

**T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKUNDA KARİNELER**

Doktora Tezi

Eda Özdiler Küçük

Ankara-2011

**T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

## **VERGİ HUKUKUNDA KARİNELER**

Doktora Tezi

Eda Özdiler Küçük

Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Nami Çağan

Ankara-2011

**T.C.**  
**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKUNDA KARİNELER**

Doktora Tezi  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Nami Çağan  
Tez Jürisi Üyeleri  
**Adı ve Soyadı İmzası**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Tez Sınavı Tarihi .....

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../200...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin  
Adı ve Soyadı

.....

İmzası

.....

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	VII
--------------------------	-----

<b>GİRİŞ</b> .....	1
--------------------	---

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İSPAT ve KARİNE

I. GENEL OLARAK.....	5
II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	5
A. İspat ve Vergi Hukukunda Anlamı.....	5
1. İspatın Temel Kavramları .....	5
a. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat .....	6
b. Tam İspat-Yaklaşık İspat .....	6
c. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat .....	7
2. Vergi Hukukunda İspat.....	7
B. Delil .....	12
1. Genel Olarak Delil Kavramı .....	12
2. Özel Hukukta Delil .....	12
3. Vergi Hukukunda Delil.....	15
C. İspat Yükü ve Vergi Hukukunda Anlamı .....	25
1. İspat Yükü Kavramı.....	25
2. İspat Yükünün Türleri.....	28
a. Objektif İspat Yükü .....	28
b. Sübjektif (Biçimsel) İspat Yükü veya Delil İkamesi Yükü.....	28
3. İspat Yükünün Dağılması .....	29
D. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü .....	33

E. Karine.....	40
1. Kavramın Açıklanması .....	40
a. Atıf Kuralı.....	43
b. Varsayım.....	44
c. Tanımlayıcı Hukuk Kuralı .....	46
d. Yorumlayıcı Hukuk Kuralları.....	46
2. Karinenin Sınıflandırılması.....	49
a. Fiili Karine-Yasal Karine .....	49
aa. Fiili Karine.....	50
aaa. Kavramın Açıklanması .....	50
bbb. Fiili Karineye Benzerlik Gösteren Kavramlar .....	51
aaaa. Tecrübe Kuralları .....	51
bbbb. Maruf ve Meşhur Hususlar .....	52
cccc. Emare .....	53
dddd. Karine-i Katia.....	58
eeee. İlk Görünüş Karinesi.....	58
ccc. Karşılaştırmalı Hukukta Fiili Karineler .....	59
ddd. Fiili Karinelerin İspat Gücü .....	60
bb. Yasal Karine .....	62
aaa. Yasal Olay Karinesi.....	62
aaaa. Kesin Yasal Karine.....	63
bbbb. Adi karine .....	64
bbb. Yasal Hak Karinesi .....	65
b. Açık Karine-Gizli Karine .....	65
c. Teknik Anlamda Karine-Sözde Karine.....	66
d. Yükümlü Lehine Karine-Yükümlü Aleyhine Karine .....	67
II. NORM ve KARİNE .....	68
A. Normun Yapısı Bakımından Karine .....	68
B. Normun Ait Olduğu Alan Bakımından Karine.....	70
1. Özel Hukukta Karine .....	70
a. Mahkemenin Pasifliği İlkesi Bakımından .....	70

b. Yasal Karinelerin İşlevi Bakımından .....	71
c. Yasal Karinelerin Kıyas Yoluyla Uygulanması Bakımından.....	72
2. Kamu Hukukunda Karine .....	72
a. Mahkemenin Aktifliği İlkesi Bakımından .....	72
b. Yasal Karinelerin İşlevi Bakımından .....	73
c. Yasal Karinelerin Kıyas Yoluyla Uygulanması Bakımından.....	73
3. Karine ve Varsayım Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği ...	73

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA VARSAYIM ve KARİNELER

I. KARİNE ve VARSAYIM .....	75
A. KAVRAMIN TANIMLANMASI.....	75
B. VERGİ YASALARINDA VARSAYIMLAR.....	78
1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VARSAYIMLAR .....	78
a. Türkiye'de Yerleşme .....	79
b. Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi .....	80
c. Daimi Temsilci Sayılma .....	81
d. Götürü Usul.....	82
aa. Ticari Kazançlarda Götürü Gider Usulü.....	83
bb. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Usulü.....	85
e. Satın Alınan Veya Trampa Suretiyle İktisap Olunan Arazinin İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenerek Bu Müddet İçinde Veya Daha Sonraki Yıllarda Kısmen Veya Tamamen Satılmasından Elde Edilen Kazançların Ticari Kazanç Sayılması.....	85
f. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri .....	86
g. Peşin Tahsil Olunan Kiralar .....	87
h. Adi Komandit Şirketlerde Komanditerlerin Kâr Paylarının Elde Edilmesi	87
ı. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme Zamanı .....	87
j. Menkul Kıymetlerde İktisap Bedeli.....	88
k. Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Gelirin Elde Edilme Zamanı.....	88

2. 6183 SAYILI KANUN'DA YER ALAN VARSAYIMLAR .....	88
a. Tarh İşlemine İlişkin İtirazın Ödeme Emrinden Önce Yapılmış Olduğu Varsayımı .....	88
b. İstihkak İddiasının Kabulü ve Reddi.....	89
c. Malın Borçlunun Elinde Sayılması .....	90
II. YASAL ve FİİLİ VERGİ KARİNELERİ.....	90
A. YASAL VERGİ KARİNELERİ.....	90
1. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN KARİNELER.....	90
a. Hayatın Olağan Akışı Karinesi.....	90
aa. İktisadi İcaplar .....	93
bb. Ticari İcaplar .....	94
cc. Teknik İcaplar .....	95
b. Yasak Faaliyetlere İlişkin Karine .....	102
c. Kusur Karinesi.....	103
aa. Vergi Alacakları Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Saptanması .....	103
bb. Kamu Alacakları Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu.....	108
d. Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna İlişkin Karine .....	111
e. Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Olmamasına İlişkin Karine .....	114
f. Re'sen Tarh İşlemi Gerektiren Diğer Karineler .....	121
g. Emsal Bedel Karinesi.....	123
h. Emsal Ücret Karinesi .....	127
ı. Kast Karinesi.....	127
j. Emlak Vergisinde Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılamayacağına İlişkin Karine .....	131
k. Uzlaşmaya İlişkin Karine.....	131
2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KARİNELER.....	132
a. Yürürlükten Kalkan Uygulamalar .....	132
aa. Ortalama Kâr Haddi Uygulaması .....	132
bb. Asgari Zirai Kazanç Uygulaması .....	133
cc. Hayat Standardı Esası .....	134



b. Yürürlükte Olan Uygulama: Emsal Kira Bedeli Esası.....	140
3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KARİNELER.....	142
a. Örtülü Sermaye.....	142
b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	143
aa. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları .....	143
aaa. İlişkili Kişi .....	144
bbb. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	145
ccc. Alım-Satımda Bulunmak .....	146
bb. Karine Olarak Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	147
cc. Gelir Vergisi Bakımından Paralel Düzenlemeler.....	147
aaa. İndirilemeyecek Giderler Karinesi (GVK m. 41/1-5).....	147
bbb. KVK m. 13/6'da Yer Alan Düzenleme .....	149
dd. Hazine Zararı Şartı .....	150
4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KARİNE:	
EMSAL BEDEL KARİNESİ .....	150
5. 6183 SAYILI KANUN'DA YER ALAN KARİNELER.....	152
a. İhtiyat Karinesi .....	152
b. İvazsız Tasarrufların Hükümsüzlüğü .....	153
c. Bağışlama Sayılan Tasarruflar.....	154
d. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar .....	154
6. HARÇLAR KANUNU'NDA YER ALAN KARİNE.....	155
7. SUÇSUZLUK KARİNESİ .....	158
a. Kavramın Tanıtılması .....	158
b. Vergi Usul Kanunu'nda Suçsuzluk Karinesi .....	161
B. FİİLİ VERGİ KARİNELERİ .....	163
1. İlk Görünüş Karinesi.....	164
2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ile Vergi Yargısının Saptadığı Fiili Karineler... 173	
a. Peçeleme Sözleşmeleri Üzerine Vergi Yargısının Tespit Ettiği Fiili Karineler.....	174

