, yani deliller ele alınırken de

doğrudan doğruya deliller ve dolaylı deliller ayrımı benimsenmiş ve bunlar bu şekilde iki alt başlıkta sunulmuştur

a. Doğrudan Doğruya Deliller

(1) Kanuni Defterler

VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabının ikinci kısmı "Defter Tutma" başlığını taşımakta olup, bu kısımda, defter tutmanın amacı, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tutulacak defterler, defter tutmaya ilişkin usul ve esaslar gibi konular ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

VUK'un 171 inci maddesinde defter tutmanın amacı;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,

- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,

- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,

- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,

- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek

olarak tarif edilmiştir. Dolayısıyla mükellefler, defterlerini bu amacı sağlayacak şekilde tutarlar.

VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması VUK'un 30/3 bendine göre vergi matrahının re'sen takdirini

gerektiren bir nedendir. Tutulan defterlerde yer alan kayıtlar ile bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması ise VUK'un 30/4 bendinde re'sen takdir nedeni olarak zikredilmiştir. Bu fiiller, aynı zamanda VUK'un 352 nci maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Zira, defterlerin tutulmamış olması veya noksan, usulsüz veya karışık kayıtlar içermesi, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması bakımından, ileride de değinileceği üzere, önemli sayılabilecek bir delilden istifade imkanının tamamen veya kısmen ortadan kalkması anlamına gelmektedir.

Ticaret hukukunda, defterlerin bir ispat vasıtası olarak kullanılması hakkında ayrıntılı düzenlemeler[104] yer almaktadır. 6100 sayılı HMK'nın 222 nci maddesinde de bu konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna karşılık, vergi hukukunda defterlerin delil niteliği konusunda herhangi bir kanuni düzenleme mevcut değildir. Bu durum, özel hukukta kanuni delil sisteminin, vergi hukukunda ise serbest delil sisteminin benimsenmiş olmasının doğal bir sonucudur. Serbest delil sisteminde, bütün delillerin kanunda tek tek sayılması veya düzenlenmesi mümkün değildir. Çünkü, kanunla belirlenen istisnalar dışındaki her şey delil olabilme özelliğine sahiptir.

Vergi hukukunda tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda, ilgililerin kanaate ulaşmalarını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat vasıtası olarak defterler, önemli bir yer işgal etmektedir. Çünkü, beyana dayana vergilerde vergiye tabi gelir genellikle defter kayıtlarından çıkarılır ve bu kayıtlar beyanın dayanağını oluşturur. Bu itibarla, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak tuttukları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilecek olursa, defter kayıtları ikmalen tarhiyatın maddi delilini teşkil ederler. Bir başka ifade ile usulüne uygun olarak tutulmuş defterlerdeki kayıtlar, vergi yargılaması hukuku bakımından maddi delil olarak kabul edilmektedir.[105]

---

[104] Bkz.: 6762 sayılı TTK, Md. 82-86.
[105] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, Ekim 1995, s. 105.

Vergi hukuku açısından tutulan defterler, kamuya karşı, sahipleri lehine ve aleyhine delil olma vasfını haizdirler. Bu defterlerin sahipleri aleyhine delil olma özellikleri, bunların niteliklerine bakılmaksızın (ister ihticaca salih olsunlar ister olmasınlar) geçerlidir.[106] Çünkü kimse, bilerek kendi aleyhine ve başkası lehine delil temin etmez.[107]

Mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendi lehlerine delil olabilmesi için, defterlerin kanunla belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması, başka bir deyişle "ihticaca salih bulunması" gerekmektedir. Defterlerin, vergi hukuku açısından ihticaca salih olmaması, yani kanunla belli edilen şekil ve usullere tam anlamıyla uyulmamış olması, söz konusu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliğini ortadan kaldırır. Zira artık, defterlerin "güvenilir" olma niteliği kalmamıştır. Ancak bazı istisnai hallerde, ihticaca salih bulunmayan defterler, sahipleri lehine delil teşkil edebilirler. Bu haller ikmalen tarhiyata konu olabilecek, yani defterler üzerinden tespit edilebilen matematiksel hata halleridir. Bundan başka, bazı kanuni ölçülerin, mükellefin kendi aleyhine olmak üzere yanlış kullanıldığının defterler üzerinden tespit edilebildiği hallerde de ihticaca salih bulunmayan defterler sahibi lehine delil olarak kabul edilir.[108]

Usulüne uygun olarak tutulmuş olan defterler ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Dolayısıyla, usulüne uygun olan defter kayıtları ile belgelerin ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir.[109]

Vergi hukuku, kamu yararı ile şahsi menfaatlerin çatışmalarından doğan ihtilafların düzenlendiği bir alandır. Bu nedenle doğal olarak, vergi hukuku açısından tutulması zorunlu kılınan defterlerin mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler lehine

---

[106] Mahmut Vural, "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 64, Aralık 1986, s. 66-67.
[107] Karakoç, a.g.m., s. 106.
[108] Vural, a.g.m., s. 66.
[109] Karakoç (II), a.g.e., s. 104-105.

bir delil olarak kabul edilmesi, ya da bu yönde düzenlemeler getirilmesi söz konusu olamaz. Ancak, VUK'un 171/5 maddesinde "mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek" defter tutma amaçları arasında yer almaktadır. Görüldüğü üzere, bir mükellefin tutmuş bulunduğu defterler, mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılabilmektedir. Ne var ki, burada lehdar durumunda olan, yani, söz konusu defterlerin üçüncü şahıslar aleyhine delil olarak kullanılmasından yararlanan taraf, başka bir mükellef değil, vergi idaresidir.[110]

Vergi idaresi, herhangi bir mükellefin defterlerini kendi lehine delil olarak kullanarak, bu mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler hakkında işlem yapabilmektedir. Ancak bu aşamada şöyle bir soru akla gelmektedir. Acaba, herhangi bir mükellefin "ihticaca salih bulunmayan" defterleri, mükellefle ilişkide bulunan üçüncü kişiler aleyhine olmak üzere, vergi idaresi lehine delil teşkil edecek midir? Bilindiği üzere, birbiriyle alacak-borç ilişkisi içinde bulunan iki mükellef bakımından vergi idaresi üçüncü şahıstır. Birbiriyle vergi borçlusu - vergi alacaklısı ilişkisi içinde yer alan vergi idaresi ve herhangi bir mükellef açısından ise, mükellefle ilişkide bulunmuş olan diğer bir mükellef üçüncü şahıstır. Devlete karşı vergi borçlusu konumunda olan bir mükellefin, defterlerine, sırf ileride vergi idaresi lehine, üçüncü kişilere karşı delil olması amacıyla herhangi bir kayıt yapacağını kabul etmek mümkün değildir. Kaldı ki, herhangi bir mükellefin kabul edilebilir bir belgeye dayanmayan beyanlarının geçerliliği de söz konusu olamaz. Bütün bu hususlar göz önüne alındığında, vergi hukuku açısından "ihticaca salih bulunmayan" bir defterde de olsa, geçerli belgelere dayanan kayıtlar, vergi idaresi lehine ve üçüncü şahıslar aleyhine delil teşkil ederler.[111]

Defterlerin kağıt ortamında veya elektronik ortamda tutulması maddi delil olma özelliğini değiştirmez. Elektronik ortamda tutulan defter kayıtları da yukarıda

[110] Vural, a.g.m., s. 64-65.
[111] Vural, a.g.m., s. 65.

açıklanan esaslar dahilinde mükellefler lehine veya aleyhine delil olarak kullanılabilirler.

(2) Özel Defterler

Bazı mükellefler, ticari, zirai veya mesleki faaliyetleriyle ilgili işlemlerini takip edebilmek amacıyla, kanunen tutmaya mecbur oldukları defterler dışında, özel defter veya el defteri adı verilen defterler de tutmaktadırlar. Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterleri usulüne uygun olarak tutmaları koşuluyla, mükelleflerin bu tür defterler tutmalarına ve kimi işlemlerini bu defterlerde izlemelerine yasal bir engel yoktur. Ancak, bu defterlerdeki işlemleri kanuni defterlerine de işlemeleri ve bu defterlerdeki kayıtlarla kanuni defterlerdeki kayıtların uyum içerisinde olması gerekir. Eğer, kanuni defterlerdeki kayıtlarla özel defterlerdeki kayıtlar uyumsuzluk gösterir ve bu yüzden kimi işlemlerin kanuni defterlere kaydedilmediği tespit edilirse; bu, vergi matrahının tamamen veya kısmen gizlendiğini, dolayısıyla kanuni defterlerdeki kayıtların ihticaca salih olmadığını göstereceğinden; özel defterdeki kayıtlara dayanılarak, vergi matrahının re'sen takdiri yoluna gidilebilir.[112]

Nitekim, VUK'un 127/c maddesinde yoklamaya yetkili olanların, kanuni defterler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defterleri tespit etmeleri halinde bunları almak yetkisine sahip oldukları belirtilmiştir. Aynı şekilde, VUK'un 143 üncü maddesine göre arama esnasında bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler müfredatlı bir tutanakla tespit olunarak alınır. Bu hükümlerle, kanuni defterler dışında kalan defterlerin, vergi kaybının ortaya çıkarılmasında delil olabileceği konusu kanunkoyucu tarafından açıkça kabul edilmiştir.[113]

---

[112] Candan, a.g.e., s. 820-821.
[113] Karakoç (II), a.g.e., s. 107.

Danıştay içtihadı da, özel defterlerdeki kayıtların vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muameleler hakkında delil teşkil ettiği yolundadır.[114] Gerçekten de bir kararında Danıştay, özel defterlerde izlenen kayıtların, tutulması zorunlu olan defterlere aktarılmış olmasının gerektiğini; bu kayıtların, kanuni defterlere geçirilmemiş olmasının, söz konusu kayıtlarda yer alan işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığının bir göstergesi olduğunu ifade ederek konuya yaklaşımını açıkça ortaya koymuş ve böyle bir durumda; vergi matrahının doğru bir biçimde hesaplanmasını sağlayacak verileri de içermesi halinde, özel defterde yer alan bu kayıtların, başkaca herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmadan dönem matrahının tespitine esas alınmasına engel olmadığına hükmetmiştir.[115]

Gerçekten de mükellef veya yetkili adamı tarafından tutulduğunda uyuşmazlık bulunmayan özel defterlerdeki kayıtlar, bir anlamda yazılı ikrar niteliğindedir ve mükellef aleyhine delil teşkil eder.[116] Ancak, bunun da ötesinde, Danıştay, hukuken geçerli delil niteliği taşıdığı hususu yargısal kesinlik kazanmış bulunan bir başka şirkete ait el defterinin, söz konusu şirketle mal alış verişinde bulunan şirket bakımından da hukuken geçerli delil niteliği taşıdığı görüşündedir.[117] Esasında, vergi doğuran olayın taraflarından birisi bakımından delil teşkil eden bir defterin, aynı olayın diğer tarafları bakımından da delil teşkil etmesi kaçınılmazdır.

Bir kimsenin kendi düzenlemiş olduğu kayıtların ve belgelerin kendi lehine delil sayılması kural olarak mümkün değildir.[118] [119] Bu kuralın bir sonucu olarak özel defterler, sahibi için sadece aleyhte delil teşkil edebilir. Bir kimsenin kendi defterine

---

[114] Bkz.: Dn. 3. D.'nin 26.04.1995 tarihli ve E. 1994/3240, K. 1995/1368 sayılı; Dn. 4. D.'nin 08.10.1991 tarihli ve E. 1988/5112, K. 1991/3022 sayılı; Dn. VDDK'nın 27.10.2000 tarihli ve E. 2000/69, K. 2000/351 sayılı; Dn. VDDK'nın 13.06.2003 tarihli ve E. 2002/627, K. 2003/334 sayılı; Dn. VDDK'nın 27.12.2002 tarihli ve E. 2002/163, K. 2002/542 sayılı kararları, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 10.03.2011.

[115] Dn. 7. D.'nin 30.12.2002 tarihli ve E. 2001/4613, K. 2002/4568 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 11.03.2011.

[116] Candan, a.g.e., s. 821.

[117] Dn. 7. D.'nin 30.12.2002 tarihli ve E. 2001/4613, K. 2002/4568 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 11.03.2011.

[118] Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: II, 4. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1980, s. 1697.

[119] Bu kural mutlak olmayıp bir takım istisnaları vardır. Bu istisnalardan en önemlisi bir önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklanan, mükellefin kendi tutmuş olduğu kanuni defterlerin, belirli şartların varlığı halinde kendi lehine delil teşkil edebilmesidir.

kendi aleyhine kayıtlar koyması düşünülemeyeceğinden, bu defterlerdeki kayıtların mükellef aleyhine delil olması, esasında doğal bir sonuçtur.[120]

Günümüzde teknolojinin geldiği nokta dikkate alındığında özel defterlerin elektronik ortamda tutulması sık karşılaşılan bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, kimi mükellefler, vergilendirme ile ilgili bazı özel kayıtlarını bilgisayarlarında tutabilmektedirler. Bilgisayar, CD, disket gibi manyetik ortamlarda tutulan bu kayıtlar da, aynı şekilde vergi hukukunda sahibi aleyhine delil olma özelliğine sahiptirler.[121] Ancak, bu kayıtların kaynağının açıkça ortaya konulması, yani bunların mükellefe ait olduklarının sabit olması gerekir. Yoksa, hangi veri ortamında üretildiği belli olmayan, üretildiği koşullar ve dayanakları konusunda açıklık bulunmayan bilgisayar kayıtları delil değeri taşımaz.[122]

(3) Belgeler

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin yapıldığı anda izlenip kontrol edilememesi, kontrolün ancak sonradan yapılabilmesi, bu işlemlerin bir takım belgelere dayandırılmasını zorunlu kılmaktadır. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükelleflerin yaptıkları işlemlerin mahiyeti ve tutarları ile beyanları, bu belgeler sayesinde araştırılabilmektedir. Belgeler, vergi idaresi için bir kontrol vasıtası olmasının yanında ilgililer bakımından da ispat vasıtalarıdır.[123]

VUK'un 227 nci maddesi "ispat edici kağıtlar" başlığını taşımaktadır. Söz konusu maddede, aksine hüküm olmadığı sürece VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. VUK'un 229 ve müteakip maddelerinde ise kayıtların tevsiki için gerekli olan belgeler düzenlenmiş ve dolayısıyla bu belgelerin, ispat edici

---

[120] Kızılot, a.g.e., s. 61.
[121] Bu yönde bir Danıştay kararı için bkz.: Dn. VDDK'nın 13.12.2002 tarihli ve E. 2002/387, K. 2002/480 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 19.01.2011.
[122] Bkz.: Dn. VDDK'nın 20.03.2009 tarihli ve E. 2008/623, K. 2009/96 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 123, s. 107-110.
[123] Kızılot, a.g.e., s. 61.

kağıtlar olduğu kabul edilmiştir. Ancak, ispat edici kağıtlar kanunda sayılanlarla sınırlı değildir. VUK'un mükerrer 257/1 maddesiyle Maliye Bakanlığına düzenlenmesi zorunlu olan belgeleri belirleme konusunda yetki verilmiş ve Bakanlık da bu yetkisini yayımlamış olduğu genel tebliğler vasıtasıyla farklı şekillerde kullanmıştır. Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen bu belgeler de ispat edici kağıt niteliğindedir.

VUK'un belge düzenine ilişkin yukarıda bahsedilen hükümleri uyarınca mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler mükellef tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilir. Bir başka ifade ile mükellefler, vergi ile ilgili olan ve kanunda belirlenen işlem, eylem ve olguları belirli belgelere bağlamak ve bunları belirli bir düzen içinde belirli defterlere kaydetmek zorundadır. Belge düzenine uyulmamışsa veya bu düzen sağlıklı bir vergi incelemesini önleyecek ölçüde zedelenmişse, o zaman söz konusu belgelerin mükellef yararına delil teşkil etmesi mümkün değildir. Böyle bir durumda vergi idaresi harici verilere ve karinelere göre vergi matrahını re'sen takdir edecektir.[124]

Mükelleflerin belirli işlemleri belirli belgelerle ispatlama zorunluluklarına karşın, vergi idaresi serbest delil sisteminin bir sonucu olarak VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olmayan sözleşme, hakediş raporu gibi belgeleri de ispatlama vasıtası olarak kullanabilir. Buradan, bu belgelerin, sadece vergi idaresi tarafından, mükellef aleyhine delil olarak kullanılabileceği; bunların, mükellef lehine delil teşkil etmesinin mümkün olmadığı sonucu çıkarılmamalıdır. Vergi kanunlarının usule ilişkin sınırlayıcı hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla, mükellef, VUK'a göre düzenlenme zorunluluğu olmayan belgeleri de her zaman kendi lehine ispatlama vasıtası olarak kullanma hakkına sahiptir. Aksi bir anlayış, yargılamada silahların eşitliği ilkesinin ihlali anlamına gelir.

Bir durumun veya olayın varlığını belli etmek ve doğrulamak üzere sunulan yazılı belgeye hukuksal bir değer tanınıp tanınmayacağı ya da hangi hukuksal

---

[124] Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1-4, 1986, s. 487.

sonucun bağlanabileceğinin, yürürlükteki hukuk kurallarına, belgenin kapsamına ve düzenlendiği tarihe göre belirlenmesi zorunludur.[125]

Ülkemiz ekonomisinde yaşanan büyüme ve buna paralel olarak artan işlem hacmi, VUK'a göre düzenlenme zorunluluğu bulunan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve bu şekilde muhafaza edilmesine duyulan ihtiyacı arttırmış; bilgi işlem teknolojilerinin gelişmesi de bu ihtiyaca cevap verilebilmesini mümkün kılmıştır. Bu kapsamda 4731 sayılı Kanun'un[126] 4/E maddesiyle VUK'un mükerrer 242 nci maddesine eklenen 2 nci fıkrada ilk defa, elektronik belge; şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Söz konusu fıkra ile Maliye Bakanlığına ayrıca, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirme, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme, VUK kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme konularında yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 361[127] ve 397 Sıra No.lu[128] VUK Genel Tebliğleri ile bu yetkilerini kullanmıştır. Bu düzenlemeler ışığında bugün gelinen noktada, elektronik belge uygulaması konusunun, ülkemizde halen hazırlık sürecinde olduğu ve belirli özellikleri taşıyan, sınırlı sayıda bir mükellef grubu için bu uygulamadan yaralanma

---

[125] Bkz.: Dn. VDDK'nın 21.11.2008 tarihli ve E. 2007/455, K. 2008/720 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 08.02.2011.
[126] 30.12.2001 tarihli ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[127] 11.07.2006 tarihli ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[128] 05.03.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

imkanı bulunduğunu söylemek yanlış olmaz. Ancak, hiç kuşku yok ki, yakın bir gelecekte elektronik belge, yaygın bir uygulama alanına sahip olacaktır.