- b. Ekonomik Yorum Yoluyla Vergi Yargısının Tespit Ettiği Fiili Karineler. 176  
c. Yargı Organının İçtihatlar İle Tespit Ettiği Diğer Fiili Karineler ..... 177

**SONUÇ**..... 181

**KAYNAKÇA** ..... 193

**ÖZET**..... 207

**SUMMARY** ..... 208

## KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	Abgabenordnung
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
BATİDER	Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BK	Borçlar Kanunu
bkz.	bakınız
çev.	çeviren
C.	Cilt
D.	Daire
Dan.	Danıştay
DD	Danıştay Dergisi
DK	Danıştay Kanunu
dn.	dipnot
E.	Esas
e.t.	esas tarihi

GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İDDGK	İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İHM	İnsan Hakları Merkezi
İKİD	İlmi ve Kazai İçtihatlar Dergisi
İÜHFM	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
k.t.	karar tarihi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	madde
mük.	mükerrer
R.G.	Resmi Gazete
s.	sayfa
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vd.	ve devamı
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yar.	Yargıtay
ZPO	Zivilprozessordnung

## GİRİŞ

Tipik bir hukuk kuralının (lex perfecta) yapısı, “olgular bütünü”, “davranış yükümü” ve “yaptırım”dan oluşur<sup>1</sup>: Hukuk kuralının ilk bölümünü oluşturan “olgular bütünü”, kuralın diğer bölümlerinin işlerlik kazanması için bir ön koşuldur. “Davranış yükümü”, olguların gerçekleşmesine bağlanan hukuki sonuçtur. Bu hukuki sonuca bağlanan yük veya katlanma ise “yaptırım”dır.

Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesine göre, “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak kaçakçılık suçu oluşturur ve on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”. Burada “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak”, “olgular bütünü”; “kaçakçılık suçunun oluşması”, “davranış yükümünün ihlâli”; “on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası” ise “yaptırım”ı ifade eder. O halde bu hüküm, tüm unsurları mevcut olan tipik bir hukuk kuralıdır.

Yaptırım unsurunun bulunmadığı hukuk kuralları (lex imperfecta) ise, “bağımlı, eksik kurallar” olarak adlandırılır<sup>2</sup>. Yaptırım yanında yüküm unsuru da içermeyebilen bu kurallar sadece statü, yetki, hak kazandırır veya kaybettirir<sup>3</sup>. Eksik kuralın örnekleri, tanımlayıcı kurallar, atıf kuralları, varsayım ve karinelerdir<sup>4</sup>.

Tanımlayıcı hukuk kuralları bir hukuki kavram veya kurumun ne anlama geldiğini belirten kurallardır<sup>5</sup>. VUK m. 8’de yer alan “Mükellef, vergi kanunlarına

<sup>1</sup> SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2005, s. 6.

<sup>2</sup> SEROZAN, Rona: a.g.e., s. 8.

<sup>3</sup> SEROZAN, Rona: a.g.e., s. 8.

<sup>4</sup> SEROZAN, Rona: a.g.e., s. 13.

<sup>5</sup> GÖZLER, Kemal: Hukuka Giriş, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa

göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir” hükmü, tanımlayıcı kurala örnek gösterilebilir. Tanımlayıcı kurallarda sadece olgular bütünü vardır.

Bir kuralın gereklerine ya da sonuçlarına atıfta bulunan bir kural, atıf kuralıdır<sup>6</sup>. Örneğin, KDVK m. 4’te “hizmet” kavramı tanımlanıp hukuki sonucu belirtildikten sonra KDVK m. 5’te, “Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır” denmiştir. KDVK m. 5 ile KDVK m. 4’ün sonuçlarına atıf yapılmıştır. Bir atıf kuralı olan KDVK m. 5, yaptırım içermeyen bir eksik kuraldır.

Hukuki varsayım, bilinçli olarak eşit olmayan olguya aynı etkinin tanınması biçiminde tanımlanır<sup>7</sup>. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturanlar, Türkiye’de yerleşmiş sayılır. Bu madde, yapısı itibarıyla bir varsayım barındırır. Burada hareket noktası olan iki ayrı (a) olayı, “ikametgâhı Türkiye’de bulunmak ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturmak”, aynı (b) olayına, “Türkiye’de yerleşmiş sayılma”ya bağlanmıştır. (b), bilinen bir olaydan dolayı olan ya da olması gereken bilinmeyen bir olayı değil, var olmadığı bilirse dahi hukuken varlığı kabul edilen bir varsayımı ifade etmektedir. “Türkiye’de yerleşmiş sayılma” ile de “tam yükümlü olmanın sonuçlarına” atıf yapılmıştır. Görüldüğü üzere varsayım da yaptırım içermeyen bir eksik hukuk kuralıdır.

Karine ise, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu

---

Eylül 2009, s. 197.

<sup>6</sup> SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm, s. 10.

<sup>7</sup> TAŞPINAR, Sema: Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara 2001, s. 155.

veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kural olarak anlaşılır<sup>8</sup>. Suçsuzluk karinesi buna örnek olarak gösterilebilir. Bu karineye göre, herkes, suçu kanıtlanana kadar suçsuzdur. İlk bakışta burada gerçekliği kabul edilen tek bir olay, “suçsuz olma”, var gibi görünmekle beraber, aslında “suçun kanıtlanmaması” ve “suçsuz olma”, olmak üzere iki olay vardır. “Suçun kanıtlanmaması, karinenin hareket noktasını yani karine temelini oluşturan ve gerçek olduğu bilinen (a) olayını, “suçsuz olma” ise, bilinen olaydan dolayı ulaşılan, bilinmeyen, ancak bilinen bir gerçeklikten ötürü gerçekliği kabul edilen bir sonucu, (b) olayını ifade eder. Hukuk kuralı olarak karineler de doğrudan yaptırım unsuru içermeyen eksik hukuk kurallarıdır.

Hukuk kuralı olarak eksik hukuk kuralı olan karine kavramı, tezin çekirdeğini oluşturmaktadır. Özel hukukta sıklıkla olmasa da bağımsız inceleme konusu edilmiş olan karineler konusu, vergi hukukunda salt bir çalışmada incelenmiştir<sup>9</sup>. Konunun az incelenmiş olması, vergi normlarının uygulanma sürecindeki önemi, bu konunun tez konusu olarak belirlenmesinde etkili olmuştur. Tez, iki bölümden oluşmaktadır. Karine kavramı ile tanımlayıcı hukuk kuralı, atıf kuralı, varsayım kavramlarıyla öğretisi ve uygulamada karıştırılabildiğinden, “İspat ve Karine” adlı ilk bölümde bunların tanımlanması ve aralarındaki farkların ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu bölüm, kavramların açıklanmasına yönelik olduğu için, yabancı kaynaklara da başvurulmuş ve mukayeseli hukuk bakımından da konu ele alınmıştır.

“Karine ve Varsayım” başlıklı ikinci bölümde, yasal karineler Türk vergi mevzuatı kapsamında “Yasal Vergi Karineleri” başlığı altında ayrıntılı biçimde incelenmiştir. Vergi hukukunda varsayımlara sıklıkla rastlandığı ve karinelere

---

<sup>8</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1980, s. 165.

<sup>9</sup> Bkz. SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, Danıştay Dergisi, Sayı: 82-83, 1992.

ayrılmak istendiği için varsayımlar ikinci bölümde “Vergi Hukukunda Varsayımlar” başlığı içinde ayrıca ele alınmış ve Türk vergi mevzuatı çerçevesinde saptanan varsayımlar incelenmiştir. İkinci bölümde son olarak fiili karineler “Vergi Hukukunda Fiili Karineler” başlığı altında ekonomik yaklaşım kavramı ile ilişkilendirilmiş ve yargının -doğrudan doğruya zikretmemekle birlikte- tespit ettiği bazı fiili karineler örneklendirilmiştir.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## İSPAT ve KARİNE

### I. GENEL OLARAK

Tezin dış çemberini ispat konusu oluşturmaktadır. Bu bölümde tezin temel kavramları olan ispat, ispat yükü, ispat ölçüsü, delil ve karine kavramları ele alınacak, gerek özel hukuk, gerekse karşılaştırmalı vergi hukuku bakımından bu kavramlar incelenecek ve tasnif edilecektir.

### II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### A. İspat ve Vergi Hukukunda Anlamı

##### 1. İspatın Temel Kavramları

Genel olarak ispat, istemin konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların gerçekleştiği hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için girilen bir inandırma eylemi biçiminde tanımlanmaktadır<sup>10</sup>. Bir başka tanıma göre ise ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesine yönelik bir süreçtir<sup>11</sup>.

İspat müessesesinin anayasal dayanağını 1982 Anayasası'nın "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde düzenlenen "Hak Arama Hürriyeti" oluşturur. Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." İlgili hüküm vergilendirmenin temel kurallarını düzenleyen

<sup>10</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 2.

<sup>11</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Ankara, Ekim 2010, s. 199.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerine aykırı işlem ve eylemlerin hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlüleri/sorumluları tarafından dava konusu yapılabileceği sonucu ortaya çıkar. Buna ilişkin yargılama sürecinde yükümlü ve idare, savunma yapma ve savunmalarında ispat hakkına sahiptirler<sup>12</sup>.

İspat kavramı, konusuna, tarafların ispatlama amaçlarına veya ispat ölçüsüne göre farklı ayrımlar içinde incelenebilir:

#### **a. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat**

Bu ayrım, tarafın ispatlama amacına göre yapılan bir ayrımdır. Asıl ispat, hukuk normunun soyut unsurlarını karşılayan olayların, iddiasının doğru olduğunu iddia eden, ispat yükünü taşıyan tarafça yapılan ispattır. Karşı ispat ise, diğer tarafça, hâkimde bu olayların doğru olduğu konusunda oluşturulmak istenen kanaati sarsmak için, bu olayların gerçek olmadığını ortaya koymak amacı ile yapılan ispat faaliyetidir. Aksini ispat ise varlığı karine olarak kabul edilen olayın gerçekleşmediği konusunda hâkimde kanat sağlamak için yapılan ispattır; bir asıl ispattır<sup>13</sup>.

#### **b. Tam İspat-Yaklaşık İspat**

Tam ispat, hâkimde bir olayın gerçekleştiği konusunda kanaat sağlamak amacıyla yapılan ispattır. Tam ispatta ölçünün ne olacağı konusu ispat ölçüsü kavramı ile ilgilidir<sup>14</sup>. Bir başka deyişle, tam ispatta hâkimin bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine tam olarak inanması, bu konuda makul ve kabul edilebilir bir şüphenin olmaması gerekir. İnandırma faaliyeti, vicdani kanaate ulaşılmasına

---

<sup>12</sup> SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2005, s. 69-70.

<sup>13</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: Medeni Usul Hukuku Esasları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Baskı, İstanbul 2009, s. 294.

<sup>14</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: a.g.e., s. 294.

yöneliktir<sup>15</sup>.

Bazı hallerde ise, tam ispat yerine, yaklaşık ispat olarak adlandırılan<sup>16</sup>, gerçeğe yakın gösterme şeklinde bir ispat söz konusudur. Buna göre, “istekte hakkı olma ihtimalinin mevcut olması yeterlidir<sup>17</sup>.” Yaklaşık ispatta hâkim, ispat edilmek istenen olayı muhtemel görmelidir<sup>18</sup>. Örneğin, ihtiyati tedbir kararlarında tam ispat değil, gerçeğe yakın gösterme yeterlidir. Bu şekildeki ispat için yasal bir dayanak bulunması gerekir.

### c. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat

İspat, uygulanacak soyut hukuk normunun unsurlarını taşıyorsa, bu doğrudan ispattır. Eğer ispat doğrudan unsur olayı karşılayan somut olayı değil de onu geçerli gösteren ancak temele dâhil olmayan bir olayı konu alıyorsa dolaylı ispat (emare ispatı) söz konusu olur. Hâkim, emareyi teşkil eden olayın ispatı durumunda tecrübe kuralları yardımı ile temele dâhil olayın ispat edilmiş olduğu sonucuna varır. Dolaylı (emare yoluyla) ispata izni verilmesi delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinden kaynaklanır<sup>19</sup>.

## 2. Vergi Hukukunda İspat

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (suçlarda manevi unsurun) delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulmasıdır<sup>20</sup>. İspat, bir yönü ile maddi hukuk, bir yönü ile ise usul hukukuna ait bir süreçtir. İspatın konusunu maddi hukuk oluşturur. Maddi hukukta vakalar, tecrübe kuralları ve hukuk

---

<sup>15</sup> BAŞÖZEN, Ahmet: Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 18.

<sup>16</sup> BAŞÖZEN, Ahmet: a.g.e., s. 18.

<sup>17</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: Medeni Usul Hukuku Esasları, s. 295, dn. 4: “(Yar.) 2. HD. 9.1.1975, 8686/131 İKİD 1975/175 s.3640.”

<sup>18</sup> BAŞÖZEN, Ahmet: a.g.e., s. 18.

<sup>19</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: a.g.e., s. 295.

<sup>20</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 204.

kuralları ispatın konusunu biçimlendirdiğinden, vergilendirme alanında da maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar yani vergiyi doğuran olay ispatın konusunu oluşturur.

İspat müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kanuna girmiştir. “Vergi Kanunu Tabiri” başlığını taşıyan 3'üncü madde anılan kanunla değişikliğe uğramış, “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığı altında madde yeniden düzenlenerek aşağıdaki hükümler getirilmiştir:

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

Yukarıdaki üç fıkradan ilki, vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin olup olayın gerçek mahiyetinin esas tutulmasını öngören, ispatla değil, yorumla ilgili bir hükümdür. Aynı bendin ikinci fıkrası delili, üçüncü fıkrası ise ispat yükünü düzenler.

Bu düzenleme, öğretide tartışmalara neden olmuştur. Bir görüşe göre<sup>21</sup>, madde bu hali ile karma hükümlerin toplandığı bir düzenleme olmuştur. Yani yasa koyucu, bu maddede, vergi kanunu, uygulama alanı, yorum, ispat, delil, ispat yükü gibi birbiri ile dolaylı ya da dolaysız ilgisi bulunan bir dizi kavramı bir araya getirmiştir. Hâlbuki

---

<sup>21</sup>TUNCER, Selahattin: “Vergi Hukukunda Delil”, Maliye Dergisi, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 2.

vergi hukuku açısından, bunların ayrı maddeler içinde daha sistemli şekilde ve ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekir. Bu görüşe, vergi hukukunda ispat sürecinin işleyişi düşünülerek yanıt verilebilir. Vergi yargıcı, bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken, önce maddi olayı araştırıp saptayacak (resen araştırma ilkesi gereğince), daha sonra, bu olaya uyan yasa hükmünü uygulayacaktır<sup>22</sup>. Olaya uygun yasa hükmünün bulunması ise bir yorum işlemidir. İlk aşama olan vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması ise davada tarafların, delillerden yararlanarak, yargıcın bir kanaate ulaşmasını sağlamak üzere çabalarına ve daha açık bir anlatımla, ispat sürecine ilişkindir. Vergi hukukunda ispatın konusu, vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesidir<sup>23</sup>. Demek ki, ispat, delil ve yorum kavramları, birbiri ile ilgisiz kavramlar değil, tersine birbirini tamamlayan kavramlardır. Dolayısıyla, aynı kanun maddesinde birlikte düzenlenmeleri eleştirilmemelidir.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin veya olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi hariç her türlü delille ispatlanabildiğine göre, medeni usul hukukunda kullanılan ispat araçlarından da vergi hukukunda yararlanılabilmesi gerekir. Emare, bu araçlardan birisidir.