Serbest delil sisteminin geçerli olduğu vergi hukukumuzda elektronik ortamda düzenlenen belgelerin, ispatlama vasıtası olma özelliği bakımından kağıt ortamında düzenlenen belgelerden hiçbir farkı yoktur.

(4) Yoklama Fişi ve Tutanaklar

VUK'un 141 inci maddesinde, vergi incelemesi sırasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirileceği ve bu şekilde düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kişiye verileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 127 ve müteakip maddelerinde ise yoklama müessesesi düzenlenmiş ve 131 inci maddede yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirileceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerin birlikte incelenmesinden, yoklama fişi ve inceleme tutanağının bizatihi kendisinin delil niteliğinde olmadığı, ancak vergi doğuran olayla ilgili delil niteliği taşıyan bilgi, belge ve kayıtların tespitine yönelik belgeler oldukları anlaşılmaktadır. Diğer bir anlatımla, delil işlevini, yoklama fişi ve inceleme tutanağı değil, bu fiş ve tutanakla tespit edilen bilgi, belge ve kayıtlar görmektedir. Dolayısıyla, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında tutanakla tespit edilen bilgi, belge ve kayıtların mükellef ya da vergi idaresi lehine delil olarak kullanılabilmesi mümkündür.[129] Tutanakta yer alan bilgi, belge ve kayıtların, olayın gerçek mahiyetini ispat için yeterli olup olmadığının takdiri hakime aittir.

Yoklama fişi ve tutanak ile tespit edilen hususların delil niteliği taşıyabilmesi için bunların usulüne uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Yoklama fişinin,

---

[129] Candan, a.g.e., s. 818.

nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imzalatılması; bunların imzalamaktan imtina etmeleri halinde keyfiyetin yoklama fişine yazılarak, yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerekir.[130] İnceleme tutanaklarında ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in[131] 17 nci maddesine uygun olarak;

- Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih,

- İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,

- Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,

- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları,

- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,

- Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların, vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel tarhiyat bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu,

yer almalıdır.

İnceleme tutanakları, sadece vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumlarının tespiti için düzenlenir. Bu bakımdan değer yargıları ve tahminlerin tutanağa yazılmaması gerekir. Yazıldığı taktirde herhangi bir hukuki değer taşıması söz konusu olamaz. Tutanaklar, vergilendirme ve hesap durumları ile ilgili gerçekleri yansıtmalı ve bu hususlara ilişkin mükellefin görüşlerini içermelidir. Baskı yoluyla tutanak imzalatılması veya mükelleflerin bilgisizliğinden yaralanılması doğru olmadığı gibi hukuki de değildir.[132]

---

[130] Bkz.: VUK Md. 131.
[131] 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[132] Ahmet Esen, "İnceleme ve Yoklama Tutanaklarının Delil Olma Gücü Nedir ve Yargı Yerlerinde Aksi Nasıl İspatlanabilir?", **Maliye Postası**, Sayı: 317, 15 Kasım 1993, s. 5.

Mükellefler, bazen imzalamış oldukları vergi inceleme tutanaklarında açık olarak yer alan hususlara sonradan itiraz edebilmekte veya mahkemede aksi yönde ifade verebilmektedirler. Usul hukukunda yoklama, tutanak, zabıt varakası gibi görevliler tarafından düzenlenen resmi belgeler, aksi aynı değerdeki belgelerle ispatlanmadıkça doğru kabul edilmektedir. Buna göre tutanağı, herhangi bir ihtirazi kayıt koymaksızın imzalayan bir mükellefin, başka bir belge ibraz etmeden, tutanakta yer alan hususların aksini iddia etmesi karşısında tutanağı geçersiz saymak mümkün değildir.[133]

Nitekim, uyuşmazlık konusu bir olayda mükellef tarafından, inceleme elamanlarınca düzenlenen tutanağın okutulmadan imzalatıldığı ileri sürülmüştür. Danıştay konuya ilişkin kararında, milyarlarca liralık cirosu bulunan büyük bir ticari işletmenin sahibi olan kişinin, kendisi ile ilgili soruşturma ve incelemeye ilişkin beyan ve ifadesini içeren tutanağı okumadan imzalamasının düşünülemeyeceğini, kendi aleyhine gerçek dışı beyanda bulunmasının da söz konusu olamayacağını; esasen sözü edilen tutanağın, baskı ve zorlama ile imza ettirildiği yolunda bir iddia ileri sürülmediği gibi, buna ilişkin bir kanıtın da ibraz edilmediğini; mükellefin inceleme elamanlarına verdiği ifade ve beyanların doğuracağı cezai sorumluluklardan kurtulmak amacıyla, emniyette ve ceza mahkemesinde ifadesini değiştirmesi doğal olduğundan, inceleme elemanına verdiği ifadeyi saptayan inceleme tutanağına itibar edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.[134]

Yine Danıştay'ın bir başka kararı, itirazsız imzalanan tutanaktaki bulguları ortadan kaldırabilecek iddiaların, somut bir belge ibraz edilerek ispat edilmesi gerektiği; ilgilinin bilgisizlik nedeniyle tutanağın imzalandığı yolundaki açıklamasına itibar edilemeyeceği yolundadır.[135]

---

[133] Esen, a.g.m., s. 8.
[134] Bkz.: Dn. 7. D.'nin 20.02.1991 tarihli ve E. 1987/3278, K. 1991/708 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26.11.2010.
[135] Bkz.: Dn. 11. D.'nin 08.02.1996 tarihli ve E. 1994/1118, K. 1995/528 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.hukukturk.com, 08.12.2010.

Sonuç olarak, mükelleflerin, inceleme elemanınca tutanakla tespit edilen hususların aksini, defter ve belgelere dayanarak her zaman ispat etme imkanına sahip oldukları[136], ancak somut bir belge sunmaksızın tutanakla tespit edilen hususları sonradan inkar etmelerinin tutanağı geçersiz kılmadığı söylenebilir.

Vergi incelemesi sırasında vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları hakkında tutanak düzenlenmesi zorunlu olmayıp, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlıdır.[137] İnceleme tutanağı düzenlenmesine gerek görülen hallerde, incelemeyi yapanlar, ilgilileri tutanağı imzalamaları konusunda zorlayamazlar. Bir başka ifade ile ilgililerin bu tutanakları imzalamaktan imtina etmeleri mümkündür. Bu durumda, tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler.[138] Ancak, bu tutanakların imzalanmamış olması, mükellef adına tarhiyat yapılamayacağı anlamına gelmez. Sadece, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitine ilişkin delillerin tutanakla değil de başka şekilde (örneğin, vergi inceleme raporunun ekinde) gereği yapılmak üzere adli ve/veya idari makamlara sunulması sonucunu doğurur.

(5) Beyannameler ve Bildirimler

VUK'un 378 inci maddesinin ikinci fırkası ile mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere (vergi hatalarına ait hükümler hariç) karşı dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu hükümden, vergi beyannamelerinin delil niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.[139]

---

[136] Bkz.: Dn. 4. D.'nin 23.11.1999 tarihli ve E. 1999/860, K. 1999/4243 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.hukukturk.com, 08.12.2010.
[137] Bkz.: VUK Md. 141/1 ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Md. 16/1.
[138] Bkz.: VUK Md. 141/2 ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Md. 16/4.
[139] Kızılot, a.g.e., s. 65.

Buna göre zamanında, ihtirazi kayıt konulmaksızın verilen ve vergi hatası içermeyen beyannameler ve ekleri sahibi aleyhine delil teşkil eder. Vergi idaresi, beyanname veren mükellefin, beyan ettiği matrahın gerçeğe uygun olmadığını tespit ederek ikmalen veya re'sen vergi tarh edebilir. Ancak, bu husus beyannamelerin delil olma vasfını etkilemez.[140]

Vergi doğuran olayların daha iyi kavranabilmesi, mükelleflerin daha yakından izlenebilmesi bakımından kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak mükelleflere çeşitli konularda bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilebilmektedir. VUK'ta düzenlenen işe başlama, adres değişikliği, işi bırakma bildirimleri bunlara örnek gösterilebilir. Maliye Bakanlığınca bildirilme zorunluluğu getirilen getirilen mal alım ve satımına ilişkin formlar (Form Ba ve Form Bs), kesin mizan bildirimi gibi bildirimler de aynı şekilde bu gruba girmektedir.

Gerek kanunlarla gerekse kanunların verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca getirilen bildirimler de beyannameler gibi sahibi aleyhine delil teşkil ederler. Ancak, VUK'ta mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlandığı halde, bildirimler için bu konuda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durum zaman zaman tereddütlere yol açabilmektedir. Esasında, bu şekilde olması son derece doğaldır. Zira, beyannamelerden farklı olarak bildirimler, doğrudan tarhiyat işlemine dayanak teşkil etmezler. Şöyle ki; bilindiği üzere, mükellef veya adına hareket eden kimse tarafından beyannamenin vergi dairesine verilmesi veya posta yoluyla ya da elektronik ortamda gönderilmesi üzerine, beyannamede gösterilen matrah üzerinden ilgili vergi, vergi dairesince tarh edilmekte ve tahakkuk fişi düzenlenmek ve mükellefe tevdi edilmek suretiyle tarh edilen vergi, tebliğ edilerek tahakkuk etmektedir. Burada vergi dairesince yapılan tarh işlemi, idari bir işlemdir. Oysa, bildirimlerin vergi dairesine gönderilmesi üzerine, vergi dairesince bildirim sahibi adına herhangi bir tarhiyat yapılmamakta veya başkaca bir idari işlem tesis

[140] A.e., s. 66.

edilmemektedir.[141] Dolayısıyla, ortaya dava konusu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem çıkmamaktadır. Bu yüzden bildirimlere karşı dava açılması konusunda beyannamelerde olduğu gibi kanuni düzenleme yapılmamış olması doğal ve anlaşılırdır. Fakat, bu durum bildirimlerin delil olma özelliğini ortadan kaldırmaz.

(6) Şahit İfadesi

Şahitlik, davanın tarafları dışındaki kişilerin, yani üçüncü kişilerin, uyuşmazlık konusu olay hakkında, bizzat edinmiş oldukları bilgiyi mahkemeye veya diğer resmi makamlara bildirmeleridir.[142]

VUK'un 3/B maddesinde, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtildikten sonra, vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte şahidin, hangi hallerde vergi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii sayılacağı hakkında ne kanunda ne de ikincil mevzuatta herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak, yargısal içtihatlardan yararlanarak hangi hallerde şahit ifadesinin delil niteliği taşıyacağına ilişkin bazı örnekler verilebilir. Buna göre;

- İşyerinde çalışanların,[143]
- Alıcıların,[144]
- Doktorun hastalarının, avukatın müvekkillerinin,[145]
- Kiracının,[146]

---

[141] Geç, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunanlara kesilen idari cezalar hariç.
[142] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 498.
[143] Dn. 7. D.'nin 07.05.1992 tarihli ve E. 1991/3297, K. 1992/1508 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.hukukturk.com, 12.12.2010; Ayrıca bkz.: Dn. 7. D.'nin 26.12.2002 tarihli ve E. 2002/107, K. 2002/4457 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 12.12.2010.
[144] Dn. 7. D.'nin 18.11.2003 tarihli ve E. 2000/8161, K. 2003/4804 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 12.12.2010.
[145] Dn. 3. D.'nin, 13.05.1987 tarihli ve E. 1987/3625, K. 1987/1255 sayılı kararı, Candan, a.g.e., s. 826.

- Mükellefin muhasebecisinin,
- Taşıt sürücüsünün,[147]
- Komisyoncunun[148]

ifadesi delil olarak kabul görebilmektedir.

Buna karşılık, vergi doğuran olayla herhangi bir iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen şahit olan kimselerin ifadelerinin vergi hukukunda delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, alım satım görüşmeleri sırasında taraflara işyerinin çay ocağından çay getirmiş olan ve o sırada konuşmalara rastlantısal olarak şahit olduğunu söyleyen kimsenin ifadesi, vergi hukukunda delil olmaz. Bu yönüyle vergi hukukundaki anlayış medeni yargılama hukukundakinden farklıdır. Medeni yargılama hukukunda şahit ifadesinin delil olduğu durumlarda, şahidin olayı bilmesinin rastlantısal olması delil değerini ortadan kaldırmaz. Yalnızca şahit ifadesinin hakim tarafından takdirinde göz önünde bulundurulur.[149]

Şahidin içinde bulunduğu konum sebebiyle vergiyi doğuran olayla ilgisinin ilk bakışta tabii görünmesi mümkündür. Ancak tabii görünen bu ilgi her zaman açık olmayabilir. Örneğin, mükellefin bulunmadığı zamanlarda işlerini yürüten oğlunun, söz konusu işle ilgisi tabii bulunmakla birlikte, bu durum, tabii ilginin, mükellefin işinin tümünü kapsadığı; diğer bir anlatımla, yalnızca babasının bulunmadığı zamanlarda işin başında bulunan oğlun, işin tümünün yürütümünden haberdar olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle, bu kişinin, mükellefin tüm faaliyetini kapsayacak şekilde vermiş olduğu ifadenin delil olarak değeri olamaz. Bu bakımdan, vergilendirmede ifadesi delil olarak kullanılacak şahidin vergi doğuran olayla tabii ilişkinin açık olarak anlaşılabilmesi de gereklidir.[150]

---

[146] Dn. 3. D.'nin 01.12.1987 tarihli ve E. 1986/3250, K. 1987/2717 sayılı kararı, Candan, a.g.e., s. 826.
[147] Dn. 3. D.'nin 19.11.1987 tarihli ve E. 1986/3234, K. 1987/2632 sayılı kararı, Candan, a.g.e., s. 826.
[148] Dn. 3. D.'nin 19.11.1987 tarihli ve E. 1986/2886, K. 1987/2624 sayılı kararı, Candan, a.g.e., s. 826.
[149] Güneş, a.g.m., s. 491; Selim Kaneti, Vergi Hukuku Yayımlanmamış Ders Notları, 1983-1984 Öğretim Yılı.
[150] Candan, a.g.e., s. 827.

Şahit ifadesinin delil olarak kullanılabilmesi için şahidin vergi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii olmasının yanında, şahit ile mükellef arasında husumet bulunmaması, şahidin zarar kastıyla ya da çıkar sağlamak amacıyla mükellef aleyhine beyanda bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.1979 tarihli ve E. 1978/1963, K. 1979/460 sayılı kararında; *"Mükellefle aralarında niza bulunan müşteri beyanları, mükellef aleyhine kanıt teşkil etmez"* ifadesi yer almaktadır. Söz konusu husus, özellikle bir tek şahidin ifadesinin delil olarak kullanıldığı durumlarda önem arz etmektedir. Birden fazla şahit ifadesinden yararlanıldığı hallerde, ifadesine başvurulan şahitlerin birbirlerini tanımamaları, ifadelerini farklı zamanlarda vermeleri, ifadelerinin önemli çoğunluğunun aynı doğrultuda olması ve hatta kimi zaman verdikleri ifadeler sonucu kendilerini ilzam etmeleri, bir başka deyişle mükellefle karşılıklı menfaat ilişkisi içerisinde iken mükellef aleyhine, dolayısıyla kendi aleyhlerine beyan vermeleri halleri, Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda, mükellef ile şahit arasında husumet bulunmadığını gösteren emareler olarak kabul edilmiştir.[151] [152]

Şahit ifadesinin delil olma niteliğini etkileyen bir diğer konu, bu ifadenin vergi incelemesine yetkili olanlarca alınıp alınmadığıdır. Danıştay'ın içtihatları, emniyette sadece mali polis tarafından alınan ifadeye dayanılarak belgenin sahteliğine hükmedilmesi ve cezalı tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığı yönündedir.[153] Bu görüşe göre mali polis, VUK'un 135 inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar arasında sayılmamıştır. Vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayanlar tarafından yapılan inceleme ve tespitler esas alınarak vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi yoluna gidilemez. İnceleme ve tespiti yapanların kamu görevlisi olmaları da bu durumu değiştirmez.[154] Ancak, bu görüşe iştirak etmek güçtür. Gerçekliğin tespitini amaçlayan ve bu amaca ulaşmak için de serbest delil

---

[151] Övül Çölgezen, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 334, Haziran 2009, s. 105.

[152] Bkz.: Dn. 13. D.'nin 31.12.1975 tarihli ve E. 1974/519, K. 1975/4475 sayılı ve Dn. 4. D.'nin 17.03.2004 tarihli ve E. 2001/821, K. 2004/697 sayılı kararları, Çölgezen, a.g.m., s. 105-106.

[153] Bkz.: Dn. VDDK'nın 26.03.1999 tarihli ve E. 1998/263, K. 1999/201 sayılı; VDDK'nın 05.03.1999 tarihli ve E. 1998/2139, K. 1999/833 sayılı kararları, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 101, s. 226 ve 317.

[154] Memduh Aslan-Akın Gencer Şentürk, "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula**, Sayı: 43, Temmuz 2008, s. 25.

sistemini benimsemiş olan vergi hukukumuzda, resmi makamlar huzurunda vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunan kimselerden alınan ifadelerin, vergi incelemesine yetkili olanlarca elde edilip delil olarak kullanılabilmesi gerekmektedir. Üstelik bunu açıkça engelleyen bir kanun hükmü de mevcut değildir.

Şahit ifadesi, hukuki açıdan zayıf ve çürük bir delildir.[155] Şahidin bir olay hakkında gördüklerini ve duyduklarını tam olarak aklında tutması ve ifadesine başvurulması halinde bunları eksiksiz olarak tekrarlaması ve aktarması zordur. Özellikle zaman geçtikten sonra unutma nedeniyle bu iş daha da zorlaşmaktadır.[156] Bundan başka, ahlak, din, şeref ve namus gibi manevi yönleri zayıf olan kişilerin, bilerek gerçeğe aykırı şahitlik yapmaları da mümkündür.[157] Bunun yanında, aralarında husumet bulunun kişilerin birbirleri aleyhine şahitlik yapmaları ve gerçek olmayan iddialarda bulunmaları da söz konusu olabilmektedir.

Şahitler bazen de istemeyerek hataya düşebilirler. İyi hatırlamadıkları olayları hayal dünyalarında uydurup, buna kendileri de inanabilirler veya duyuları onları yanıltmış olabilir. Mesela, şahit, olayı yanlış işitmiş ve kendi işittiği şekilde söylendiğine samimi olarak inanmış olabilir. Bazen de şahit, hataya soru sorma tarzı yüzünden düşebilmektedir. Bunda soruların telkin edici etkisi büyüktür. Kısaca, şahit psikolojisi, şahitlerin çeşitli şekillerde ve samimi olarak hataya düşüp gerçeği tahrif edebileceklerini göstermektedir.[158]

Şahit ifadesi hakkında söz konusu olan zayıflık ve güvensizlik gibi sakıncalar vergi hukukunda önemli ölçüde giderilmiş bulunmaktadır. Çünkü vergi hukukunda şahit ifadesinin delil niteliği taşıyabilmesi, şahidin vergi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii olmasına, şahit ve mükellef arasında husumet bulunmamasına bağlıdır. Böylelikle, bir kimsenin kendisi ile ilgili olmayan bir olay hakkında bilgisine

---

[155] Sabri Şakir Ansay, **Hukuk Yargılama Usulleri**, 3. Bs., Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara, 1948, s. 218.
[156] Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit", **Gün Işığında Yönetim II: Yargısal Koruma**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1996, s. 97.
[157] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 499.
[158] Kunter, a.g.e., s. 415.

başvurulmamakta ve sırf hasmına zarar verme isteği ile şahitlik yapmasının önüne geçilmektedir.[159]

Vergi inceleme elemanları tarafından alınan ve tutanağa bağlanan şahit ifadelerinin zaman zaman emniyette ya da ceza mahkemesinde veyahut noterde düzenlenen tutanaklarla değiştirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum kimi zaman mükellef ile şahidin karşılıklı menfaatlerini korumak düşüncesinden, kimi zaman da mükellefin şahit üzerinde kurduğu baskıdan kaynaklanmaktadır. Ancak Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar, sonradan değiştirilen şahit ifadelerinin ilk alınan ifadeleri geçersiz kılmayacağı ve sonradan değiştirilen bu ifadelere itibar edilmeyeceği yönündedir.[160]

Şahit ifadesinin ispatlama gücünü takdir etmek hakimin yetkisindedir. Uyuşmazlık konusu bazı olaylarda Danıştay'ın, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatında şahit ifadesini tek başına yeterli görmediği, bu ifadelerin başka maddi delillerle desteklenmesi gerektiğini ileri sürdüğü görülmektedir.[161] Buna karşılık, şahit ifadesine dayanılarak yapılan tarhiyatı onayan Danıştay kararlarına da rastlanmaktadır.[162] Bu durum, bir çelişki olmaktan ziyade, şahit ifadelerinin ispatlama gücünün takdirinin, mahkeme tarafından her olayda, olayın özelliği dikkate alınarak farklı şekilde yapılmasından kaynaklanmaktadır. Bu ise beklenen ve hatta olması gereken bir durumdur.

---

[159] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 104, Mayıs 1997, s. 94.

[160] Çölgezen, a.g.m., s. 106; Dn. 4. D.'nin 19.12.1984 tarihli ve E. 1984/1487, K. 1984/4594 sayılı kararı.

[161] Bkz.: Dn. 3. D.'nin 19.11.1992 tarihli ve E. 1990/2540, K. 1992/3469 sayılı; Dn. 3. D.'nin 15.01.1997 tarihli ve E. 1996/673, K. 1997/87 sayılı; Dn. 4. D.'nin 26.12.1995 tarihli ve E. 1995/1806, K. 1995/5826 sayılı; Dn. 4. D.'nin 29.02.2000 tarihli ve E. 1999/2663, K. 2000/813 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 20.11.2010, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/danistay 20.11.2010.

[162] Dn. VDDK'nın 23.06.2000 tarihli ve E. 1999/281, K. 2000/760 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/danistay 20.11.2010.

i. Şahit İfadesi ve Teşmil

Arapça kökenli olan "teşmil" kelimesi, *kapsamına alma, genişletme, yayma* anlamlarına gelmektedir.[163] Özellikle vergi incelemelerinde hasılat ayağının kontrolünde, firma satışlarının tamamının kayıt altında olup olmadığının ve düzenlenen faturaların gerçek satış bedelini yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun için izlenecek yöntemlerden birisi, mükellefin satış yaptığı alıcılarla görüşülmesi, alınan alıcı ifadeleri ile mükellefin yasal defter kayıtları ve belgelerinin uyumlu olup olmadığının, kontrol edilmesidir. Ancak bilgi işlem ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, firmaların üretim kapasitelerinin artmasına neden olmuş ve çok sayıda alıcıya satış yapabilme imkanına kavuşmalarını sağlamıştır. Alıcı sayısındaki bu artış, alıcıların tamamına ulaşılmasını zorlaştırmıştır. Buna, incelemelerin belirli süreler içersinde sonuçlandırılması konusundaki VUK'un 140/6 maddesinin amir hükmü eklendiğinde bu zorluk daha da artmaktadır. Öte yandan, incelemelerin genel olarak geriye dönük olarak yapılması, alıcılar ile irtibat kurulmasını güçleştirmektedir. Bu sebeple alıcı ifadelerinin aynı yönde olduğu hallerde, kanaat verici sayıda alıcı ifadesine ulaşıldığında, yapılan tespitler, ulaşılamayan ya da zaman kısıtı nedeniyle görüşme yapılamayan alıcılara da teşmil edilebilmektedir.[164]

İnşa ettiği 1.000 daireyi satmış olan bir müteahhit nezdinde yapılan vergi incelemesinde, 270 alıcının ifadesine göre dairelerin, fatura bedelinin ortalama olarak % 50 üzerinde satıldığının tespiti halinde, 1.000 dairenin gerçekte, ortalama olarak fatura bedelinin % 50 üzerinde satıldığının kabul edilerek, bu şekilde hesaplanacak matrah üzerinden vergi tarh edilmesi hali, şahit ifadelerinin genele teşmiline örnek teşkil etmektedir. Bu örnekte, 270 alıcının aynı yöndeki ifadesinin, bu 270 dairenin satışı bakımından delil niteliği taşıdığına kuşku yoktur. Mesele, bu ifadelerin, geriye kalan 730 daire satışı için delil teşkil edip etmeyeceğidir. Esasında, bu ifadeler, geriye kalan 730 daire satışı içine doğrudan doğruya delil niteliği taşımasa da, dolaylı delil, yani fiili karine (emare) teşkil etmektedir. Ancak, bu durumda da ne kadarlık

---

[163] Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr, 22.11.2010.
[164] Çölgezen, a.g.m., s. 107.

bir oranın, teşmil için yeterli olacağı sorusu akla gelmektedir. Bu konuda kesin bir ölçü vermeye olanak yoktur. Her olayda delillerin özel olarak takdir edilmesi gereklidir.

Danıştay'ın konuya yaklaşımında tam bir tutarlık olduğunu söylemek güçtür. Bazı kararlarda şahit ifadelerinin teşmili kabul görmemektedir. Örneğin Danıştay 7. Dairesi, 25.05.1992 tarihli ve E. 1988/1024, K. 1992/1745 sayılı kararında, 736 müşterinin ifadesinin, ifadesi alınmayan 440 müşteriye teşmil edilmesini, verginin kanuniliği ilkesine ters düştüğü gerekçesi ile kabul etmemiştir.[165] Bu defa 3. Daire, 08.03.1985 tarihli ve E. 1984/4697, K. 1985/835 sayılı kararında 2 alıcının ifadesinin, karine olarak alınarak, kalan 7 daire alıcısına teşmil edilmesini yasal açıdan isabetli görmemiştir.[166] Şahit ifadelerinin teşmili yoluyla yapılan tarhiyatı kaldıran Danıştay kararları bunlarla sınırlı değildir.[167] Ancak tüm kararları burada zikretmek mümkün olmadığı gibi gerekli de değildir.

Buna karşılık Danıştay 4. Dairesi bir kararında maddi delil niteliği taşıyan alıcı ifadelerinin, diğer satışlara kıyasen teşmil edilebileceği yönünde karar vermiştir.[168]

Esasında teşmil kurumunun, verginin kanuniliği ilkesi ile bir bağlantısı yoktur. Bu şekilde, kanunda mevcut olmayan bir yükümlülük yaratılmamakta ya da kanunda bir mesele için konulmuş bir hüküm, kuruluşu ve nitelikleri ona benzeyen ve kanunda düzenlenmeyen başka bir meseleye kıyas yoluyla uygulanmamaktadır. Teşmil ile yapılan, birbirini doğrulayan çok sayıdaki ifadenin, ifadesine başvurulması olanaklı olmayanlar bakımından geçerli olduğunun kabul edilmesidir. Bu bakımdan teşmil, vergi normunun yorumlanması aşamasında başvurulan bir araç olmaktan

---

[165] Bahsi geçen karar için bkz.: (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/danistay.
[166] Bahsi geçen karar için bkz.: (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr.
[167] Bu yönde bazı kararlar için Bkz.: Dn. 3. D.'nin 27.06.1986 tarihli ve E. 1986/2533, K. 1986/1615 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 20.11.2010; Dn. 4. D.'nin 05.12.1979 tarihli ve E. 1979/721, K. 1979/3253 sayılı kararı; Dn. 4. D.'nin 13.01.1977 tarihli ve E. 1976/2370, K. 1977/109 sayılı kararı, Dn. 4. D.'nin 01.10.1998 tarihli ve E. 1997/2368, K. 1998/3399 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.malihaber.com, 23.11.2010.
[168] Dn. 4. D.'nin 03.10.1979 tarihli ve E. 1979/476, K. 1979/2434 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.malihaber.com, 23.11.2010.

ziyade vergi doğuran olayın nitelendirilmesinde yararlanılan bir araçtır. İspat hukuku açısından ifade etmek gerekirse, fiili bir karinedir. Bu karine, vergi doğuran olayın ispatı bakımından yeterli kabul edilebilir ya da edilmeyebilir. Dolayısıyla teşmili kabul etmeyen yargı kararlarının gerekçesinin, verginin kanuniliği ilkesinden ziyade, vergi doğuran olayın yeterince delillendirilmemesi olması gerekmektedir.

ii. Dava Aşamasında Şahit Dinlenememesi

Vergi yargısında yazılı yargılama usulü benimsenmiştir. Yazılı yargılama usulünde davacı, davasını açarken isteğini ve iddialarını dilekçede belirtmek ve bunlara ilişkin delilleri de dilekçe ile birlikte mahkemeye vermek durumundadır. Davalının da, dava dilekçesine cevap verirken dava dilekçesinde yer alan iddialara karşı savunmasını yapması ve karşı delillerini mahkemeye sunması gerekir. Birer defa daha bu şekilde dilekçe teatisi yapıldıktan sonra dosya hukuken tekemmül etmekte ve bundan sonra davanın sonuçlandırılması konusunda inisiyatif mahkemeye geçmektedir.[169]

Tarafların isteği üzerine veya mahkemece gerek görülmesi halinde re'sen duruşma yapılabilir.[170] Duruşmada taraflar dava ve cevap dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde dile getirdikleri hususlar hakkında mahkeme huzurunda sözlü olarak açıklamada bulunurlar.[171] Duruşma, yazılılık ilkesinin, kanunla düzenlenmiş bir istisnası niteliğindedir.

Daha önce açıklandığı üzere, vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunan şahit ifadesi vergi hukukunda ispatlama vasıtası olmakla birlikte, yazılılık ilkesinin bir sonucu olarak vergisel uyuşmazlıklarda, yargılama aşamasında şahit dinlenebilmesine cevaz veren bir hükme İYUK'ta yer verilmemiştir. Dolayısıyla,

---

[169] Hondu, a.g.m., s. 254.
[170] Bkz.: İYUK Md. 17.
[171] Karakoç (II), a.g.m., s. 107.

idari yargı yerlerinde yapılan yargılama ve duruşma sırasında şahit dinlenebilmesi mümkün değildir.[172]

Oysa, vergi mahkemesinde görülen bazı davalarda uyuşmazlığın sağlıklı ve adaletli çözümü şahit dinlenebilmesine ihtiyaç göstermektedir. Örneğin, eczanesi bulunan bir gelir vergisi mükellefi nezdinde yapılan yoklamada iş yerinde 6 ay süre ile bir iki işçi çalıştırıldığı tespit edilmiş, mükellefin muhtasar beyannamesinde bu işçileri üç ay çalıştırdığını beyan etmesi üzerine ikmalen gelir vergisi salınmıştır. Mükellef, vergi mahkemesinde açtığı davada işçileri vergi idaresinin tespit ettiği kadar çalıştırmadığını iddia ederek işçilerin ad ve adreslerini verip bunların ne kadar çalıştıkları konusunda şahadetlerine başvurulmasını istemiştir.[173] Burada, uyuşmazlığın çözümü bakımından kritik öneme sahip olmasına karşın, işçilerin şahit olarak vergi mahkemesinde dinlenebilmesi mümkün değildir. Örneklerin sayısını arttırmak mümkündür. Bunun yanında, yargılama aşamasında şahit dinlenmesi, hakimde vicdani kanaatin oluşması bakımından da önemlidir. Bu durum, hiç kuşkusuz yazılılık ilkesinin en azından bu haliyle sorgulanmasını gerekli kılmaktadır.

Duruşmada şahit dinlenmesi mümkün olmamakla birlikte davada bilgisi bulunan kişinin yazılı beyanları dosyaya konulduğunda, bu beyana itibar edildiği haller olmuştur. Gerçekten, şahidi dinlenmeyen, yani şahidini mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, şahidi noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dosyasına koymaktadır. Bazen de davada taraf olan kişi notere gitmeden şahidin beyanını ve imzasını taşıyan yazılı belgeyi dosyaya eklemektedir. Gerek Danıştay, gerekse diğer idari mahkemeler bu tür yazılı beyanları bazen delil olarak kabul etmekte ve bu yazılı beyanları hükme esas alabilmektedir.[174]

Günümüzde vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın iş yükünün fazlalılığı bilinmektedir. İş yükünün fazla olduğu bir dönemde yazılı yargılama yerine sözlü

---

[172] Bkz.: Dn. 3. D.'nin 24.12.1986 tarihli ve E. 1986/1201, K. 1986/2706 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 66-67, s. 187.
[173] Hondu, a.g.m., s. 260.
[174] Hondu, a.g.m., s. 263.

yargılama usulünün benimsenmesi zaten geciken davaların daha da gecikmesine neden olacaktır.[175] Ayrıca, ülkenin her yanından açılacak davalarda yapılacak sözlü savunmalar ve şahit ifadeleri için Danıştay'a gelinmesi bugün dahi oldukça meşakkatli ve masraflı olabilir. Dolayısıyla, idari yargıda-ve tabii vergi yargılamasında- yazılı yargılama usulünün benimsenmesi pratik ve ekonomik bir gerekçeye dayanmaktadır.[176] Bu bakımdan, vergi davalarında, yargılama aşamasında şahit dinlenmesinin, hukuki açıdan yukarıda sayılan yararlarına karşın, yargılama sürecinin uzamasına ve zaten geç sonuçlanan davaların daha da gecikmesine neden olacağı gözden kaçmamalıdır.

(7) İkrar

Arapça kökenli bir kelime olan ikrar, "karar"dan gelmektedir. "*Saklamayıp doğruca söyleme, açıkça söyleme, bildirme, benimseme, onama, kabul, tasdik*" gibi anlamları vardır.[177] Hukuki anlamda ise ikrar, bir kimsenin, belli bir yargılamada kendi aleyhine hukuki sonuç doğurabilecek bir durumun doğruluğunu kabul etmesidir.[178] Taraflardan birisi tarafından yapılan iradi bir beyan olan ikrar, vergi hukukunda maddi delil niteliğindedir.