Üstündağ, emare ile ispat konusunu ikili bir ayımla değerlendirmektedir. Buna göre, “emarelere müstenit ispat, dolaylı ispat türüdür. Yani başka bir anlatımla, ispat edilen civar (komşu) vakıaların kanuni unsurların gerçekleştiğini büyük bir ihtimal dâhilinde gösterdiği hallerde hâkim artık bu vakıalara dayanarak hüküm verebilecektir<sup>24</sup>.”

Üstündağ’ın emare ile ispatın ikinci bir hali olarak nitelediği hâl ise ilk görünüş ispatıdır (Prima-facie-Beweis veya Anscheinsbeweis): “Bu ispat türünde olayların

<sup>22</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 200.

<sup>23</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 201.

<sup>24</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim: Medeni Yargılama Hukuku, 6. Baskı, İstanbul 1997, s. 621.

tipik akışı denilen durumlar söz konusu olur. Bu tür ispatın, olayın tam ispatından farkı ise, bir tecrübe kuralına dayandırılan tipik hayat olayında çok genel olarak somut olayda da böyle olmuştur faraziyesinden hareket edilmesidir<sup>25</sup>”.

İlk görünüş ispatı kavramının şekillendirilmesinde Alman İmparatorluk Mahkemesi ve Alman Yüksek Mahkemesinin kararları rol oynamıştır. Kararlarda bu ispat türü şöyle tanımlanmıştır: “Hâkimin mevcut olan fiili olaylardan, yaşam deneylerine göre kural olarak bu olaylarla bağlantılı olan diğer bir olay için çıkarım yapmasıdır.”<sup>26</sup> Mahkemenin ilk görünüş ispatına ilişkin olarak yaptığı bu tanım daha çok fiili karineyi yansıtmaktadır.

İlk görünüş ispatı, usul hukukunda kullanılmakla birlikte, vergi hukuku açısından da geniş uygulama alanı bulan ispat araçlarından biridir<sup>27</sup>. Bu ispat türü, doktrinde “ihmal ilk görünüş ispatı”, “nedensellik ilk görünüş ispatı” ve “sorumluluk ilk görünüş ispatı” olarak farklı şekillerde açıklanmıştır<sup>28</sup>. Örneğin, vergi hukukunda vergilendirmeye mesnet olan olguların hayatın olağan akışına uygun bir biçimde geliştiği ve hayatın olağan akışının birlikte getirdiği iktisadi, ticari ve teknik gereklerin olayları biçimlemiş olduğu kabul edilir<sup>29</sup>. Hayatın olağan akışı, doktrinde “ihmal ilk görünüş ispatı” adı altında tanımlanarak “varlığı muhtemel görünen bir tecrübe kuralının, hüküm için önem taşıyan olayın önemli unsurları ile uyuşmasıdır” şeklinde açıklanmıştır<sup>30</sup>. Usul hukukunda yapılan bu tanım, vergi hukuku için de

<sup>25</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim: Medeni Yargılama Hukuku, s. 622.

<sup>26</sup> KESER, Leyla: “İlk Görünüş İspatı”, Prof. Dr. Tefik Birsal’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir 2001, s. 231.

<sup>27</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelere Aksini İspat”, Danıştay Dergisi Sayı:82-83, 1992, s. 7.

<sup>28</sup> YILDIRIM, Mehmet Kâmil: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, İstanbul 1990, s.133.

<sup>29</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul 1989, s.55.

<sup>30</sup> YILDIRIM, Mehmet Kâmil: a.g.e., s.126.

geçerlidir<sup>31</sup>. İlk görünüş karinesi ve hayatın olağan akışı karinesi ise ikinci bölümde ayrıntılı olarak ayrıca ele alınacaktır.

İlk görünüş (Prima facie) ispatının emare ispatıyla aynı nitelikte olup olmadığı öğretide tartışmalı bir konudur. Bu iki ispat türünün farklı nitelikte olduğunu kabul eden ve katıldığımız görüşe göre<sup>32</sup>, “ilk görünüş ispatı, yaşam deneyimlerine oturtulmuş iken; emare ispatında yaşam deneyimlerine ek olarak normun koşul vakıasına (karine temeli, hareket noktası, vergi hukukunda “vergiyi doğuran olay”) yabancı bir başka vakıaya daha dayanılmaktadır.” İlk görünüş ispatının konusu doğrudan doğruya vergiyi doğuran olayın kendisi iken, emare ispatında ispat konusu vergiyi doğuran olayın başka bir olay (emare) ile ispatlanması çabası vardır. Bu iki ispat türü arasında nitelik farkı olmadığı düşüncesine göre ise<sup>33</sup>, “her iki ispat türünde de bilinen olaylardan, tecrübe kurallarının yardımıyla, ispat konusu olan olay hakkında sonuç çıkarılmaktadır. Fakat her iki ispat türünde de uygulama alanı bulan tecrübe kurallarının gücü bakımından bir farkın bulunması sebebiyle ilk görünüş ispatı, kuvvetli emare ispatı olarak tanımlanabilir. İlk görünüş ispatı ile emare ispatı arasında yapısal bir fark değil, sadece hareket noktası oluşturan emare olaylar arasında kuvvet farklılığı bulunmaktadır. İlk görünüş ispatında, ihtimal derecesi yüksek hayat tecrübesine dayanıldığı için, koşul vakıanın unsurlarının tamamının ispatı zorunlu olmamasına rağmen, emare ispatında kural olarak her bir vakıa unsurunun ispatı aranır.” Bu görüşte doğruluğu vurgulanması gereken ve vergi hukuku bakımından esas alınacak nokta, ilk görünüş ispatının hareket noktasını

---

<sup>31</sup> SABAN, Nihal: a.g.m., s. 7.

<sup>32</sup> MUSIELAK, Hans-Joachim, Kommentar zur Zivilprozessordnung, 3. Auflage, München, 2002, § 286’den nakleden, YEŞİLOVA, Ecehan: “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz7-1/PDF/yesilova10.pdf>, e.t. 27.3.2011, s. 248, 249.

<sup>33</sup> ATALAY, Oğuz: “Emare İspatı”, Manisa Barosu Dergisi, Yıl 18, Sayı 70, s. 7-22’den nakleden, YEŞİLOVA, Ecehan: a.g.m., s. 248, 249, dn. 59.

oluşturan olayların, emareyi oluşturan olaylardan ihtimal derecesi daha kuvvetli bir hayat tecrübesine dayanmasıdır. Örneğin vergi hukukunda defter ve kayıtların doğru olması esastır. Buna göre, defter ve kayıtlar ilk görünüşte doğru iseler, bunların eksik ya da yanlış olduğunu ispat etmek vergi idaresine düşer. Vergi idaresinin yükümlünün defter ve kayıtlarında eksiklik ya da yanlışlık olduğunu tespit etmesi ve ileri sürmesi halinde, yükümlü ilk görünüş ispatının hareket noktasını oluşturan “defter ve belgelerinin (şeklen) doğru olması” olayını ileri sürmesi halinde, (üçüncü bölümde bahsedilecek olan) ilk görünüş karinesinden de yararlanmak suretiyle ispat yükünden kurtulmuş olur. Buna karşılık örneğin, bir yükümlünün bir daire kiralayıp tabela asması, işe başladığına ilişkin bir emaredir, ancak vergi idaresinin yükümlünün işe başladığına dair başka deliller ileri sürebilmesi gerekir.