Nitekim, Danıştay, bir kararının gerekçesinde, müdür sıfatıyla davacı şirketi temsil ve onun adına irade beyanında bulunma yetkisine sahip olan kişinin, tehdit ve baskı altında ya da aldatma ile yapıldığı iddia olunmayan açıklamalarının, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar olduğunu ve ikrarın maddi delil niteliği taşıdığını açıkça ifade etmiştir.[179]

İkrarın delil değeri, hiç kimsenin kendi aleyhine sonuç doğurabilecek bir konuda gerçek dışı ifade vermeyeceği gerçeğine dayanmaktadır. Diğer bir anlatımla;

---

[175] Hondu, a.g.m., s. 255.
[176] Karakoç (II), a.g.m., s. 107.
[177] Bkz.: Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr, 17.04.2011.
[178] Umar-Yılmaz, a.g.e, s. 191.
[179] Dn. 7. D.'nin 25.02.2004 tarihli ve E. 2000/8519, K. 2004/464 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 16.03.2011.

bir kimsenin serbest iradesi ile kendi aleyhine yaptığı açıklamalar, ancak gerçeğin ifadesi olabilir. Bu bakımdan vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında en güçlü delil, mükellefin ikrarıdır.[180]

Mükelleflerin ikrar kabul edilen ve vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında delil olarak kullanılabilecek açıklamaları, kendi aleyhine sonuç doğurabilecek olanlardır. Mükelleflerin yarar umdukları açıklamaları, başka delillerle doğrulanması gereken birer iddia niteliğinde olup delil değeri taşımazlar.[181]

Özel hukukta ikrar kesin delil niteliğindedir. Ancak, ceza yargısı ve vergi yargısı gibi re'sen araştırma ve yazılılık ilkelerinin geçerli olduğu alanlarda ikrar, kesin delil olarak kabul edilmez (Zaten kesin delil-takdiri delil ayırımına vergi hukukunda yer verilmiş değildir). Esasında bu bir gerekliliktir. Zira, mükellef, kendi aleyhine sonuç doğurabilecek olmasına karşın, ikrar ile kendince daha önemli bir menfaat temini yoluna gidebilir.[182] Örneğin, yasal izni olmaksızın ikrazatçılık, yani tefecilik yapan bir şahıs, kayıt dışı hasılatı bulunduğunu ve bunun da mal veya hizmet satışı karşılığında elde edildiğini iddia edebilir. Böylelikle, yapmış olduğu ikrarın vergisel sonuçlarına katlanırken, olayın hapis cezasını gerektiren yönünden kendisini korumak istemiş olabilir. Ya da mükellef, mal sattığı kişiye duyduğu ağır husumet ve intikam alma duygularının tesiri ile "düzenlediğim faturalar sahtedir" şeklinde ikrarda bulunmuş olabilir. Dolayısıyla ikrarın takdiri gereklilik arz etmektedir.

Yargısal içtihatlar, ikrarın delil değeri taşıyabilmesi bazı şartların varlığını aramaktadır. Bunlar;[183]

- İkrarın herhangi bir kuşkuya meydan bırakmayacak biçimde tespit edilmiş olması,

---

[180] Candan, a.g.e., s. 807; Kızılot, a.g.e., s. 23.
[181] Candan, a.g.e., s. 808.
[182] Aslan-Şentürk, a.g.m., s. 25.
[183] Candan, a.g.e., s. 808-809.

- İkrarın açık ve net bir biçimde yapılmış bulunması,
- İkrarın tehdit, hile ve baskı altında yapılmamış olması,
- İkrarın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bulunması,
- İkrarın, ikrarda bulunanın bilebileceği bir hususa ilişkin olmasıdır.

Ayrıca, vergilendirmede ikrarın bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla, vergi idaresi mükellefin ifadesinin bir bölümünü kullanıp, diğer kısımları görmezlikten gelemez. Değerlendirmenin tüm ifade nazara alınarak yapılmasından sonra, ikrarın delil değeri taşıyıp taşımadığının kararlaştırılması gerekir. Mükellef, ikrarını, vergi inceleme elemanına yapabileceği gibi, herhangi bir resmi kuruluş önünde veya mahkemede de yapabilir.[184]

Esasında VUK'un 371 inci maddesiyle düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesi de mükellefin vergi idaresine dilekçe ile yapmış olduğu ikrardan başka bir şey değildir. Bu durumda mükellef, vergi ziyaına sebebiyet veren kanuna aykırı fiilini, resmi makamlar öğrenmeden önce kendiliğinden vergi idaresine haber vermektedir. Mükellef bu şekilde, haber verme dilekçesi ile fiilini vergi idaresine bildirdikten sonra, söz konusu maddede öngörülen şekilde beyanname vermese veya daha önce vermiş olduğu beyannameyi düzeltmese bile, yapmış olduğu ikrar üzerine kendisi adına vergi tarh edilmesi gerekmektedir.

Medeni yargılama hukukunda ikrar eden kural olarak ikrarından dönemez; yani ikrarı ile bağlıdır. Ancak, ikrar eden, ikrarın maddi bir hatadan doğduğunu ispat ederek ikrarından dönenebilir. Hukuki bir hata durumunda (ikrarın hukuki sonucunu bilmede hata) dahi ikrardan dönülemez.[185] Bu kuralın, vergi hukukunda da geçerli olması gerekir. Mükellefin, inceleme tutanağı gibi resmi belgelerle sabit olan ikrarından daha sonra mahkemede veya başka bir resmi merci önünde dönmesi,

---

[184] A.e., s. 809.
[185] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 438.

maddi hata hali hariç kabul görmemelidir. Aksi bir anlayış, ikrarı işlevsiz hale getirerek delil olma özelliğinin ortadan kalkmasına yol açar.

Medeni yargılama hukukunda ikrar, beyanın içeriğine; basit, vasıflı ve bileşik ikrar olmak üzere üçe ayrılarak ele alınmaktadır. *Basit ikrar*, karşı tarafın ileri sürdüğü iddianın kayıtsız şartsız doğru olduğunun kabul edilmesidir. Buna karşılık *vasıflı ikrar*, karşı tarafın ileri sürdüğü iddianın doğru olduğunun, fakat bunun hukuki niteliğinin iddia edildiğinden farklı olduğunun bildirilmesidir. *Bileşik ikrarda*, diğer tarafın ileri sürdüğü iddiayı kabul etmekle birlikte ikrarda bulunan, ikrarına, bu olaydan çıkan hukuki sonucu bertaraf eden, olayın doğumu ile ilgili bulunmayan başka bir olay ekler.[186]

Vergi hukukuna ilişkin yapılmış çalışmalarda ikrara ilişkin bu ayırıma rastlanmamaktadır. Ancak bu durum, aynı ayırımın vergi hukuku için yapılmasına engel değildir. Bir örnek üzerinden ifade etmek gerekirse; işlemin diğer tarafının ifadesi doğrultusunda, kayıt dışı satmış olduğu mal karşılığında, para tahsil ettiği iddia edilen mükellefin, bu iddiayı kayıtsız şartsız kabul ederek, söz konusu paranın kayıt dışı satmış olduğu malın bedeli olduğunu bildirmesi *basit ikrardır.* Aynı mükellefin, söz konusu parayı tahsil ettiğini kabul etmesi, ancak bu tahsilatın kayıt dışı mal satışına ilişkin olmadığını, bu tutarın, ödeme güçlüğü içinde bulunması nedeniyle ödünç aldığı para olduğunu ileri sürmesi *vasıflı ikrardır.* Aynı örnekte, mükellefin, bahsi geçen parayı kayıt dışı mal satışı karşılığında tahsil etmiş olduğunu kabul etmesi, ancak, söz konusu malın ve bedelinin, ertesi gün iade edildiğini ve böylece işlemin gerçekleşmediğini ileri sürmesi *bileşik ikrardır.* Bu bölümde, vergi hukukunda ikrarın delil niteliği konusunda yapılan açıklamalar basit ikrar için geçerlidir. Basit ikrarın aksine, vasıflı ikrar ile bileşik ikrarda, ispata muhtaç yeni iddialar ortaya atılmaktadır. Bu bakımdan ortaya atılan yeni iddiaların, ispat yüküne ilişkin kurallar çerçevesinde kanıtlanması gerekir.

---

[186] A.e., s. 439-440.

b. Dolaylı Deliller

(1) Bilirkişinin Oyu ve Görüşü

İdari davaya konu her uyuşmazlığın bir maddi, diğeri de hukuki olmak üzere iki boyutu vardır. Uyuşmazlığın hukuki boyutu, hakimin almış olduğu hukuk eğitimi sayesinde edinmiş bulunduğu bilgi birikimi ve deneyimi ile çözümlenebilecek niteliktedir. Buna karşılık, uyuşmazlığın maddi boyutunun çözümü, hukuk bilgisinin yanında genel bilgi, hayat denetimi, teknik ya da özel bilgi gerektirebilmektedir. Bu bilgilerden genel nitelikte olanla hayat deneyimi, hakimde esas var olan niteliklerdir. Ancak, hakim, uyuşmazlığın maddi boyutunun çözümünün gerektirdiği teknik ya da özel bilgiye, görmüş olduğu hukuk eğitimi veya mesleki deneyimi ile ulaşma olanağına sahip değildir. Esasen buna imkan ve gerek de yoktur.[187] İşte bu noktada özel ve teknik bilgi gerektiren maddi olayların çözümünde bilirkişilik müessesesinden faydalanılarak, ortaya çıkması muhtemel sakıncalar giderilmeye çalışılmaktadır.

Bir davada, özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvurulan üçüncü kişiye bilirkişi denir.[188] Bilirkişinin oy ve görüşü, usul hukukunda deliller arasında düzenlenmekte ve ispat vasıtası olarak kabul edilmektedir.[189] İYUK'un 31/1 maddesiyle bilirkişilik konusunda HUMK'a atıf yapılarak vergi hukukunda da bilirkişilik müessesesinden yararlanma imkanı getirilmiştir. Böylelikle, bilirkişinin görüşü, vergi hukukunda da yargılama aşamasında başvurulan delil niteliğine kavuşmuştur.

Bu noktada "özel" veya "teknik bilgi"nin ne anlama geldiği önem arz etmektedir. Hakim için özel bilgi, hukuk bilimi dışındaki bilim dallarının araştırıp ortaya koyduğu sonuçlara ilişkin bilgi olarak tanımlanabilir. Teknik bilgi ise fizik,

---

[187] Candan, a.g.e., s. 775.
[188] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 275.
[189] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 275-286, 6100 sayılı HMK Md. 266-287, CMK Md. 62-73.

kimya, matematik gibi kanıtlanmış bilimleri iş alanında uygulamaya yetecek bilgi demektir.[190]

Bilirkişi, bilgisine başvurulan husus hakkında, hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgisine dayanarak inceleme yapar ve vardığı sonuçları mahkemeye bildirir. Başka bir deyişle bilirkişi, özel ve teknik bilgisinin yeterli olmadığı noktalarda hakime yardım eder. Bu nedenle, bilirkişiye başvurulmasına gerek olup olmadığına mahkeme karar verir.[191] Ancak, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.[192]

Uygulamada vergisel uyuşmazlıkların çözümünde özel ve teknik bilgiyi gerektiren ve dolayısıyla bilirkişiye başvurulan bazı haller şunlardır:[193]

- Belgenin üzerindeki yazının ve imzanın kime ait olduğunun belirlenmesi,
- İktisadi kıymetlerin değerinin belirlenmesi,
- Üretim yöntemine ilişkin teknik konuların tespiti,
- Daire satışlarında daire maliyetlerinin tespiti,
- Randıman ve fire oranlarının belirlenmesi

Uyuşmazlık konusu olayla ilgili başvurulacak bilirkişi sayısını belirleme yetkisi vergi mahkemesine aittir. Yalnız bir kişinin, bilirkişi olarak görevlendirilmesi mümkündür. 1086 sayılı HUMK'a göre belirlenebilecek bilirkişi sayısı üçü geçemezken,[194] 6100 sayılı HMK'da bilirkişi sayısı için bir üst sınır tayin

---

[190] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 193, Eylül 1997, s. 108-109.; Ramazan Arslan, "Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay'ın Etkisi", **Yargıtay Dergisi**, Sayı: 1-4, 1989, s. 163-165; Oğuz Atalay, "Hukuk Yargılamasında Bilirkişilik Uygulamasına İlişkin Bazı Sorunlar", **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl: 14, Nisan-Temmuz 1995, Sayı: 53-54, s. 135.

[191] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 508.

[192] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 275, 6100 sayılı HMK Md. 266.

[193] Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 17. Bs., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s. 727-728.

[194] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 276.

edilmemiştir. Tek sayıda olmak koşuluyla, birden fazla kişiden oluşan bir kurulun, bilirkişi olarak görevlendirilebilmesine imkan tanınmıştır.[195] Mahkemenin birden çok bilirkişi seçmesi halinde, bu bilirkişilerin biraraya gelerek konuyu müzakere etmeleri gerekir. Bu bir zorunluluktur. Bu zorunluluğun nedeni, mahkemeye birden fazla rapor (görüş) vermek değil, birden fazla bilirkişinin biraraya gelerek sorunu görüşmeleri, tartışmaları ve bunun sonucunda bir rapor verilmesidir. Raporun oybirliğiyle verilmesi gerekmez; ancak bilirkişilerin biraraya gelerek konuyu tartışmaları sağlıklı bir çalışma tarzıdır.[196]

Bilirkişilerin oy ve görüşlerini yazılı olarak bildirmeleri gerekiyorsa, bu, düzenlenecek "bilirkişi raporu" ile yapılır. Raporun, tarafların ad ve soyadlarını, bilirkişinin veya bilirkişilerin çözümü ile görevlendirildiği hususları, inceleme konusu yapılan maddi olayları, gerekçeyi, sonucu, bilirkişiler arasında uyuşmazlık varsa bunun sebebini, düzenlenme gününü ve bilirkişilerin imzalarını taşıması gerekir. Üç kişinin bilirkişi olduğu durumlarda, azınlıkta kalan bilirkişi ayrı bir rapor verebilir.[197]

Bilirkişi ve şahit, uyuşmazlık konusu olaya taraf olmadıkları halde, ifadeleri ile uyuşmazlığın çözümüne etki ederler. Ayrıca her ikisinin beyanları mahkemeyi bağlamamaktadır. Bu açılardan, bilirkişilik ve şahitlik müesseseleri birbirine benzetilmektedir. Bununla birlikte, bu iki müessese arasında, belirli noktalarda önemli sayılabilecek farklılıklar mevcuttur. Birincisi, bilirkişi, bilgisine başvurulan olaya şahit olmuş değildir. Bilirkişiye, böyle bir olayın meydana geldiği bildirilerek, o olay hakkındaki görüşünü bildirmesi istenir. Oysa şahit, bilgisine başvurulan olayın nasıl olduğunu kendisi görmüş veya duymuştur. Şahit, bilirkişiden farklı olarak, ancak gördüğünü ve duyduğunu nakleder, bunlar hakkında oy ve görüş bildiremez. Şahit, geçmişteki gözlemlerini anlattığı halde, bilirkişi şimdiki gözlemlerini teknik bilgisine dayanarak mahkemeye bildirir.[198]

---

[195] Bkz.: 6100 sayılı HMK Md. 267.
[196] Ejder Yılmaz, "Hukukumuzda Bilirkişilik Kurumu", **Yaklaşım**, Sayı: 42, Haziran 1996, s. 29.
[197] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 281, 6100 sayılı HMK Md. 279/2.
[198] Kuru-Arslan-Yılmaz, a.g.e., s. 508.

Bunun yanında vergi hukukunda, yargılama aşamasında şahit dinlenemez. Dolayısıyla şahit ifadesi, genellikle yargılama aşamasından önce başvurulan bir yoldur. Bilirkişi ise ancak, mahkeme tarafından görevlendirilir. Bir başka deyişle, yargılama aşamasından önce başvurulması mümkün olmayan bir yoldur.[199] Her ne kadar, 2365 sayılı Kanun'un TBMM'ye sunulan tasarı halinde, vergi inceleme elemanlarına, bilirkişiye başvurma yetkisi verilmesi öngörülmüşse de, bu hüküm, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından tasarı metninden çıkarılmıştır.[200]

Mahkeme, vergisel uyuşmazlığa çözümlerken bilirkişinin oy ve görüşüne uymak zorunda değildir. Tüm delilleri ve bu arada bilirkişinin oy ve görüşünü dikkate alarak meseleyi çözümler.

(2) Keşif

Hakimin uyuşmazlık konusu şey veya mahal ile tarafların huzurunda veya bunların celp veya davet edildikleri bir zamanda doğrudan doğruya temasa geçerek şahsi bilgi ve kanaat edinmesine keşif denilmektedir.[201] Dolayısıyla keşif yapmak, duyu organları ile algılamaktır. Bu da, hakim tarafından, yargılama çerçevesinde kişilerin ya da eşyaların özellikleri veya durumları hakkında olur.[202]

Vergi yargılamasında, yazılı yargılama usulü benimsenmiş olmakla birlikte, yargı organları uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme ulaşmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. Vergi yargısı organları buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden (re'sen) yapabilecekleri gibi gerektiğinde İYUK'un 31 inci maddesinin yollama yaptığı HUMK hükümleri uyarınca keşif ve bilirkişi incelemesi

---

[199] Bunun vergi hukukundaki tek istisnası, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 75/2 maddesinde düzenlendiği üzere, takdir komisyonlarının, komisyonları, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilmesidir.

[200] İlhan Küsmenoğlu, **Vergi Tarihi**, C: 2, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 1224.

[201] Postacıoğlu, a.g.e., s. 547.

[202] Karakoç (II), a.g.e., s. 180.

yaptırmak suretiyle de uyuşmazlığı çözebilirler.[203] Keşif de bilirkişi incelemesi gibi ancak yargılama aşamasında başvurulabilecek bir delil, daha doğrusu delil edinme yöntemidir.

1086 sayılı HUMK, sadece gayrimenkullerin hakim tarafından yerinde görülüp incelenmesine keşif demektedir.[204] Buna karşılık, hakimin gayrimenkuller dışındaki çekişmeli şeyler hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesini "özel hüküm sebepleri" olarak düzenlemektedir.[205] İYUK'ta sadece HUMK'un keşif ile ilgili hükümlerine atıf yapılmış olması özel hüküm sebeplerinin vergi yargılamasında uygulanıp uygulanamayacağı konusunda tereddütlere sebebiyet vermektedir. Ne var ki, vergi yargılamasında, gayrimenkullerin keşfinden ziyade medeni yargılama hukukunda özel hüküm sebebi olarak ele alınan hususlar önem kazanmaktadır. Bu nedenle keşif kavramı, genellikle gayrimenkullerle sınırlı olmayacak şekilde geniş anlamı ile kabul görmektedir.[206] Nitekim, 6100 sayılı HMK'da keşif, gayrimenkullere özgülenmemiş ve daha geniş düzenlenmiştir. Bunun sonucu olarak da HMK'da "özel hüküm sebepleri" başlığı altında ayrıca bir düzenlemeye gidilmemiştir. Dolayısıyla, 6100 sayılı HMK'nın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle, vergi yargılamasında keşfin, gayrimenkullerle sınırlı olmadığı konusunda herhangi bir tereddüt kalmamıştır.

Hakim keşfe re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine davanın her halinde karar verebilir.[207] Re'sen karar vermesi halinde keşif giderlerini taraflardan birinin veya her ikisinin ödemesine karar verebilir. Taraflar bu gideri ödemezlerse, ileride haksız çıkan taraftan alınmak üzere, keşfin giderinin devlet hazinesi tarafından ödenmesine karar verilebilir.[208] Keşif, davaya bakmakta olan mahkeme tarafından yapılır.[209] 6100 sayılı HMK'da keşif konusunun, mahkemenin yargı çevresi dışında

---

[203] Dn. 3. D.'nin 25.12.1990 tarihli ve E. 1989/3460, K. 1990/3569 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 82-83, s. 261-265.
[204] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 363.
[205] Bkz. 1086 sayılı HUMK Md. 367.
[206] Karakoç, a.g.e., s. 180-181.
[207] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 363, 6100 sayılı HMK Md. 288.
[208] Bkz.: Dn. VDDK'nın 25.12.1990 tarihli ve E. 1989/3460, K. 1990/3569 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 82-83, s. 264.
[209] 1086 sayılı HUMK Md. 364, 6100 sayılı HMK Md. 289.

olması halinde incelemenin istinabe suretiyle yapılacağı hükme bağlanmıştır.[210] Keşif yerinde şahit dinlenebilir ve gerekli görülürse bilirkişiye başvurulabilir.[211] Keşif sona erince, keşif yerinde yapılan işlemleri içeren bir "keşif tutanağı" düzenlenir. Ayrıca re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine plan, resim ve fotoğraflar da keşif dosyasına eklenir.[212]

Keşif, hakimin uyuşmazlık konusu yeri bizzat görmesini ve işin esasını bilen güvenilir şahitleri ve bilirkişileri yerinde dinlemesini sağlaması yönünden daha isabetli hüküm verebilmesini mümkün kılmaktadır.[213] Hakim, keşif sonucunda edindiği bilgileri serbestçe takdir eder.[214]

Vergi davalarında keşfin geniş bir uygulama alanına sahip olduğunu söylemek güçtür. Ancak, tabii afetler, yangın, kaza ve değeri düşen mallarla ilgili olarak keşif yapılmasına ihtiyaç duyulması ve bu yola başvurulması her zaman mümkündür.[215]

(3) Takdir Komisyonu Kararları

Vergilendirmede aslolan beyana dayalı tarh olmakla birlikte, mükellefe beyanın doğruluğunu ortaya koyan defter, belge ve kayıtları hazır bulundurmak ödevi yüklenmiştir. Mükellef, bu ödevini yerine getirmezse, yani defter, kayıt ve belgeleri sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli değilse, "ilk görünüş karinesi" çöker; dolayısıyla vergi idaresi için matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı yolu açılmış olur.[216] Matrahın re'sen takdir edilmesinin yolunu açan tek neden bu değildir. Re'sen takdir nedenlerine VUK'un 30 uncu maddesine bentler halinde yer verilmiştir.

---

[210] Bkz.: 6100 sayılı HMK Md. 289.
[211] Bkz.: 1086 sayılı HUMK Md. 365, 6100 sayılı HMK 290/2.
[212] 1086 sayılı HUMK Md. 366; 6100 sayılı HMK Md. 290/2.
[213] Berkin, e.g.e., s. 837.
[214] Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 720.
[215] Ahmet Esen, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983, s. 80.
[216] Kaneti, a.g.e., s. 103.

Re'sen vergi tarhı VUK'un 30 uncu maddesinde *"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde* ***takdir komisyonları tarafından takdir edilen*** *veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması"* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, matrahın re'sen takdiri konusunda takdir komisyonlarına görev verilmiştir. Vergi incelemesi hali dışlandığında, verginin re'sen tarhı konusunda yetkili merci vergi dairesi olmakla birlikte, re'sen tarh edilecek verginin üzerinden hesaplanacağı tutarı veya miktarı, yani matrahı belirleme görevi (ve esasında yetkisi) takdir komisyonlarına aittir. Bunun dışında takdir komisyonlarına, VUK'un 267 nci maddesine (ve bu maddeye atıf yapan KDVK'nın 27 nci maddesine) göre emsal bedelin tayini ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu[217]'nun 29 uncu maddesine göre vergi değerinin hesaplanmasında arazi ve arsalara ait birim değer tespiti suretiyle de matrah takdiri görevi verilmiştir. Bunlar arasında ispat bakımından önem arz eden, daha ziyade emlak vergisi dışında kalanlardır. Bu sebeple konu, aşağıda sadece bu açıdan ele alınmıştır.

Bu açıklamalardan sonra takdir komisyonlarının, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve mükellef temsilcilerinden oluşan daimi ya da geçici komisyonlar oldukları söylenebilir. Komisyonların matrah saptama konusundaki görevleri iki ana noktada toplanır: genel-objektif nitelikte matrah saptamaları ve bireysel-subjektif nitelikte matrah saptamaları. Emlak vergisinde arsalar için kabul edilen asgari birim değerlerin saptanması, bu komisyonların görevine giren bir genel matrah saptama işlemidir. Bireysel matrah saptamaları ise tek mükellef hakkında re'sen vergi tarhına gidildiğinde söz konusu olur.[218] Takdir komisyonlarınca saptanan matrah veya matrah kısmı takdir kararına bağlanır.

---

[217] 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[218] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 102.

Takdir komisyonu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur. Takdir komisyonu, VUK'un 74 üncü maddesinde belirtilen görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisini haizdir ve komisyonları, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.[219]

İdarenin üç, mükellef kesiminin iki temsilcisinin oluşturduğu karma niteliği ile takdir komisyonları merkezi idare örgütlenmesi dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin komisyon kararlarını değiştirme yetkisi yoktur; ancak, bu kararlara karşı dava açabilir.[220] Takdir komisyonları, kendiliklerinden karar alamazlar. Karar alabilmeleri mutlaka bu konuda bir isteğin bulunması gerekir. Bu bakımdan yargı organlarına benzerler. Ancak, mensupları hakim olmadığından ve yargılama yöntemi kullanmadıklarından yargı organı değildirler.[221]

Takdir komisyonlarının kararları, idarenin iç işlemi özelliği göstermez. Çünkü komisyona mükellef temsilcileri de katılmaktadır. Komisyonlar mahkeme niteliği taşımadıklarından kararları organik bakımdan yargısal işlem olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyuşmazlık ve kesin hüküm unsurları taşımazlar. Takdir komisyonu kararlarına karşı mükelleflerce doğrudan uyuşmazlık çıkartılamaz. Komisyonların saptadığı matrah üzerinden vergi dairesinin tarh ettiği vergi uyuşmazlık konusu yapılabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem, vergi tarhı olmaktadır. Bu durumda takdir komisyonlarının işlevi, uzmanlığa dayanan teknik bir düşünce ve saptamadan ibaret kalmakta, vergi tarhına hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır. Bu özelliği ile takdir komisyonu kararları bilirkişi görüşüne benzemekle birlikte, arada bazı farklar vardır. Bilirkişi reddedilebilir; takdir komisyonu üyeleri için bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bilirkişinin tarafları dinleme yetkisi olmamasına karşın, takdir komisyonlarının sahip oldukları vergi inceleme yetkisi bunu da içermektedir. Hakim gerek görürse ikinci

---

[219] VUK Md. 74-75.
[220] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 102.
[221] Turgut Candan, "Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 64-65, 1987, s. 9.

bir bilirkişiye başvurabilir; vergi dairesi ise, komisyon kararlarına karşı yeniden aynı yolu işletemez. Takdir komisyonuna tarh işleminden önce başvurulur, oysa bilirkişiye tarh işleminden sonra yargılama aşamasında başvurulur.[222]

Serbest delil sisteminin benimsendiği vergi hukukunda, delil olma niteliğine sahip her şey delil olarak kabul edilir ve her delil yargı organlarınca serbestçe değerlendirilir. Bu bağlamda takdir komisyonu kararları da, vergi hukukunda delil olarak kabul edilmektedir. Ancak, takdir kararları mahkemeyi bağlamaz.[223] Takdir kararları, dolaylı delil niteliğini haizdirler. Matrahın takdir komisyonunca re'sen takdirinin gerektiği durumlara bakılacak olursa; ya ortada iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı bir durumun söz konusu olduğu ya da defter, kayıt ve belgelerin güvenilir olmadığı, dolayısıyla ilk görünüş karinesinden yararlanma imkanlarının ortadan kalkmış olduğu görülmektedir.

Takdir komisyonu kararlarında takdirin dayanağı ve takdir hakkında izahat bulunması gerekir.[224] Bununla kastedilen, takdirin dayandığı her türlü kayıt ve belgelerle bunlar dışında takdir sırasında yararlanılan her türlü bilgiler ve ayrıca takdirde nasıl, hangi kaynaklardan bilgi alındığı ve bu bilgilerin ne suretle değerlendirildiği hakkındaki açıklamalardır. Ayrıca, takdir kararlarının gerekçesi yeterli ve açıklayıcı olmalı ve hakim tarafından kontrol edilmeye elverişli bulunmalıdır. Nitekim, vergiye tabi değer veya miktarın nasıl tespit edildiğini açıklamayan, hesaplamaları ve kıyaslamaları göstermeyen veya isabetli olduğu yönünde kanaat oluşturmayan ve yargı mercilerinin bu noktalardan yapacağı kontrole elverişli bulunmayan bir takdir kararı, ispat kuvvetini kaybeder ve mahkeme kararına dayanak teşkil edemez.[225]

Takdir komisyonu, mükellefin faaliyeti, işinin türü, o iş alanındaki ortalama kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettikleri matrahlar, çalıştırılan hizmetli ve işçi sayısı ve işin özelliklerini göz

---

[222] Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 102-103 ve 205.
[223] Karakoç (II), a.g.e., s. 214.
[224] VUK Md. 31/8.
[225] Rüştü Aral, "Vergi Takdir Komisyonları", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 4, 1972, s. 46.

önünde tutarak, matrahı takdir eder.[226] Böyle bir durumda yapılan takdir, bir yaklaşıklığı ifade eder. Mükellefin veya işlemin gerçek durumuna tastamam uymayabilir. Ancak, mükellef gerçek durumu yeterince delillendiremediği için buna katlanmak zorundadır. Ancak, bu durum, takdir komisyonunun matrahı, gerçeğe en yakın biçimde tespit etmesi gerekliliğini ortadan kaldırmaz.[227]

Örneğin ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen bir satış işleminde, işlem bedelinin iktisadi ve ticari icaplara aykırı bir biçimde günün piyasa koşulları içinde çok düşük olduğunun tespiti ve bu düşüklüğün taraflarca haklı nedenlerle izah edilememesi halinde, matrahın takdiri için takdir komisyonuna başvurulabilir. Bu durumda, takdir komisyonunca satış işleminin yapıldığı tarihteki piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle takdir olunan matrahın, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetini yansıtmadığını ispat yükü mükellefe geçecektir.[228] Çünkü, iktisadi, ve ticari icaplar bu işlemin, günün piyasa koşullarına göre fiyatlanması gerektiği yönündedir. Bu fiyat ise takdir komisyonu tarafından araştırılmak suretiyle takdir edilmiştir. Mükellef bu işlemin gerçekten de düşük bir bedelle gerçekleştiğini banka hesap hareketleri, alıcının ifadesi v.b. şekillerde ortaya koyarsa bu delillere itibar etmek gerekir. Yani, iktisadi ve ticari icaplara uymasa ve takdir komisyonun takdir ettiği bedelden daha düşük de olsa, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetini yansıtan ve mükellef tarafından doğrudan doğruya delillerle ispat edilen bedel, vergilendirmeye esas alınmalıdır.

(4) Randıman Verileri

Randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammadde ve/veya yardımcı malzemeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır.[229]

---

[226] Karakoç (II), a.g.e., s. 212.
[227] Kaneti, a.g.e., s. 106.
[228] Bu yönde bir karar için Bkz.: Dn. VDDK'nın 23.03.2001 tarihli ve E. 2000/389, K. 2001/142 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 03.06.2011.
[229] Dn. 7. D.'nin 16.03.2004 tarihli ve E. 2001/1486, K. 2004/682 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 22.11.2010.

Üretim, mamul üretmek amacıyla girdi ve teknoloji kullanılarak, üretim araçlarıyla yapılan bir faaliyettir. Rasyonel işletmecilik bir birim mamulün en az girdi ile üretilmesini amaçlar. Bunun anlamı hammadde, yardımcı madde, enerji gibi girdilerin üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde üretime katılması, fazlasının israf edilmemesidir. Bu açıdan bakıldığında rasyonel işletmenin, belirli bir dönemde üretimde kullandığı girdiler ile bu dönemde yapmış olduğu üretimin gerektirdiği girdilerin miktarının eşit olması gerekir. İşletmenin kullandığı girdilerin bu miktardan fazla olması halinde teknik icaplara aykırı bu aşırı tüketimin haklı nedenlere dayandığını ispat yükü mükellefe düşer. Bu kanıtlamanın gereği gibi yerine getirilememesinin anlamı ise, işletmede kayıt dışı hammaddenin üretime verildiği, bu hammaddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak, hasılatın gizlendiğidir.

Bu açıdan bakıldığında randıman yöntemi vergi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında delil olarak kullanılmaya elverişli teknik bir icap olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, üretimde kullanılan girdi, üretim teknolojisi gibi teknik gerekler doğrultusunda üretilmesi gereken mamul miktarının hesaplanması esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla, mükellef nezdinde yapılan randıman çalışması sonucunda bir üretim farkı ortaya çıkmışsa, bu farkın mevcut olmadığı iddiası teknik icaplara aykırılık teşkil ettiğinden bunun ispatı mükellefe düşmelidir.

Somut bir örnekle anlatmak gerekirse; bir üretim işletmesinin mevcut kapasitesi ile ne miktarda ürün üretebileceği, bunu gerçekleştirmek için ne kadar elektrik tüketmesi gerektiği kapasite raporunda belirtilir. Kapasite raporundaki değerler esas alınarak, belirli bir dönemde tüketilen elektrik miktarından hareketle, üretilmesi gereken ürün miktarı hesaplanabilir. Elbette, teknik icaplara uygun firelerin ve dönem içinde oluşan özel durumların da bu hesaplamada dikkate alınması gerekir. Bu hesaplama sonucunda üretilmesi gereken ürün miktarı ile fiilen üretilen ürün miktarı arasında bir fark varsa, teknik icaplara aykırılık teşkil eden bu farkın, makul gerekçelere dayandığının mükellef tarafından ispat edilmesi gerekir. Aksi

taktirde, bu üretim farkının, kayıt dışı satıldığı yönündeki normal ve mutad durum, vergilendirmeye esas alınabilir.

Nitekim, Danıştay 7. Dairesi'nin içtihadı, randıman yöntemiyle bulunan üretim farkının haklı nedenlere dayandığının mükellef tarafından hukuken geçerli belgelerle kanıtlanması, aksi taktirde kayıt dışı hasılatın varlığının kabulü gerektiği yönündedir.[230]

Buna karşılık, Danıştay'ın özellikle diğer dairelerinin bazı kararları, randıman yöntemiyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan re'sen tarhiyatın bozulması yönündedir.[231] Bozma nedeni olarak genellikle, randıman yöntemiyle ortaya konulan üretim farkının açık ve inandırıcı olmaması gösterilmektedir. Bir başka ifade ile randıman yöntemi vergi doğuran olayın ispatı bakımından yetersiz bulunmaktadır. Bu noktada, randıman yöntemiyle ulaşılan sonucun, yani kayıt dışı hasılat iddiasının, özellikle para hareketleri gibi diğer delillerle desteklenmesi önem arz etmektedir.

---

[230] Bkz.: Dn. 7. D.'nin 20.10.2003 tarihli ve E. 2001/4, K. 2003/4351 sayılı; 03.03.2004 tarihli ve E. 2001/350, K. 2004/572 sayılı; 16.03.2004 tarihli ve E. 2001/1486, K. 2004/682 sayılı; 19.04.2004 tarihli ve E. 2002/4342, K. 2004/1060 sayılı; 20.02.2003 tarihli ve E. 2000/7876, K. 2003/488 sayılı kararları, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 08.03.2011.