## **B. Delil**

### **1. Genel Olarak Delil Kavramı**

Delil, ispat işleminde kullanılan araç olarak tanımlanır<sup>34</sup> ve bütün hukuk dalları için geçerli temel bir kavram olmakla birlikte, medeni hukukta, ceza hukukunda ve genel anlamda idare, özel anlamda ise vergi hukukunda ilke ve esasları farklılık gösterir.

### **2. Özel Hukukta Delil**

Özel hukukta delil, ispat için usul hukukunun izin verdiği araçlardır<sup>35</sup>. Deliller medeni yargılama hukukunda kesin delil ve takdiri delil olmak üzere iki türdür. Uyuşmazlığın ispatı için gösterilen kesin deliller hâkimi bağlar ve bu halde hâkimin

---

<sup>34</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 204.

<sup>35</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti, Bilge Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Ankara 2006, s. 119.



takdir yetkisi yoktur. Kesin delillerin varlığı halinde ispat gerçekleşmiş sayılır<sup>36</sup>. İkrar (HUMK m.236), kesin hüküm (HUMK m. 237), senet (HUMK m. 287 vd.), yemin (HUMK m. 337 vd.) ve ticari defterler<sup>37</sup> (TTKm. 82) kesin delillerdir. Takdiri delil ise hâkimi bağlamayan delildir<sup>38</sup>. Takdiri delille ispat edilmek istenen olayın gerçeğe uygun olup olmadığı konusunda hâkimin kendi kanaatine göre değerlendirme yetkisi vardır<sup>39</sup>. Tanık (HUMK m. 245 vd.), bilirkişi (HUMK m. 275 vd.), keşif (HUMK m. 363 vd.), hâkimin serbestçe takdir yetkisine sahip olduğu takdiri delillerdir.

Deliller bakımından bir ayırım da vasıtalı-vasıtasız delillerdir. “Bir delil eğer doğrudan doğruya ispat edilmek istenen vakıayı gösteriyorsa vasıtasız bir delil var demektir. Örneğin iddia edilen olayı belgelendiren bir senet delili böyledir. Buna karşılık delilin ispatı istenilen vakıayı değil de ona komşu bir vakıayı ispat etmesi halinde vasıtalı bir delilden söz edilir”<sup>40</sup>. Emareler de vasıtalı delillere örnek gösterilebilir.

Özel hukukta ispat araçlarından biri de karinelerdir. Örneğin, tapu sicilinin aleniyetine (MK m. 1020), akde icazete (BK m. 31), ticareti terk eden tacire (İİK m. 44), istihkak iddiasının kabul edilmiş sayılacağına (İİK m. 96) ve ivazsız tasarruflara ilişkin karineler, aksi ispatı mümkün olmayan, kesin karinelerdir. İyi niyet karinesi

---

<sup>36</sup> KURU, Baki: Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. II, Ankara 1980, s. 1399, 1765 vd.

<sup>37</sup> Doktrinde bu konuda tartışma vardır. Bir görüşe göre ticari defterler kesin delil olarak kabul edilir. (Bu konuda bkz. DOĞANAY, İsmail: Türk Ticaret Kanunu Şerhi, 3. Bası, Ankara 1990, s. 33; ÜLGEN, Hüseyin: “Ticari Defterlerle İspat”, BATİDER, 1967, C.: IV, Sayı: 1, s. 100) Buna karşılık diğer bir görüş farklı gerekçelerle ticari defterleri “kat’i delil” başlığına rağmen kesin delil olarak kabul etmez. (bkz. POSTACIOĞLU, İlhan: Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. Bası, İstanbul 1975, s. 633; ARSLANLI, Halil: Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Umumi Hükümler, İstanbul 1960, s. 171; DOMANIÇ, Hayri: Ticaret Hukukunun Genel Esasları, Genişletilmiş 4. Bası, İstanbul 1988, s. 285.)

<sup>38</sup> KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder: Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 492.

<sup>39</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti, s. 121.

<sup>40</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, AÜHFED, C. 45, Sayı 1-4, 1996, s. 544.

(MK m. 3), resmi sicil ve senetlere ilişkin karine (MK m. 7), ölüm karinesi (MK m. 31), menkul mülkiyetine ilişkin karine (MK m. 985), gayrimenkul mülkiyetine ilişkin karine (MK m. 922) ve teselsül karinesi (TTK m. 7) ise adi karinelere örnek verilebilir<sup>41</sup>.

Ticaret Kanunu m. 23/1 hükmünde faturaya ilişkin olarak düzenlenen bir varsayım ise gerek özel hukuk gerek vergi hukuku bakımından anlam ifade eder. İlgili hükme göre, “Bir faturayı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde münderecatını kabul etmiş sayılır”. Buna göre, faturaya süresinde itiraz yapılmamışsa, faturayı alan kimsenin bunun içeriğini kabul ettiği ve artık bu belgenin doğru olduğu varsayılır; buna karşılık, faturaya süresinde itiraz yapılmışsa, bu belgenin doğruluğunu faturayı tanzim edenin ispat etmesi gerekir. İkinci bölümde bahsedileceği üzere, varsayımlar kesin karinelere aynı etkiye sahiptirler, aksi ispat edilemez niteliktedir. Bir görüşe göre ise<sup>42</sup> TTK m. 23/1’de yer alan ilgili hüküm bir varsayım değil, karinedir. Dolayısıyla, faturaya süresi içinde itiraz edilmemiş ise bu belge karine olarak doğrudur, ancak faturayı alan kimse süreyi geçirmesine rağmen faturanın yanlış olduğunu iddia ediyorsa, bunu ispat edebilir. Çünkü TTK m. 23 hükmü burada MK m. 6 hükmündeki “kanunun hilafını emretmesi” durumunu göstermektedir<sup>43</sup>. Bu görüşe göre, fatura hakkındaki bu karine, aksi ispatlanabilen adi bir karinedir.

Özel hukukta deliller bakımından önemli bir nokta da, delillerin nasıl değerlendirileceği konusudur. Buna ilişkin olarak iki teori bulunmaktadır; bunlar, “hukuki ispatta yasallık teorisi” ve “delillerin serbestçe değerlendirilmesi teorisi”dir.

Bunlardan birincisi, ispat konusundaki yasal düzenlemeleri yasal normlar

---

<sup>41</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat: Fatura ve İspat Kuvveti, s. 122, 123, 125.

<sup>42</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat: a.g.e., s. 125.

<sup>43</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat: a.g.e., s. 128.

olarak tespit eder ve hukuki gerçekliği hedef alır. Bir başka deyişle, kanıtlanması gereken olay veya hak, yasanın belirlediği araçlarla ispatlanabilir. Bu durumda delillerin kanıtlama gücü ve o delilin güvenilirliği, yasa ile tespit edilmiştir. Bu konuda yargıcın takdir yetkisi yoktur. Yasanın içerdiği koşulları taşıyan delil yargıcı bağlar. Türk hukukunda yargıç önünde ikrar, resmi ve hususi senetler, resmi siciller, içtihadı birleştirme şeklini almış kesinleşmiş mahkeme kararları yasal delillerin örnekleridir<sup>44</sup>.

Delillerin serbestliği ilkesi ise bilim ve deneyin hukuk normlarının kapsamı dışındaki kurallarına da yollamada bulunur. Bu anlayış, hukuki gerçeklikten daha üstün tutarak maddi gerçekliği hedef alır<sup>45</sup>. Delil serbestisi, yasanın, belli bir konunun ispatı için delil türleri hakkında herhangi bir saptama ve sınırlama yapmadığı düzen olarak tanımlanır<sup>46</sup>.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun delillerin ispat gücü konusundaki 240'ncı maddesine göre, hâkim delilleri serbestçe takdir eder. Bunun iki istisnası, bir delilin içeriğinin hâkimi bağlayacağına ilişkin düzenlemeler getiren HUMK m. 295 ve m. 296 hükümleridir. HUMK m. 240, "Genel Hükümler" bölümünde yer aldığından, söz konusu hükmün özel hukukta bütün delil sistemine uygulanacağı söylenebilir<sup>47</sup>.