[231] Bkz.: Dn. 4. D.'nin 25.02.1997 tarihli ve E. 1996/630, K. 1997/635 sayılı kararı, **Yaklaşım**, Sayı: 56, Ağustos 1997, s. 112.; *Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyata dayanak alınan inceleme raporunda re'sen tarh nedeni olarak yalnızca randıman esasına göre yapılan hesaplamalara göre kayıt dışı bırakılan hasılatın bulunduğu, bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığının kanıtı olduğu kabul edilmek suretiyle re'sen vergileme yapılmıştır. Ancak başkaca açık ve inandırıcı bir tespit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir re'sen tarh nedeni olarak kabul edilemez. Çünkü bu yöntemle inceleme yapılması, maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonuçları doğurur ki bunun ise defter ve belgelerin açık olarak ihticaca salih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu durumda, defter kayıtlarıyla, belgelerin vergi incelemesi için yeterli olmadığı kesin ve açık olarak ortaya konmaksızın tahmin ve kanaate dayalı olarak varılan sonuca göre re'sen yapılan tarhiyat, kanuna uygun değildir. Buna rağmen salınan verginin tasdikinde isabet görülmemiştir.*

D. VERGİ HUKUKUNDA DELİL KABUL EDİLMEYEN BULGULAR

1. Yemin

Taraflardan birinin kendi lehine hukuki neticeler doğuran bir olay veya ilişkinin vukuuna dair beyanı, kural olarak delil teşkil etmez. Fakat bir olay veya ilişkiyi ispat edebilecek başka delil olmayıp, davacının sözünün doğruluğuna inanmak için ciddi sebepler de bulunursa onun beyanına göre hüküm vermek yararlı olabilir.[232]

Yemin, bir olayın doğruluğunu mahkeme önünde kanunun tayin ettiği şekilde beyan ve tasdik etmektir. Bu şekilde gerçeğe aykırı beyanda bulunan kişi yalan yere yemin suçunu işlemiş olur. Yeminle, kişinin, hem dini, hem şeref ve namus gibi kutsal hislerin tesiri, hem de suç işlemek tehdidi altında bırakılmak suretiyle gerçeğe sadık kalmasını sağlamak amaçlanmıştır.[233]

Medeni yargılama hukukunun aksine vergi hukukunda yemin ispatlama vasıtası olarak kabul edilmemiş ve VUK'un 3/B bendinde bu konu hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlenmiştir. Esasında bu anlayış, vergi hukukunun tabiatına daha uygundur. Zira, maddi menfaati söz konusu olduğunda mükellefin, manevi değerlerini çiğneme ve suç işleme pahasına da olsa yalan yere yemin etmesi mümkündür. Bu bakımdan yemin, vergi hukukunda serbest delil anlayışının bir istisnasını teşkil etmektedir.

2. Vergi Doğuran Olayla İlgisi Açık ve Tabii Bulunmayan Şahit İfadesi

Şahit ifadesinin vergi hukukunda delil olarak kullanılabilmesi için şahidin vergi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii olması gerekir. Bu ilişkinin hangi hallerde

---

[232] Belgesay, a.g.e., s. 155.
[233] Postacıoğlu, a.g.e. s. 535.

açık ve tabii kabul edileceği hangi hallerde kabul edilmeyeceğine ilişkin detaylı bilgilere şahit ifadesinin delil niteliğine ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde ayrıntılı olarak yer verildiğinden tekrardan kaçınmak adına bu bölümde yer verilmemiştir.

3. Kanuna Aykırı Olarak Elde Edilmiş Bulgular

Vergi yargılamasında amacın çoğunlukla vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması olduğu, dolayısıyla yargılama makamının bu konuya ışık tutabilecek her türlü delilin, elde ediliş şekli ne olursa olsun dikkate alması gerektiği ileri sürülebilir. Ancak, mahkemeleri hukuka aykırılığa ortak etme, hukuka aykırılığı meşrulaştırma, yargının saygınlığı azaltma gibi sakıncaları bulunan böyle bir yaklaşımı, hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkı ve kişi hürriyeti ve güvenliği ile bağdaştırmak güçtür.

Anayasamızın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38 inci maddesinde konuya ilişkin açık bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez. Vergi hukuku bakımından da geçerli olan bu kural, ispat bakımından, delillerin kendisi kadar elde ediliş şeklinin de önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Yaşanmış bir örnekte, inceleme elemanı tarafından, bir mükellefin kapalı durumda olan iş yerine, hakim izni olmadan, o yerin kaymakamının yazısına dayanılarak polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilmiş, tüm defter ve belgelerine el konulmuş, neticede el konulan defterlerden KDV bakımından indirim konusu yapılan harcama belgelerinin defterlere kaydedilmediğinin anlaşılması üzerine KDV indirimlerinin reddi suretiyle mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılmıştır. Bu tarhiyat vergi mahkemesince onanmıştır.[234]

---

[234] Bumin Doğrusöz, "Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir Mi?", **Yaklaşım**, Sayı: 186, Haziran 2008, s. 255.

Anayasa'nın 20 nci maddesinin ikinci fıkrasında, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve ahlakın korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca görülen hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstünün, özel kağıtları ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara el konulamayacağı, yetkili merciin kararının da yirmidört saat içinde görevli hakimin onayına sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan VUK'un 142'nci maddesinde de arama yapılabilmesi için sulh hakiminin bu yönde karar vermesi gerektiği belirtilmiştir. Bu hükümler doğrultusunda bahsi geçen örnekte yapılan aramanın hukuka aykırı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Nitekim, vergi mahkemesinin tarhiyatı onayan kararı, hukuka ve usule aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesi ile Danıştay tarafından bozulmuştur.[235]

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi hukukunda, hukuka aykırı şekilde elde edilmiş bulguların, delil olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını söyleyebiliriz.

E. VERGİ HUKUKUNDA DELİLLERİN TESPİTİ

Delillerin tespiti 1086 sayılı HUMK'un 368-374 üncü maddelerinde, onun yerini almak üzere çıkarılan 6100 sayılı HMK'nın ise 400-406 ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak, İYUK'un 31 inci maddesinde delillerin tespiti konusunda 1086 sayılı HUMK'a yapılan atıf nedeniyle, bu müessese vergi hukukunda uygulama alanına sahip olmaktadır. Bunun yanında, İYUK'un 58 inci maddesinde de görülmekte olan idari davada delillerin tespitine ilişkin hükme yer verilmiştir.

Delillerin tespiti, taraflardan birinin, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın

---

[235] Doğrusöz, a.g.m., s. 256; Dn. 4. D.'nin 20.10.2006 tarihli ve E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/danistay, 14.05.2011.

tespiti için keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını ifade etmektedir.[236]

Vergi hukunda delillerin tespitinin istenebilmesi için delilin hemen tespit edilmemesi halinde kaybolacağının yahut ileri sürülmesinin önemli ölçüde zorlaşacağının ihtimal dahilinde bulunması gerekir.[237]

Medeni yargılama hukukunda delillerin tespiti ya dava açılmadan önce, ya da davanın görülmesi sırasında istenir. İYUK'un 58/1 maddesine göre vergi davasının açılmasından sonra delillerin tespiti ancak, davaya bakmakta olan Danıştay ve vergi mahkemelerinden istenebilir. Esasında, bu hüküm 6100 sayılı HMK'nın 401/4 maddesiyle aynı doğrultudadır. Buna karşın, İYUK'un 58 inci maddesinde, vergi davası açılmadan önce delillerin tespitinin hangi yargı yerinden isteneceğine veya bu konuda bir istekte bulunulup bulunulamayacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

İYUK'un 58/1 maddesinde idari davanın (konumuz açısından vergi davasının) açılmasından sonra delillerin tespitinin, ancak mahkemeye bakan idari yargı yerinden istenebileceği söylendiğine göre, bu hükmün mefhumu muhalifinden, idari dava açılmasından önce, başka yargı düzenlerine mensup, başka yargı yerlerinden delil tespiti yapılmasını istemenin olanaklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Böyle bir imkan olmasaydı, maddedekine benzer bir anlatım kullanılmasına ve yasaklama getirilmesine de gerek olmazdı. O halde, vergi davasının açılmasından önce, başka yargı düzenlerine mensup mahkemelerden delillerinin tespitinin istenebileceğinden kuşku duymamak gerekir.[238] İYUK'un 31 inci maddesiyle delillerin tespiti konusunda 1086 sayılı HUMK'a yapılan atıf da bu yorumu desteklemektedir.

---

[236] Bkz. 1086 sayılı HUMK Md. 368, 6100 sayılı HMK Md. 400/1.
[237] Bkz. 1086 sayılı HUMK Md. 369, 6100 sayılı HMK Md. 400/2.
[238] Candan, a.g.e., s. 773.

Vergi davası açılmadan önce delillerin tespitinin isteneceği mahkeme, 1086 sayılı HUMK'un 370 inci maddesine göre en hızlı ve en az giderle delillerin tespitinin olanaklı bulunduğu mahkeme ve sulh hakimidir.[239] 6100 sayılı HMK'nın 401/1 maddesinde ise bu konuda bir değişikliğe gidilmektedir. Söz konusu hükme göre dava açılmadan önce delillerin tespiti, esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkemeden veya üzerinde keşif yahut bilirkişi incelemesi yapılacak olan şeyin bulunduğu veya tanık olarak dinlenilecek kişinin oturduğu yer sulh mahkemesinden istenecektir.

6100 sayılı HMK'nın bu düzenlemesi, vergi davası açılmadan önce delillerin tespitinin idari yargı yerlerinden istenebileceğini düşündürtse de 2575 sayılı Danıştay Kanunu[240] ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun[241]'da, idari yargı yerlerine, idari davadan bağımsız olarak yapılan delillerin tespiti yolundaki istemleri karara bağlama görevi ve yetkisi verilmemiştir.[242] Dolayısıyla, 6100 sayılı HMK'nın yürürlüğünden sonra da, vergi davası açılmadan önce yapılacak delillerin tespiti istemlerinin sulh mahkemesine yöneltilmesi gerekmektedir.

F. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ

Vergi hukukunda ispat yükü, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında delillerin kimin tarafından ileri sürüleceği, diğer bir anlatımla kanıtlamanın mükellef ve vergi idaresinden hangisi tarafından yapılacağı ile ilgilidir.

Vergi hukukunda ispat yükü VUK'un 3/B maddesinin son cümlesinde *"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"* şeklinde düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde hukukta herkesin

---

[239] A.e.
[240] 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[241] 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[242] A.e., 774.

iddiasını ispatla yükümlü olduğu yönündeki genel kaidenin meseleye bir hal tarzı getirmediğini, bu sebeple vergi hukukunda ispat yükünün özellikle bu şekilde düzenlendiği belirtilmiştir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, özel hukukta herkesin iddiasını ispatla yükümlü olması ilkesine ilave olarak, bilinen hal veya ispat edilmiş durum hilafına veyahut normal sayılan durumların aksine bir olayın varlığını iddia eden kimsenin bunu ispatla yükümlü olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan VUK'un 3/B maddesiyle vergi hukukunda ispat yükü bakımından benimsenen temel kuralın, doktrinde özel hukuk meseleleri için evvelden beri kabul gördüğünü söylemek mümkündür.

Vergi hukukunda ispat yükünün paylaşımı konusundaki esaslar aşağıda ele alınmıştır.

1. Genel Kural: İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Bir Durumu İddia Eden İspat Yükünü Taşır.

Vergi hukukunda, vergilendirmeye esas teşkil eden olayların hayatın olağan akışına uygun bir biçimde geliştiği ve hayatın olağan akışının beraberinde getirdiği iktisadi, ticari ve teknik gereklerin olayları biçimlemiş olduğu kabul edilir.[243] Bu kabul, vergi hukukunda ispat yükünün paylaşımında genel kuralı ifade etmektedir. Bu genel kural; VUK'un 3/B maddesinin son cümlesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat yükünü, bunu iddia eden taraf taşır. Kanuni dayanağa sahip olan bu kural, aynı zamanda *hayatın olağan akışı karinesi* olarak da adlandırılmaktadır. Bu durum, söz konusu kuralın aynı zamanda bir kanuni karine karakteri taşımasından ileri gelmektedir. Hatta, hayatın olağan akışı karinesi, belki de vergi hukukundaki en önemli karinedir.

---

[243] Kaneti, a.g.e., s. 50.

Vergi hukukunda vergi doğuran olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak normal ve mutad akış içinde gelişmiş bulunduklarının kabulü, genellikle vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir. Gerçekten, vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az gerçekleşmiş bulunduğu genellikle mükellef tarafından ileri sürülür. Böyle bir durumda ispat yükü mükellefe düşmektedir. Örneğin imalat sürecinde fire olarak da isimlendirilen hammadde kaybı olur. Bu fire, imalatın türüne ve özelliklerine göre normal olarak hesap edilebilmektedir. Nitekim sanayi ve ticaret odaları her bir sanayi ve ticaret kolunun ve imalatın özelliklerine göre fire oranları belirlemektedir. Mükellef, kendi imalatında fire oranın mutadın üstünde olduğunu ileri sürerse, bunu ispat yükü kendisine düşer.[244] Mükellef, bu ispat yükünü yerine getirmezse, aleyhine bir sonuçla-normal fire oranı esas alınarak yapılan tarhiyatın, yargı mercilerince onanması gibi- karşılaşması olasıdır.

Danıştay, bir kararında, aralarında yakın akrabalık veya sıkı iş ilişkileri bulunmayan kimseler arasında önemli miktardaki meblağların, günün iktisadi hal ve şartlarına göre, karşılıksız alınıp verilmeyeceğini gözönünde tutarak, ödüncün ilke olarak, faizli olduğunun kabul edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir.[245] Yine Danıştay'a göre, ilaçların, özel ve resmi kuruluşlarla anlaşmalar mevcut olmadıkça, tespit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satılması ticari gereklere uygun bulunmadığından, ilaçların ilgili Bakanlıkça tespit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satıldığını ispat yükü, bunu ileri süren mükellef eczacıya düşer.[246] Bir başka kararında Danıştay, kendisine ait işyerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğunun ispatının bunu iddia eden işyeri sahibine düştüğü yönünde karar vermiştir.[247] Benzer şekilde, verdiği borç para karşılığında

---

[244] A.e., s. 50-51.
[245] Dn. 4. D.'nin 15.04.1969 tarihli ve 582/1669 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 3, s. 195; Kaneti, a.g.e., s. 51.
[246] Dn. 4. D.'nin 29.11.1971 tarihli ve 3866/7763 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 6-7, s. 210; Kaneti, a.g.e., s. 51.
[247] Dn. 3. D.'nin 19.02.1987 tarihli ve E. 1986/1390, K. 1987/516 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 18.09.2010.

aldığı çeklerin teminat olduğunu iddia eden mükellefin, iddiasını teminat sözleşmesi veya protokol ile kanıtlaması gerektiğine hükmetmiştir.[248]

Vergilendirmeye dayanak olan olayların hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak gerçekleştiğini kabul ederek vergi idaresi, mükellefin beyanname, defter ve belge düzenine uymuş bulunmasının yarattığı ilk görünüş karinesini çürütebilir. Vergi idaresi, hayatın olağan akışının, iktisadi, ticari ve teknik gereklerin ne olduğunu ve bunlarla mükellefin beyanname, defter ve belgelerinin biçimsel olarak yansıttığı olgular arasında çelişki bulunduğunu ortaya koyarak, bu nesnel durumun ispatıyla yetinerek, vergilendirmeyi iktisadi, ticari ve teknik gereklerin olağan sonuçlarına göre yürütebilir. Bu durumda ispat yükü yer değiştirir; özel olayda iktisadi, ticari ve teknik gereklerden sapmış bulunan olağan dışı olguların ne olduğunu somut olarak ortaya koyup ispat etmek mükellefe düşer. Bu ispat yükünü yerine getirmeyen mükellef, vergilendirmenin iktisadi, ticari ve teknik gereklerin doğrultusunda yürütülmesine katlanacaktır.[249]

2. Vergi Hukukunda Karineler

a. Kanuni Karineler

Vergi hukukunda ispat yükünün belirlenmesi noktasında kanuni karineler önemli bir işleve sahiptir. Zira, lehine kanuni karine olan taraf, iddiasını ispat etmek durumunda değildir. Bir başka ifadeyle, kanuni karine, ispat yükünün yer değiştirmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu bakımdan, kanuni karinelerin neler olduğu bilmek ve bunların somut olayda kimin lehine bulunduğunu tespit etmek önem arz etmektedir.

İspat yükünün paylaşımına ilişkin genel kuralı açıklarken bahsedildiği üzere, hayatın olağan akışı karinesi, vergi hukukunda kanuni karinelerin başında

---

[248] Dn. 7. D.'nin 09.06.2003 tarihli ve E. 2000/4407, K. 2003/3458 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 07.01.2011.
[249] Kaneti, a.g.e., s. 52.

gelmektedir. Ancak, vergi hukukunda kanuni karinelerin bundan ibaret olduğu düşünülmemelidir.

KVK'nın 12/1 maddesinde yer alan; "K*urumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.*" hükmü vergi hukukunda kanuni karineye örnek olarak gösterilmektedir.[250] Üstelik burada söz edilen, aksinin ispatlanması mümkün olmayan, yani kesin bir karinedir. Çünkü, belirli bir dönemde, diğer şartlarla birlikte, öz sermayenin üç katını aşan kısım kadar borç alındığı vergi idaresi tarafından ispat edildikten sonra, mükellef örtülü sermaye yaratma amacı gütmemiş olsa bile kullanılan borç örtülü sermaye sayılmaktadır.[251] Bu şekilde kanunkoyucu, öz sermayenin üç katını aşan borçlanmanın örtülü sermayenin varlığına işaret ettiğini kabul etmektedir.

Buna karşılık, GVK'nın 73 üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan "emsal kira bedeli esası" bir karine değil, varsayım niteliğindedir. Bahsi geçen maddede, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı belirtildikten sonra, bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı hükme bağlanmıştır. Burada (a) olayının (bedelsiz olarak veya düşük bedelle kiraya verme olayının) varlığından hareketle bilinmeyen bir (b) olayına (emsal bedeli üzerinden kiraya verme olayına) ulaşılması söz konusu değildir. Sadece (a) olayının varlığı, vergisel açıdan (b) olayının sonuçlarına tabi tutulmaktadır. Yani, gerçekte mal veya hakkın, emsal kira bedelinden daha düşük bir bedelle kiraya verildiği bilindiği halde, emsal bedel üzerinden kiraya verildiği varsayılmaktadır.

b. Fiili Karineler

Serbest delil sisteminin bir sonucu olarak fiili karineler, vergi hukukunda uygulama alanı bulabilmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere, fiili karineler, bir

[250] Bkz.: Eda Özdiler Küçük, "Vergi Hukukunda Karinelerin Sınıflandırılması", **Yaklaşım**, Sayı: 223, Temmuz 2011, s. 263.
[251] Küçük, a.g.m. s. 263.

olayın ispatına dolaylı olarak yardımcı olarak emare işlevi görmektedir. Vergi hukukunda fiili karine denildiğinde ilk olarak akla *ilk görünüş karinesi* gelmektedir.