### **3. Vergi Hukukunda Delil**

Vergi yargılaması açısından ispat, vergiyi doğuran olayın oluşmasına sebep olan maddi olay ve işlemlerin vergi hukukunda kabul edilen deliller vasıtasıyla,

---

<sup>44</sup> TUNCER, Selahattin: "Vergi Hukukunda Delil", Maliye Dergisi, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 4.

<sup>45</sup> KONURALP, Haluk: Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, Yetkin Yayınları, Tıpkı Basım, Ankara 2009, s. 10.

<sup>46</sup> SUNAY, Süheylâ Şenlen: İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul 1997, s. 57.

<sup>47</sup> KONURALP, Haluk: a.g.e., s. 18.

gerçekleşip gerçekleşmedikleri hakkında vergi hâkiminde kanaat uyandırılmak suretiyle sonuçlandırılması; delil ise, bu sonuca ulaşmak için kullanılan araçlardır<sup>48</sup>.

Vergi yargılamasında delil sistemi mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Vergilendirme işleminin idari nitelikte bir işlem olması nedeniyle ülkemizde idari yargının içinde değerlendirilen vergi yargısı, kendine has özellikleri olması sebebiyle de idari yargı içinde ayrı bir konumdadır<sup>49</sup>. İdari yargı sisteminde kullanılan yargılama usulüne ilişkin kurallar vergi yargısında da kullanılır. Uygulamada sırasıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu, İYUK m. 31'in atfı dolayısıyla Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun bilirkişi, keşif ve delilleri tespiti ile ilgili kuralları ve Vergi Usul Kanunu hükümleri vergi yargısında esas alınmaktadır<sup>50</sup>.

Medeni usul hukukunda yer alan kesin delil - takdiri delil ayrımı, idari yargılama usulünde, buna bağlı olarak vergi yargılamasında ve ceza yargılaması usulünde uygulanmakta; delillerin hâkimin takdirine açık olduğu kabul edilmektedir<sup>51</sup>.

Vergi yargısında delillerin değerlendirilmesi konusu, “kanuni delil sistemi” ve “takdiri delil sistemi” ayrımı ile ifade edilir<sup>52</sup>. Kanuni delil sistemi, yasada düzenlenmiş konuların yine yasada düzenlenen delillerle ispatlanmasının zorunlu olduğu sistemdir<sup>53</sup>. Takdiri delil sistemi ise, her türlü delilin serbestçe kullanılmasını ve hâkim tarafından serbestçe takdir edilmesini ifade eder. Söz konusu sistem, “delil

---

<sup>48</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2007, s. 194.

<sup>49</sup> KUMRULU, Ahmet: Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Betacopy, Ankara 1989, s. 42.

<sup>50</sup> KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, s. 47.

<sup>51</sup> KORKUT, Mürşide: “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, Cilt-II, Ankara 2009, s. 1075.

<sup>52</sup> KARAKOÇ, Yusuf: a.g.e., s. 26.

<sup>53</sup> KARAKOÇ, Yusuf: a.g.e., s. 27.

serbestisi” ve “delillerin serbestçe değerlendirilmesi” ilkelerini içerir<sup>54</sup>.

İdari yargılama usulünde delillerin takdiri delil kapsamında olmasının yasal dayanağını delillerin değerlendirilmesine ilişkin bir sınırlamanın bulunmamasını ifade eden re’sen araştırma ilkesini düzenleyen İYUK m. 20/1 oluşturur. Genelde idari yargı, özelde vergi yargısı hâkiminin yargı kolu içindeki davalardaki rolü, bir hukuk hâkiminin hukuk davalarındaki rolünden çok bir ceza hâkiminin ceza davalarındaki rolüne benzer. Bu benzerliğin nedeni, ceza ve idari yargı hâkiminin resen araştırma yetkisine sahip olmalarıdır<sup>55</sup>. Ceza Muhakemeleri Usulü Hakkında Kanun da, serbest delil sistemini benimsemiştir<sup>56</sup>.

VUK m. 3/B'nin ikinci fıkrasında yer alan, “vergi hukukunda geçerli olan delil sistemi, “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç, her türlü delille ispatlanabilir” hükmü ile de İYUK m. 20/1’i destekler biçimde vergi yargısında delil serbestliği ilkesinin geçerliği olduğu vurgulanmış ve vergi yargılamasında takdiri delil sisteminin benimsendiği daha açık hale gelmiştir. VUK m. 3/B-2’nin gerekçesinde de belirtildiği üzere, “Vergi Usul Hukukumuzda ispatlama, genellikle maddi ve biçimsel delil anlayışına dayandırıldığı sürece, vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespit gerektiği şekilde yapılamamakta ve bunun sonucu olarak vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranmasında idare ve yargı mercileri büyük zorluklarla karşılaşmaktadır. Oysaki günümüz vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Gerçekten vergi matrahının ve vergiye tâbi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe

---

<sup>54</sup> KARAKOÇ, Yusuf: a.g.e., s. 28.

<sup>55</sup> SUNAY, Süheylâ Şenlen: İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları, s. 62.

<sup>56</sup> TUNCER, Selahattin: “Vergi Hukukunda Delil”, Maliye Dergisi, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 4.

kullanılması ile mümkün olabilmektedir... Bu itibarla sadece maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan sakıncaların giderilmesi amacıyla ülkemizde de serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür”<sup>57</sup>.

Delil serbestisine paralel olarak, Vergi Usul Kanunu’nun, vergi incelemesinin amacına ilişkin 134’üncü maddesinde değişiklik öncesi bulunan “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak” ibaresi kaldırılmıştır. Böylece, vergi incelemesi her türlü delilin takip edilmesi ve kullanılması ile yapılabilecektir. Belirtmek gerekir ki; maddede vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edildiğinden, incelemenin sadece vergi idaresi lehine bir araştırma değildir, aynı zamanda mükellef lehine olan hususların da araştırılmasının, tespitinin ve saptanması da bu şekilde sağlanmaktadır<sup>58</sup>.

Kamuya yararlık ilkesi ile serbest delil sistemi ve re’sen araştırma ilkeleri birbirleri ile bağlantılı ilkelerdir. Bireylerin kendi iradeleri dışında kamu hukuku kuralları çerçevesinde oluşan bir alacak-borç ilişkisi<sup>59</sup>, vergilendirme ilişkisinin kamusal boyutunu ortaya koyar.

Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi yanında delillerin serbestçe takdir edilmesi de esastır. Bunu, idare hukukunun bir parçası olan vergi hukukunda resen araştırma ilkesinin varlığından çıkarmak mümkündür. Yalnız, delillerin serbestçe takdiri yetkisine konulmuş, oldukça önemli bir sınır vardır: “Hâlâ tereddüt etmenin gayrı mâkul olacağı şekilde yüksek dereceli bir ihtimal (muhtemeliyet) ortada

---

<sup>57</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt: 3, s. 563.

<sup>58</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 175, 176.

<sup>59</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul 1981, s. 252.

buldukça, hâkim bu ihtimali gerçek olarak kabul etmekle mükelleftir.<sup>60</sup>” Bu sınır, Vergi Usul Kanunumuzu iktibas ettiğimiz Alman Vergi Usul Kanunu’nun ispat ölçüsü ile ilgili kurallarından kaynaklanır. Ayrıca, Türk ve Alman Medeni Usul Hukukunda da geçerli bir sınır olarak ortaya çıkar.

Burada belirtmek gerekir ki, “hâkimin bir tecrübe kaidesini bilmemesi, yanlış anlamış olması veya mevcut olmayan bir tecrübe kaidesine dayanması bir güçlük yaratmaz. Böyle bir Hatay karşı kanun yoluna edilebilir. Buna karşılık, hâkimin belli bir olayda tecrübe kuralına izafe eylediği ispat kuvveti bakımından durum değişir. Bu konuda Temyiz Mahkemesi şöyle demiştir: Hâkimin tecrübe kaidesinin ispat kuvvetini, belli bir olayda kendini sınırlayabilen özel sukut sebepleriyle karşılaştırması, hâkimin delilleri serbestçe takdir etmesidir, bu husus temyiz kontrolünün dışında kalır. Burada hâkimin, kontrolden masun olan takdir sahası söz konusu oluyor. Hâkim tecrübe kaidelerini göz önünde bulundurmamak kaydıyla, bunları lehte veya aleyhte takdir etmekte serbesttir<sup>61</sup>”.