İlk görünüş ispatından türeyen ve özel hukukta en güçlü karine olan ilk görünüş karinesi, Türk vergi hukukunda da geçerlidir. Vergi hukukunda ilk görünüş karinesi, mükelleflerin ibraz ettiği defter, belge, kayıt ve beyanların aksi ispatlanana kadar doğru kabul edilmesini ifade etmektedir.[252]

Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir.[253] Bir başka ifadeyle, vergi idaresi, usulüne uygun olarak düzenlenen belge, kayıt ve beyanlara, aksini kanıtlayamadığı sürece itibar ederek vergilendirme işlemlerini bunlara göre yapmak durumundadır.[254] Ancak, mükellefin usulüne uygun olarak tutulmuş defter, belge ve kayıtları ile vermiş olduğu beyanlarda yer alan ve dayandığı olayların doğruluğuna ilişkin emare teşkil eden bilgilerin aksini vergi idaresi ispat edebilir. Böyle bir durumda ilk görünüş karinesi işlevini yitirir.

Karşılaşılması muhtemel bir durum; iktisadi, hayatın olağan akışı karinesi ile ilk görünüş karinesinin çatışmasıdır. Bu durumda ilk görünüş karinesi artık emare olma özelliğini yitirir. Daha açık bir ifadeyle, vergi idaresi, usulüne uygun olarak tutulan defter, belge ve kayıtlar ile düzenlenen beyanların, iktisadi, ticari ve teknik icaplara ya da olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uygun olmadığını, bu icap ve durumları da ortaya koyarak kanıtlayabilir. Bu durumda ispat yükü mükellefe geçer. Mükellef, sadece ilk görünüş karinesine dayanarak bu ispat yükünden kurtulamaz. Mükellef, iktisadi, ticari ve teknik icaplarla olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uymamasına rağmen muamelenin gerçek

---

[252] Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerle Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 82-83, 1992, s. 7.
[253] Dn. 7. D.'nin 19.04.2004 tarihli ve E. 2002/4342, K. 2004/1060 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 22.11.2010.
[254] Candan, a.g.e., s. 834.

olduğunu iddia ediyorsa bunu kanıtlamak zorundadır. Kuşkusuz, mükellef bu kanıtlama sırasında vergi idaresinin ortaya koyduğu icap ve durumların gerçek olmadığını da iddia ve ispat edebilir. Örneğin, vergi idaresinin randıman hesaplamasında esas aldığı fire oranlarının teknik icaplara uygun olmadığını, yetkili makamlardan alacağı belgelerle kanıtlayabilir.[255]

Danıştay VDDK'nın, defterlerdeki bilgiler ve incelemeye ibraz edilen faturalardan saptanan ortalama hasılatın, ibraz edilmeyen faturalara teşmili suretiyle hesaplanan matrah farkında yasaya aykırılık bulunmadığı yönündeki kararı,[256] yaşam deneyimleriyle sonuca gidilmesi bakımından önemlidir.

VUK'un 3/B maddesiyle benimsenmiş olan hayatın olağan akışı karinesi, esasında yaşam deneyimlerinin sonucunda ortaya çıkması beklenen sonuçları da içerdiğinden vergi hukukunda fiili karinelerin sınırlı kalmasına yol açmaktadır. Daha açık ifade etmek gerekirse; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olan durumlar, aynı zamanda yaşam deneyimiyle varılan sonuçlardır. Çünkü bir şeyin iktisadi, ticari veya teknik icap olarak kabul edilebilmesi ya da normal ve mutad olduğunun söylenebilmesi için aynı koşullarda meydana gelen pek çok olayın aynı şekilde cereyan etmiş olması gerekir ki; bu da bizi yaşam deneyimleri noktasına götürmektedir.

Hem ticari icaplar hem de yaşam deneyimleri bize, kredi kartının esas kullanım alanın mal ve hizmet alış verişi olduğunu söylemektedir. Bu durum, bir ticari işletmenin belirli bir hesap döneminde elde etmesi gereken hasılatının hesabında, kredi kartı ile yapılan tahsilatların da dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Burada hem kanuni karine hem de fiili karine ortaya çıkmaktadır. Konuyu somutlaştırmak adına, bir ticaret erbabının, kredi kartıyla yaptığı tahsilatlara, hasılatları arasında yer vermediğinin vergi idaresi tarafından tespit edildiğini ve bu tahsilat tutarlarının hasılat olarak kabul edilerek mükellef adına gelir vergisi tarh

---

[255] A.e., s. 835.
[256] Dn. VDDK'nın 06.07.2006 tarihli ve E. 2006/89, K. 2006/216 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 03.02.2011.

edildiğini varsayılım. Mükellef ise vergi idaresinin bu iddiasını reddetmekte ve kredi kartından yapmış olduğu tahsilatların, esasında, bir satış bedeli olmadığını ilgili kişilerin finansman ihtiyacında kullanıldığını iddia etmektedir. Yargıya intikal eden ve tarafların iddialarını ispat etmek yolunda mahkemeye herhangi bir delil sunamadığı böyle bir durumda iki türlü değerlendirme yapmak mümkündür.

İlk olarak, yukarıda da ifade edildiği üzere, ticari icaplar, kredi kartlarının mal ve hizmet alış verişinde kullanılması yönündedir. Dolayısıyla, belirli bir dönemde kredi kartından yapılan tahsilatların, mükellefin satışını yaptığı mal ve hizmetlerin karşılığını teşkil etmesi kanuni bir karine olan hayatın olağan akışı karinesine uygundur. Bu durumda, ticari icaplara uymayan, kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanıldığı iddiasında bulunan mükellefin bu iddiasını ispat etmesi gerekir. Aksi taktirde, mahkemenin aleyhte kararı ile kaşılaşacaktır.[257] Görüldüğü gibi burada uyuşmazlık kanuni karineye dayanılarak ispat yükünün yer değiştirmesi yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır.

Bunun yerine, yaşam deneyimlerinin bize kredi kartı ile yapılan tahsilatların, mükellefin satışını yaptığı mal ve hizmetlerin karşılığını teşkil ettiğini, dolayısıyla bunların, mal ve hizmet satış hasılatı olduğu yönünde fiili karine, yani emare teşkil ettiği söylenebilir. Bu durumda, uyuşmazlık konusu olayda vergi idaresinin iddiasını destekleyen bir emare söz konusudur. Oysa, mahkemeye hiç bir delil sunmamış olan mükellef için böyle bir şeyden söz edilemez. Bu noktada mahkeme, ispat edilmiş olan olaydan (kredi kartıyla tahsilat yapıldığı), hayat tecrübeleri ile akıl ve mantık kurallarına dayanarak, uyuşmazlık konusu olan ve ispat edilmesi gereken asıl olayın meydana gelmiş olduğu (kayıt dışı mal ve hizmet satıldığı) sonucunu çıkarabilir. Bu şekilde bir değerlendirme yapıldığında fiili karineye dayanılarak, asıl olayın ispatlanmış kabul edilmesiyle çözümlenmektedir. Her ne kadar her iki değerlendirme şeklinde sonuç aynı olsa da çözüme varış yolları farklıdır. Vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda yargı mercileri hemen her zaman birinci değerlendirme şeklini seçmektedir. Bunun bir sonucu olarak da, vergi hukukunda fiili karine olgusunun

[257] Bu yönde bir değerlendirme için bkz.: Dn. VDDK'nın 16.06.2006 tarihli ve E. 2006/117, K. 2006/159 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 08.05.2011.

gelişimi güçleşmekte; bir ölçüde kavram kargaşası doğabilmekte ve kanuni karinelerle fiili karinelerin işlevinin ayırımı net bir şekilde yapılamamaktadır.

Vergi hukunda fiili karine olarak gösterilebilecek hemen hemen her şey, hayatın olağan akışı karinesi tarafından kavranmakta ve dolayısıyla kanuni bir karine hüvviyetine bürünmektedir. Yukarıda zikredilen ilk görünüş karinesi bile hayatın olağan akışı karinesinden türetilmektedir. Çünkü, iktisadi, ticari ve teknik icaplar usulüne uygun olarak tutulan defter, belge ve kayıtlar ile düzenlenen beyanların gerçeği yansıttığı yönündedir. Bu yüzden olsa gerek, ilk görünüş karinesi, fiili karine olmasına rağmen kanuni bir karineymiş gibi değerlendirilebilmekte ve ispat yükünün yer değiştirmesine yol açtığı ileri sürülebilmektedir.

SONUÇ

Hukuk kurallarının anlam bakımından uygulanması, yorum faaliyeti sonucunda olmaktadır. Hukuk kurallarının soyut olması, dildeki çok anlamlılık, zaman içerisinde dilde gözlemlenen değişimler ile ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler, hukuk kurallarının yorumlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu itibarla, açık kanun hükümlerinin yorumu gerektirmediği yönündeki klasik anlayış bugün itibariyle terk edilmiştir. Neticede bir hukuk kuralının anlamının açık olduğu iddiası da bir yorumdur. Bu bakımdan, her hukuk kuralının yoruma muhtaç olduğu kabul edilmektedir.

Doktrinde yorum türleri farklı açılardan farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Yorumu yapana göre yorum türleri; yasama, yürütme ve yargı yorumu ile idari yorum şeklinde dörde ayrılmaktadır. Bunlardan yasama yorumu, kuvvetler ayrılığı ilkesine ters düştüğü gerekçesi ile eleştirilmektedir. Bunun bir sonucu olarak da 1924 Anayasası ile benimsenmiş olan bu yorum türü, 1961 Anayasası ile kaldırılmış ve bir daha da kabul görmemiştir. Yapılan yorumun niteliği esas alınarak yapılan sınıflandırmaya göre ise yorum türleri; açıklayıcı, düzeltici, geliştirmeci, daraltıcı ve genişletici yorum olarak sıralanmaktadır. Niteliğine göre yorum türleri belirli sınırlamalar dahilinde her hukuk dalında uygulama alanı bulabilmektedir.

Bütün ilgililerin hukuk kurallarını anlamlandırırken benzer sonuçlara ulaşabilmeleri, ancak, belirli ve benzer yöntemler uygulamaları ile mümkündür. Yöntemlerin belirsiz veya farklı olması, herkesin aynı hukuk kuralını çok farklı, birbiriyle çelişen şekilde yorumlamasına neden olabilir. Bu durumun yol açacağı belirsizlik ise bireylerin hukuki güvenliğini ortadan kaldırırken, hukukun uygulanamaması sonucunu dahi doğurabilir. Bu bakımdan yorum yöntemlerinin belirlenmesi bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; lafzi, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum yöntemleri olarak genel kabul görmektedir.

Her yorum yöntemi, hukuk kurallarının farklı yönlerini esas alarak onu anlamlandırmayı amaçlamaktadır. Doktrinde bu yöntemlerin neler olduğu konusunda önemli bir görüş ayrılığı olmamakla birlikte, özellikle hangi yöntemin veya yöntemlerin uygulanması, hangilerinin uygulanmaması gerektiği noktasında çok farklı düşünceler ortaya atılabilmektedir. Bugün itibariyle bu yöntemlerin hepsinin belirli sınırlamalar dahilinde her hukuk dalında uygulanma imkanına sahip olduğu söylenebilir. Bu yöntemlerin birbirlerine alternatif olmaktan ziyade birbirlerini destekleyici şekilde kullanılmaları daha sağlıklı sonuçlara ulaşılmasına imkan vermektedir.

Hukukta yorum ile boşluk doldurma kavramları sahip oldukları bazı ortak özellikler nedeniyle zaman zaman karıştırılabilmektedir. Ancak, yorumda bir kanun boşluğu söz konusu değildir; mevcut bir kanun hükmü anlamlandırılmaktadır. Oysa, boşluk doldurmada, kanun hükmünün düzenlemediği bir mesele hakkında kanun hükmü aşılarak bir sonuca ulaşılmaktadır. Hakimin takdir yetkisi de yorumla karıştırılmamalıdır. Yorumdan farklı olarak takdir yetkisi, kanunkoyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı kural içi boşlukların doldurulmasında kullanılır.

Bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukukunun kendi özgü bir takım özellikleri vardır. Bu özellikler, yorum konusunun vergi hukuku özelinde ayrıca ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Vergi hukukunda uygulanan yorum türleri ve yorum yöntemleri diğer hukuk dallarındakilerle aynı olmasına karşın, bazı noktalarda farklılıklar içermektedir. Bir kere, vergi hukukunda yorumu düzenleyen VUK'un 3/A maddesinde yorum yöntemlerinin uygulanmasında bir sıralama öngörülmüştür. Buna göre vergisel normun yorumunda önce lafzi yoruma başvurulması, lafzi yorumla ulaşılan sonucun açık olmaması halinde diğer yorum yöntemlerinin (tarihi, sistematik ve amaçsal yorum) uygulanması gerekmektedir. Bu sıralama vergi hukukuna özgüdür. Yorum konusunda vergi hukukuna özgü olduğu kabul edilen bir başka konu ise "ekonomik yaklaşım" ve onun bir alt kavramı olan "ekonomik yorum"dur.

Ekonomik yorum, vergi kanunlarının uygulanmasında ekonomik gerçeklerin esas alınmasını savunan, amaçsal yorumun vergi hukukundaki yansıması olarak

kabul edilebilecek bir yöntemdir. Bu yönteme başvurulurken kanunun lafzını aşan ve ve özellikle kıyasa yol açan sonuçlara neden olunmamalıdır. Zira, kıyas yasağı ekonomik yorumun sınırını teşkil etmektedir. Ekonomik yaklaşımın diğer bir alt kavramı ise "ekonomik irdeleme"dir. Ekonomik irdeleme, vergi doğuran olayın nitelendirilmesinde biçimsel içeriğin değil ekonomik özün esas alınmasını savunmaktadır. Bu açılardan bakıldığında ekonomik yaklaşım ilkesi, özel hukukun dürüst davranma kurallarına aykırılık ve kanuna karşı hile kavramlarına benzemekte ve vergi hukukunun kedisini koruma mekanizması olarak işlev görmektedir. Kara Avrupası'nda bazı ülkelerin vergi hukukunda da yer bulan ekonomik yaklaşımın, Amerikan vergi hukukundaki izdüşümü "özün önceliği (**substance over form**)" ilkesi"dir.

Vergi kanunlarının yorumlanması çeşitli açılardan güçlükler arz etmektedir. Özellikle son yıllarda, vergi kanunları kaleme alınırken kullanılan dil ve noktalama işaretleri konusunda gerekli özenin gösterilmediğini söylemek haksızlık olmaz. Bunun neticesinde, lafzi yorumla sonuca ulaşmak zorlaşmakta veya vergi kanunlarında ortaya çıkan açık ve mutlak hataları, düzeltici yorumla gidermek ihtiyacı hasıl olmaktadır. Bunun yanında, gerekçelerin çoğu zaman kanun maddesinin tekrarından ibaret olması veya gerekçede "döviz girdisi sağlamak, yatırımları teşvik etmek, sermayeyi tabana yaymak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak" gibi matbu ifadelerle yetinilmesi veyahut kanun ile gerekçede birbiriyle çelişen ifadelere yer verilmesi, tarihi yoruma başvurulması imkanını sınırlamaktadır. Kanunun sistematiğini ve terminolojisini gözetmeksizin vergi kanunlarında yapılan sık ve köklü değişiklikler de sistematik yorumla sonuca ulaşmada önemli bir kusur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi hukukunda geçerli olan verginin kanuniliği ilkesinin sonuçlarından birisi, kıyas yasağıdır. Kanun boşluklarının doldurulmasında başvurulan bu yol vergi hukukunda kapalıdır. Boşluk doldurmada kullanılan bir diğer mantık kuralı olan evleviyete da vergi hukukunda başvurmak olanağı yoktur. Ancak, yorumda kullanılan aksi ile kanıt, yani mefhumu muhalif kavramı, vergi hukukunda geniş sayılabilecek bir uygulama alanına sahiptir.

Yorumla yakından ilişkili bir kavram denildiğinde ilk akla gelenlerden birisi ispattır. Bu ilişki, özellikle hukuki uyuşmazlıkların doğmasında ve çözüme kavuşturulmasında kendini göstermektedir. Zira, uyuşmazlıklar ya maddi olayın nitelendirilmesinde ya da maddi olaya uygulanacak kanun hükümünün belirlenmesinde taraflar arasındaki farklı düşüncelerden kaynaklanmakta ve yine bu konuların, idare ve yargı mercileri tarafından sonuca bağlanması ile çözümlenmektedir. Bu iki kavram arasındaki yakın ilişkiden olsa gerek, VUK'ta yorum ve ispat konuları aynı maddede düzenlenmiştir.

Bir kimsenin, iddiasının doğruluğu hakkında karşı tarafı ikna etme çabasını ifade eden ispatın konusunu genellikle maddi olaylar teşkil etmektedir. Vergi hukukunda da durum farklı değildir. Vergi hukukunda ispatın konusu çoğunlukla vergi doğuran olaydır. Bunun yanında usulsüzlük kabahati söz konusu olduğunda ispatın konusu vergi doğuran olay değil, cezayı gerektiren fiil olmaktadır. Bazen de vergi doğuran olayın gerçekleştiği konusunda taraflar mutabık olmakta birlikte, matrah ve dolayısıyla tarh edilecek vergi konusunda fikir ayrılığına düşmektedirler. Bu durumda ispatın konusunu matrahın miktarı veya tutarı teşkil etmektedir.

Bir şeyi ispatlamada kullanılan vasıtalara "delil" denmektedir. Doktrinde iki tür delil sisteminden söz edilir; kanuni delil sistemi ve serbest delil sistemi. 2365 sayılı Kanunla birlikte VUK'ta kanuni delil sistemini çağrıştıran hükümler değiştirilerek açıkça serbest delil sistemi benimsenmiştir. Serbest delil sisteminin bir sonucu olarak kanunlarla belirlenen istisnalar dışında her şey, vergi hukukunda delil olabilme özelliğine sahiptir. Bu anlayış, vergi hukukunun doğasına daha uygundur. Çünkü, vergi hukukunda ispatın konusunu oluşturan olaylarda vergi idaresi taraf değildir. Dolayısıyla, taraf olmadığı olaylara ilişkin delil elde etme imkanı sınırlıdır. Bunu, kanuni delil sistemiyle daha da sınırlamak vergi idaresinin elini kolunu bağlamak anlamına gelir.

Uygulamada sıklıkla başvurulan deliller arasında; kanuni defterler, özel defterler, belgeler, beyanname ve bildirimler, şahit ifadesi, ikrar, bilirkişini oyu ve

görüşü, takdir komisyonu kararları gösterilebilir. Bu sayılanlar belirli sınırlamalar dahilinde ispat vasıtası olarak kullanılabilirler. Buna karşın yemin, vergi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesi ve hukuka aykırı yollarla elde edilmiş bulgular vergi hukukunda delil olarak kullanılamaz. Bunların yanında, bazen de vergi idaresi veya yargı mercilerinin bazı bulguları delil olarak kabul etmediklerine şahit olunmaktadır.

İspatla ilgili önem arz eden bir diğer mesele, ispat yükünün paylaşımıdır. Vergi hukukunda iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat yükünün bunu iddia eden tarafa ait olacağı kanun ile hüküm altına alınmak suretiyle, ispat yükünün paylaşımı konusunda genel kural benimsenmiştir. Bu genel kuralın yanında kanuni karineler de ispat yükü bakımından önem taşır. Çünkü, lehine kanuni karine olan taraf iddiasını ispat etmek durumunda değildir. Yaşam deneyimlerinin bir sonucu olan fiili karineler ise emare niteliğinde olup uyuşmazlık konusu olayların ispatında rol oynarlar.

KAYNAKÇA

I. KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Bs., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Akıntürk, Turgut: **Medeni Hukuk**, 13. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

Akkaya, Mustafa **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Ansay, Sabri Şakir: **Hukuk Yargılama Usulleri**, 3. Bs., Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara, 1948.

Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 599, İstanbul, 1979.

Artuk, M. E., Gökcen, A.ve Yenidünya A. C.: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

Ataay, Aytekin: **Medeni Hukukun Genel Teorisi**, 2. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 348, İstanbul, 1971.

Atalay, Oğuz: **Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı**, D.E.Ü. Yayınları, İzmir, 2001.

Atar, Yavuz: **Hukuk Bilimine Giriş**, Mimoza Yayınları, Konya, 1997.

Becker, Enno: **Die Reichsabgabenordnung**, 7. Bs., y.y., Berlin, 1930.

Belgesay, Mustafa Reşit: Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller, İ.Ü. Yayınları Yayın No: 121, Güven Basımevi, İstanbul, 1940.

Berkin, Necmeddin M.: **Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.

Bilen, Osman: **Çağdaş Yorumbilim Kuramları**, Şule Yayınları, İstanbul, 2007.

Bilge, Necip: **Hukuk Başlangıcı**, 27. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

Bilge, Necip ve Önen, Ergun: **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.

Brauchli, Jakob: **Die Behandlung des Beweisantrages im Zivil Prozess**, Diss, Zurich, 1960.

Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Bs., Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çağıl, Orhan Münir: **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 249, İstanbul, 1966.

Delahaye, Thomas: **Le Choix de la Voie La Moins Imposee**, Etude de Droit Fiscal Compare, Edition Emile Bruylant, Bruxelles, 1977.

Deschenaux, Henri: **Traite de Droit Civil Suisse,** Tome II, 1. Le Titre preliminaire de Code Civil, Fribourg, 1969.

Dönmezer, S. ve Erman S.: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: 1, 14. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 1997.

Du Pasquier, Claude: **Introduction A la Theorie Generale Et A la Philosophie Du Droit**, Delauchaux & Niestle S.A., Neuchatel, 1948.

Edis, Seyfullah: **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983.

Ekelöf, Olof: **Beweiswert**, FS Für F. Baur, Tubingen, 1981.

Erem, F., Danışman, A. ve Artuk M. E.: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 1997.

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 12. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1986.

Esen, Ahmet: **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983.

Furtun, İdris Hakan: **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Gelirler Genel Müdürlüğü: **Türk Vergi Kanunlarının Gerekçeleri**, Cilt: 3, yy., 1988.

Gözler, Kemal: **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği Ve Yorumu Sorunu**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1998.

Gözler, Kemal: (II) **Hukuka Giriş**, 6. Bs., Ekin Kitabevi, Bursa, 2009.

Gözübüyük, A. Şeref ve Tan, Turgut: **İdare Hukuku**, C: II, 3. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Güriz, Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, 10. Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005.

Hatemi, Hüseyin: **Medeni Hukuka Giriş**, 2. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Heck, Philipp: **Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz**, y.y. Tubingen, 1914.

Işıktaç, Yasemin: **Hukukun Kaynağı Olarak Örf Adet Hukuku**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.

Işıktaç Y. ve Metin, S.: **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2003.

İmre, Zahit: **Medeni Hukuka Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 610, İstanbul, 1980.

İnan, Ali Naim: **Medeni Hukuk**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2005.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 698, İstanbul, 1987.

Karacabey, Ö. Faruk: **Uygulamalı Hukukta Yöntem ve Araştırma**, Ajans Türk Matbaacılık, Ankara, 1976.

Karafakih, İsmail Hakkı: **Hukuk Muhakemeleri Usulü Esasları**, A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1952.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Karakoç, Yusuf (II): **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜ Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 77, İzmir, 1997.

Karayalçın, Yaşar: **Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metot-Problem Çözme**, 5. Bs., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001.

Kaynar, Reşat: **Medeni Hukuk Dersleri**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No: 295/522, İstanbul, 1978.

Keyman, Selahattin: **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, 18. Bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu Açıklamaları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

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

Köprülü, Bülent: **Medeni Hukuk**, 1-3. Kitaplar, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971.

Kramer, Ernst A.: **Juristischer Methodenlehre**, Bern, 1998.

Kunter, Nurullah: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 435, İstanbul, 1974.

Kunter, Nurullah ve Yenisey, Feridun: **Ceza Muhakemesi Hukuku: Ceza Muhakemesinin Genel Hükümleri**, 13. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Kuru, Baki: **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: I, 3. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.

Kuru, Baki (II): **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: II, 4. Bs., Sevinç Matbaası, Ankara, 1980.

Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E.: **Medeni Usul Hukuku**, 12. Bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Küsmenoğlu, İlhan: **Vergi Tarihi**, C: 2, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Larenz, Karl: **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, 6. Auflage, Berlin-Heidelberg-New York, 1991.

Littmann, Eberhard: **Das Einkommen Steuerrecht**, 11. Erneuerte Und Erweiterte Auflage, Schaffer-Co. GMBH, Stuttgart, 1974.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu **Danışma Komisyonu Kararları**, HUD Yayınları, İstanbul, 2008.

Memiş, Emin: **Anayasaya Uygun Yorum**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007.

Metin, Yüksel: **Anayasanın Yorumlanması**, Asil Yayınları, Ankara, 2008.

Meier-Hayoz, A. Ve Kommentar B.: **Artikel 1 ZGB**, y.y., Bern, 1962.

Musaballı, Hakkı: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Selçuklu

Matbaası, İstanbul, 1978.

Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 2. Bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Oğuzman, M. Kemal: **Medeni Hukuk Dersleri**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 362, İstanbul, 1971.

Oğuzman, M. K. ve Barlas, N.: **Medeni Hukuk**, 8. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 5. Bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Öncel, M., Kumrulu A. ve Çağan N.: **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

Önder, Ayhan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: I, Beta Yayınları, İstanbul, 1991.

Özay, İl Han: **Gün Işığında Yönetim**, Cilt: 2, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özsunay, Ergun: **Medeni Hukuka Giriş**, 3. Bs., İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 413, İstanbul, 1978.

Öztan, Bilge: **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 32. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Öztürk, B. ve Erdem, M. R.: **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.

Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Bs., HUD Yayınları, İstanbul, 2008.

Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2006.

Pekcanıtez, H., Atalay, O. ve Özekes, M.: **Medeni Usul Hakuku**, 4. Bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

Postacıoğlu, İlhan E.: **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, 5. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 331, İstanbul, 1970.

Radbruch, Gustav: **Einführung In Die Rechtswissenschaft,** 11. Deurchgearbeite Auflage nach dem Tode des Verfassers Besorgt von Konrad Zweigert, Stuttgart, 1965.

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 4. Bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Saygılıoğlu, Nevzat: **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Ankara, 1987.

Schilken, Eberhard: **Zivilprozessrecht**, 2. Aufl., Köln, 1995.

Schwarz, Andreas B.: **Medeni Hukuka Giriş**, Çev. Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, İstanbul, 1946.

Seiler, Christian: **Auslegung Als Normkonkreitisierung,** Heidelberg, 2000.

Serozan, Rona: **Medeni Hukuka Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.

Sözer, Ali Nazım: **Hukukta Yöntembilim**, Beta Yayınları, İzmir, 2008.

Şen, Ersan: **Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Hukuka Aykırı Deliller Sorunu**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.

Tanilli, Server: **Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş**, Say Kitap, İstanbul, 1981.

Teziç, Erdoğan: **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1972.

Tipke, K. ve Lang, J: **Steuerrecht**, 14. Völlig Überarbeitete Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994.

Tosun, Öztekin: **Suç Hukuku Dersleri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Gazetecilik Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967.

Tosun, Öztekin (II): **Suç Hukuk El Kitabı**, İstanbul, 1979.

Tosun, Öztekin: (III) **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri: Genel Kısım**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 685, İstanbul, 1984.

Türk Dil Kurumu: **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr.

Uluatam, Özhan: **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.

Umar, B. ve Yılmaz, E.: **İsbat Yükü**, 2. Bs., Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1980.

Üstündağ, Saim: **Medeni Yargılama Hukuku**, C:1, 2. Bs., İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 522, İstanbul, 1977.

Yıldırım, Mehmet Kamil: **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, Kazancı Yayınları, İstanbul,

1990.

Yurtcan, Erdener: **Ceza Yargılaması Hukuku,** 10. Bs., Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004.

Yüce, Turhan Tufan: **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.

II. MAKALELER VE TEZLER

Ak, Ahmet: "Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açıdan Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 157-163.

Akkaya, Mustafa: "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr, 26 Temmuz 2010.

Aral, Rüştü: "Vergi Takdir Komisyonları", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 4, 1972, s. 21-47.

Arslan, Ramazan: "Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay'ın Etkisi", **Yargıtay Dergisi**, Sayı: 1-4, 1989, s. 156-183.

Aslan, M. ve Şentürk, A.G.: "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula**, Sayı: 43, Temmuz 2008, s. 20-28.

Atalay, Oğuz: "Hukuk Yargılamasında Bilirkişilik Uygulamasına İlişkin Bazı Sorunlar", **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 53-54, Nisan-Temmuz 1995, s. 133-142.

Batun, Mehmet: "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Anayasa'ya Aykırıdır.", **Vergi Dünyası,** Sayı: 336, Ağustos 2009, s. 148-157.

Batun, Mehmet (II): "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV", **Vergi Dünyası**, Sayı: 333, Mayıs 2009, s. 122-130.

Baykara, Bekir: "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 7, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024260.htm, 05.06.2011.

Birsenoğul, Hakan: "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: VIII, Sayı: 3-4, Aralık 2003, s. 157-169.

Bulut, Mustafa Kemal: "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim, 2007, s. 139-148.

Candan, Turgut: "Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 64-65, 1987, s. 5-13.

Capitant, Henri: "Kanunun Manasının Tespitinde İzhari Çalışmaların Değeri", Çev. Hakkı Demirel, **AÜHF Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1-4, 1956, s. 53-68.

Çağlar, Bakır: "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkısı", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 2, 1985, s. 163-195.

Çölgezen, Övül: "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 334, Haziran 2009, s. 104-109.

Doğrusöz, Bumin: "Hukuka Aykırı Delillerle Vergi Tarhiyatı Yapılabilir Mi?", **Yaklaşım**, Sayı: 186, Haziran 2008, s. 254-256.

Donaldson, J. Bruce: "When Substance-Over-Form Argument Is Available To The Taxpayer", **Marquette Law Review**, Vol: 48, 1964-1965, s. 41-52.

Esen, Ahmet: "İnceleme ve Yoklama Tutanaklarının Delil Olma Gücü Nedir ve Yargı Yerlerinde Aksi Nasıl İspatlanabilir?", **Maliye Postası**, Sayı: 317, 15 Kasım 1993, s. 3-10.

Gözler, Kemal: "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1998, Cilt: 15, s. 207-242.

Güneş, Gülsen: "Vergi Hukukunda Deliller", **İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1-4, 1986, s. 475-494.

Güneş, Gülsen: "Vergi Hukukunda İspat", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1984.

Hirş, Ernst E.: "Pratik Hukukta İlmi İspat ve Tefsir", **AÜHF Dergisi,** Cilt: 1 Sayı: 2, 1943, s. 192-199.

Hondu, Selçuk: "İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit", **Gün Işığında Yönetim II: Yargısal Koruma**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1996, s. 91-103.

Kalkan, T. Tolga: "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)", **Vergi Dünyası**, Haziran 2007, Sayı: 310, s. 72-79.

Kalkan, T. Tolga (II): "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (III)", **Vergi Dünyası**, Ağustos 2007, Sayı: 312, s. 91-98.

Kaneti, Selim: "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991, s. 35-49.

Kaneti, Selim: (II) "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Anayasa'nın Özel Hukuk Alanındaki Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 6, 1989, s. 19-35.

Kaneti, Selim (III): "Vergi Hukuku", **Yayınlanmamış Ders Notları**, 1983-1984 Öğretim Yılı.

Karabatak, Rüstem: "Türk Hukukunda Kanunların Anayasaya Uygun Yorumu", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 94, 1998, s. 28-48.

Karakoç, Yusuf: "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, Ekim 1995, s. 102-115.

Karakoç, Yusuf: (II) "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanlarının Delil Olması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 104, Mayıs 1997, s. 90-119.

Karakoç, Yusuf: (III) "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 193, Eylül 1997, s. 104-128.

Karatepe, Şükrü: "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 63, Sayı: 392, Eylül 1991, s. 63-120.

Knight, R.A. ve Knight, L. G.: "Substance Over Form: The Cornerstone Of Our Tax System Or A Lethal Weapon In The IRS's Arsenal?", **Akron Tax Journal**, Vol: 8, 1991, s. 91-107.

Koçhisarlıoğlu, Cengiz: "Karine ve Borçlar Kanununun 96. Maddesindeki Kusur Karinesi", **Yargıtay Dergisi**, C: 10, Sayı: 3, Temmuz 1984, s. 272 vd.

Kumrulu, Ahmet: "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama Ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 72/73, 1989, s. 8-26.

Küçük, Eda Özdiler: "Vergi Hukukunda Karinelerin Sınıflandırılması", **Yaklaşım**, Sayı: 223, Temmuz 2011, s. 261-265.

Külahlı, Ömür: "Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz, 2010, s. 55-67.

Livingston, Michael: "Practical Reason, Purposivism and The Interpretation of Tax Statutes", **N.Y.U. Tax Law Review**, 1995-1996, s. 677-724.

Lüdemann, Jörn: Die Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen", **JuS**, Heft 1, 2004, s. 27-30.

Lutz, Benedikt: "Leitfaden Zur Sprachlichen Gestaltung Der Sozialversicherungsgesetze", **ASVG**, Neue Wege Für Die Rechtszetzung, Wien, 1999 s. 29-84.

Metin, Sevtap: "Hukuk Normunun Yorumu", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2002.

Poroy, Reha: "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, Nisan 1976, s. 26-28.

Roxin, Claus: "İspat Hukukunun Esasları", Çev. Yener Ünver, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 8, 2005, s. 265-289.

Saban, Nihal: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerle Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 82-83, 1992, s. 5-11.

Saygılıoğlu, Nevzat: "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", **Vergi Dünyası,** Sayı: 70, Haziran 1987, s. 8-13.

Şanver, Salih: "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Reşat Kaynar'a Armağan**, yy., İstanbul, 1981, Mayıs 1983, s. 183-196.

Şanver, Salih (II): "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 52-64.

Şenyüz, Doğan: "Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 24-27.

Tekeli, Esat: "Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele", M.E. Konferansları, İkinci Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 758/98, İstanbul, 1958 s. 129-142.

Tipke, Klauss: "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? (Zum Thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen

Gesellschaft)", **Stuw**, 1981/2, s. 189-200.

Tipke, Klauss: "Über Teleologische Auslegung, Lückenfestsellung und Lückenausfüllung", **Der Bundesfinazhof Und Seine Rechtsprechung (Grundfragen-Grundlagen), Festschrift Für Hugo von Wallis zum 75. Geburstag am 12 April 1985**, Bonn, 1985, s. 133-149.

Tosun, Öztekin: "Ceza Kanunlarını Tefsir Vasıtaları Arasında Hazırlık Çalışmaları", **Adalet Dergisi**, Yıl: 48, Sayı: 9, 1957, s. 783-796.

Tuncer, Selahattin: "Vergi Hukukunda Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı: 73, (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999011568.htm, 19 Temmuz 2010.

Vernengo, Roberto J.: "On The Logical Interpretation Of Legal Sentences", **ARSP**, No: 17, 1993, s. 1-15.

Vural, Mahmut: "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 64, Aralık 1986, s. 61-71.

Waldron, Jeremy: "Legislators' Intention and Unintentional Legislation", **Law and Interpretation: Essays in Legal Philosphy**, Edited by Andrei Marmor, Clarendon Press, Oxford, 1997, s. 330-334.

Yılmaz, Ejder: "Hukukumuzda Bilirkişilik Kurumu", **Yaklaşım**, Sayı: 42, Haziran 1996, s. 26-31.