Vergi yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesi, yasal dayanağını İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20’nci maddesindeki “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri... her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar... lüzum gördükleri evrakın... bilgilerin ...verilmesini isteyebilirler” ifadesinden alır. İYUK’da yer alan bu hüküm dışında Danıştay Kanunu ile Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunda re’sen araştırma ilkesine ilişkin bir düzenleme yer almamakla birlikte söz konusu ilkenin vergi yargısında geçerli olduğu sonucuna yorum yoluyla ulaşılmaktadır. Bununla birlikte İYUK m. 31 ile Vergi Usul Kanunu’na yapılan atıf ve VUK

<sup>60</sup> BLOMEYER, Arwed: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri, (çev. Turgut Akıntürk), AÜHFD, Cilt: XXV, Sayı: 3-4, 1968, s. 171.

<sup>61</sup> BLOMEYER, Arwed: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri, s. 177, 178.

hükümleri, re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılama hukukunda uygulama alanı bulmasını sağlamaktadır. Yine, VUK m. 19'da yer alan “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” hükmü gereği, vergilendirme işlemi idare tarafından, yükümlünün belli bir ilişkiye girmesi ya da iktisadi sonuçları bulunan olayın meydana gelmesinin sonucu doğar. Dolayısıyla vergilendirme işlemine konu vergiyi doğuran olayla ilgili belgeler ve yargılama sırasında mahkemeye sunulacak deliller, idari yargıdaki davalardan farklı olarak, yükümlünün elinde bulunacaktır<sup>62</sup>. Mahkeme tarafından re'sen araştırma ilkesi vergi hukukunun kendine özgü yönleri dikkate alınarak uygulanacaktır. Re'sen araştırma ilkesi yetki olduğu kadar aynı zamanda vergi hâkimine verilmiş olan görevdir. Bu görevin vergi hâkimi tarafından yerine getirilmemiş olması Danıştay tarafından bozma nedeni olarak kabul edilmiştir<sup>63</sup>.

İYUK m. 20/1 ve DK m. 49'da mahkeme tarafından her türlü bilgi ve belgenin getirilebileceği ve her türlü incelemenin yapılabileceği belirtilmiştir. İlgili maddelerde yer alan “her türlü” ifadesinin belirttiği incelemenin kapsamı, idari yargı yerlerince yapılacak inceleme hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olacaktır. İYUK m. 2/2'de belirtildiği üzere, “idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” Bundan başka, aynı maddenin

---

<sup>62</sup> ÖZKAN, Şener: “Vergi Yargılama Hukukunda Resen Araştırma İlkesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005, s. 36.

<sup>63</sup> Dan. 7.D. E. 1986/1381, K. 1986/2375 (DD. Sayı 66-67, s. 325 vd.); Dan.7. D. E. 1989/4075 K. 1993/2065 (DD. Sayı, s. 354-355); DİDDGK E. 1993/279, K. 1993/654 (DD. Sayı 89, s. 119).



ilk fıkrasında idari yargı mercii tarafından yapılacak hukuki incelemenin “...yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile...” sınırlı olduğu belirtilmiştir.

Hâkime tanınmış olan bu geniş yetkiler Danıştay kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Danıştay’a göre “...idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptir. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarla ortaya konan maddi durumun gerçeği uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri gibi maddi olayın gerçeğe uygunluğunun araştırılması için bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler...”<sup>64</sup>

Re’sen araştırma ilkesi, hâkimin tarafların ileri sürdükleri olay ve delillerle bağlı olmadığı anlamına gelmekle birlikte tarafların yargılama sırasında pasif olmaları sonucunu doğurmaz. Davanın açılmasıyla birlikte iddia, savunma ve delillerini mahkemeye sunan tarafların davanın devamı sırasında iddia ve delillerini ileri sürme hakları ve yargılamaya katkıda bulunma ödevleri vardır<sup>65</sup>.

Vergi hukukunda delil serbestliği ilkesinin geçerli olması, ekonomik yaklaşım ilkesini de tamamlayan bir düzenleme olmuştur. “Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olguların tüm gerçekliğiyle kavranması zorunluluğunun sonucu olarak, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilendirmenin izlediği iktisadi gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı delil

---

<sup>64</sup> Dan. VDDGK. E. 1996/3153, K. 1997/3537 (DD. Sayı 95, s. 233).

<sup>65</sup> ÖZKAN, Şener: Vergi Yargılamasında Resen Araştırma İlkesi, s. 37.

serbestliği ilkesidir<sup>66</sup>.”

Öğretide<sup>67</sup> ekonomik yaklaşım ilkesinin delil sistemi üzerindeki bir yansıması olarak, “ekonomik delil” kavramına yer verilmiştir. Buna göre, “örneğin, on milyon TL sermaye ile kurulup, yıllarca zarar veya çok düşük karlar beyan eden bir mükellef, ... ekonomik ve ticari icaplara uymaması bakımından, kazancın gizlendiği delil olarak kabul edilecek, mükellef kazancının re’sen takdiri istenecektir<sup>68</sup>”.

Ekonomik delil kavramı iki yönden eleştirilebilir: Birincisi, VUK m. 3/B bendinin ikinci fıkrasında ekonomik delil değil, yalnız delil konusu düzenlenmiştir<sup>69</sup>. İkinci olarak, “ekonomik delil” ile kastedilen aslında “hayatın olağan akışı karinesi”nden başka bir şey değildir. Karinelerin, ispat yükünü belirlemek dışında, delil oluşturma nitelikleri de bulunur.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin ve kapsamının ispat edilmesi konusunda Vergi Usul Kanunumuz taraflara olayın gerçek mahiyetini açıklamak amacıyla her türlü araç ve gereci kullanmalarına imkân tanır<sup>70</sup>. Bunun iki istisnası, “yemin<sup>71</sup>” ve “vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi<sup>72</sup>”dir. Bunlar, vergi hukukunda ispatlama aracı (delil) olarak kullanılamayacaktır. Kaneti, bunlara ek olarak belge düzenini sayar<sup>73</sup>. Buna

<sup>66</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, s. 52.

<sup>67</sup> Örneğın, bkz. ÖZBALCI, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1985, s. 5, 6.

<sup>68</sup> ÖZBALCI, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 6.

<sup>69</sup> ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 202.

<sup>70</sup> Kaneti'ye göre, delil serbestliği ilkesi genellikle vergi idaresi lehine işler. (KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, s. 59.)

<sup>71</sup> Özel hukukta yemin delil olarak kabul edilirken, vergilemenin maddi delillere ve somut olaylara dayanma zorunluluğu gerekçesiyle vergi hukukunda yemin delil sayılmaz. (TUNCER, Selahattin: “Vergi Hukukunda Delil”, s. 5.)

<sup>72</sup> KANETİ, Selim: a.g.e., s. 59: “Yasa, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman doğal ve açık bir ilginin bulunduğunu tanımlamış değildir. Bu konuda şu ölçü verilebilir: Tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya iktisadi bir ilişkisinin bulunması gerekir. Rastlantısal bir ilişki, tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için yeterli değildir...Vergi hukuku alanında tanık ifadesi için böyle bir sınırlamanın konulması, yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir.”

<sup>73</sup> KANETİ, Selim: a.g.e., 2. Bası, s. 59.

göre, vergilendirme ile ilgili olaylar ve işlemlerin önemli bir bölümünün, vergi yasalarının gösterdiği belgelere bağlanma zorunluluğu vardır. Belge düzenine uymayan kanıtlar, hukuken geçerli sayılmaz. Bir başka deyişle, belgelendirilmesi zorunlu işlem ve eylemlerin varlığının yükümlü tarafından iddia olunması halinde, bu iddiaların kabul olunması için, “söz konusu işlem veya eylemin yasaya uygun olarak belgelendirilmiş olması” ve “yükümlünün bu belgeye dayanması” gerekir.

Vergi Usul Kanunu (m. 227-257), vergileme ile ilgili olarak kullanılacak bütün ticari ve vergisel bilgi ve belgeleri düzenlemeye çaba göstermiş ve bunların vergi hukuku açısından delil niteliğinde olduğunu kabul etmiştir.

VUK içinde yer alan delil türleri, yükümlüler ve vergi idaresi açısından incelenebilir. Buna göre, yükümlüler açısından delil türleri, beyanname ve bildirimler, ticari defterler, ticari belgeler, alış ve satış faturaları, sevk irsaliyeleri, müstahsil makbuzu, perakende satış belgeleri, gider pusulası, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listesi, adisyonlar, döviz alım ve satım belgesi, ticari muhaberat, bono, poliçe ve çekler olarak sayılabilir. Vergi idaresi bakımından delil türleri ise, yükümlü dosyası, yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, istihbarat arşivleri, takdir komisyonu tutanakları ve kesinleşmiş mahkeme kararlarıdır<sup>74</sup>.

Tezel'e göre ise, delillerin oluşması ve ele alınması üç ayrı kesim içinde düşünülebilir. Bunlar, "mükellef kesimi", "vergi idaresi kesimi" ve "vergi yargısı kesimleri"dir. Mükellef kesimi ile mükellef, vergi sorumlusu ve vergi muhatabı kastedilmektedir. Vergi idaresi kesimi ile vergi kontrol ve takdir mekanizmasıyla

---

<sup>74</sup> KIZILLOT, Şükrü: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 5. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 747.

bağlantılı olarak vergi daireleri ve hiyerarşik uzantısı anlatılmaktadır. Vergi yargısı kesimi ile de, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ifade edilmektedir<sup>75</sup>.

Buna göre, mükellef kesiminde oluşabilecek deliller: bildirim ve beyannameler, defter, kayıt ve belgeler, karineler<sup>76</sup> ve özel sözleşmelerdir. Vergi idaresi nezdinde deliller, tutanaklar; vergi yargısında deliller ise dava dosyasına tarafların eklediği deliller ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ın re'sen elde ettikleri delillerdir<sup>77</sup>.

Vergi sistemimizde yer alan çoğu vergilerin matrahı, gerçek usulde yükümlüler tarafından tutulan defter kayıtlarına ve hesaplara dayanılarak tespit ve beyan olunmaktadır. Bu kayıtların geçerliliği ise, belgelendirme şartına bağlıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”.

Belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda, tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda ilgililerin kanaate ulaşmasını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat aracı olarak defterlerin önemi büyüktür. Zira beyana dayanan vergilerde vergiye tâbi gelirler, genellikle defter kayıtlarından çıkarılmakla, bu kayıtlar beyana esas olmaktadır. Bu sebeple de, mükelleflerin vergi kanunlarına

---

<sup>75</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul 1981, s. 251 vd.

<sup>76</sup> Bir başka görüşe göre ise karine, başlı başına bir delil değildir; bir delilin içeriğinin önceden kabul edilmesidir. Bkz. KUNTER, Nurullah: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş 9. Bası, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1989, s. 607.

<sup>77</sup> TEZEL, Adnan: a.g.m., s. 261.

uygun olarak tuttukları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilir ise, defter kayıtları ikmalen tarhiyatın delili<sup>78</sup> haline gelirler<sup>79</sup>.

## C. İspat Yüğü ve Vergi Hukukunda Anlamı

### 1. İspat Yüğü Kavramı

İspat yüğü, davanın tarafların muhakemeye getirilmiş herhangi bir vakayı ispat etmesi gerektiğini ifade eder. Başka bir tanıma göre ispat yüğü, belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılmasına, yani olayın ispatsız kalması yüzünden, yargıcın aleyhte bir kararı ile karşılaşmak tehlikesidir<sup>80</sup>. Anglosakson hukukunda ise ispat yüğü, “mevcut delilden kesin sonuçlara varılması için yeterli kanıtların var olmaması halinde işlerlik kazanan bir hukuki araçtır. Bu bağlamda, ispat yüğü kavramı iki unsurdan oluşur. Bunlar, tarafların iddialarını kanıtlamak için yeterli delil getirmeleri, aksi halde davayı kaybetmek tehlikesi ile karşılaşacaklarını ifade eden “üretim yüğü”, ikinci olarak ise, yargıç ya da jürinin, müddeinin delilinin ne kadar kuvvetli olduğuna dair rehberlik edecek olan “ikna yüğü”dür<sup>81</sup>.

İspat yüğü ile ilgili ilk yaklaşımlara bakıldığında, Roma hukukunda, ispat yükünün kural olarak davacıya ait olduğu görülür (actori incumbit probatio: ispat davacıya düşer)<sup>82</sup>.

---

<sup>78</sup> 2365 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde ikmalen tarhiyat, “...maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” şeklinde tanımlanmaktaydı. Böylece vergi hukukunda ikmalen tarhiyat için sadece “maddi delil” geçerli olmaktaydı. Maddi delil olarak kabul edilmeyen emare, karine gibi bazı diğer deliller ise kabul edilmemekteydi. 2365 sayılı Kanunla VUK m. 29 ve 30'da “maddi deliller” yerine “defter ve kayıt ve belgeler” ifadesi konuldu. (bkz. KARAKOÇ, Yusuf: a.g.e., s. 30-46.)

<sup>79</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 176.

<sup>80</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yüğü, s. 3.

<sup>81</sup> POLİNSKY, A. Mitchell / SHAVELL, Steven: Handbook of Law and Economics: 27, Volume:1, North Holland P., Great Britain, 2008, s. 285.

<sup>82</sup> TAHİROĞLU, Bülent / ERDOĞMUŞ, Belgin: Roma Hukuku Dersleri, Der Yayınları, İstanbul 2009, s. 250; RABELLO, Alfredo Mordechai: “Non-Liquet: From Roman Law to Modern Law”,

Roma hukukunda geçerli olan ispat yükü kuralı, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde de bulunmaktadır. Buna göre, "kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür."

Medeni hukukta geçerli olan kural, kamu hukuku bakımından öğretide tartışılmıştır. Belgesay'a göre<sup>83</sup>, ispat yüküne ilişkin yasa hükümleri, kamu düzenini değil, bir tarafın menfaatini korumayı hedefler. Yani ispat yükü kuralları sadece hukuk davalarında geçerlidir. Kunter'in ifadesiyle<sup>84</sup>, "İspat külfeti meselesi, tarafların ikame ettikleri delillerle eli kolu bağlı bir hâkimin mevcudiyeti halinde söz konusu olabilir. Bu sebeple ve hâkim delil araştırabildiği için, ceza muhakemesinde ispat külfeti diye bir şey yoktur." Kunter, ceza yargılamasında, varlığını kamu düzeninden alan resen araştırma ilkesinin bulunmasından dolayı yargıcın, tarafların iddiaları ya da delilleri ile bağlı olmadığını, çünkü zaten bunları kendiliğinden araştırabilecek yetkiye sahip olduğu noktasından hareketle, ispat yükü sorununun da resen araştırma ilkesinin doğası gereği ortaya çıkmayacağını ifade etmiştir. Bu çıkarımın, resen araştırma ilkesinin yer aldığı vergi yargılamasında da geçerli olabileceği düşünülebilir. Ceza yargılamasındaki ile vergi yargısındaki resen araştırma ilkesi aynı anlama geldiğine göre, vergi yargısında ispat yükü sorunu yok mudur? Sorunu tersinden ele alırsak, resen araştırma ilkesinin varlığı ve yargıcın iddia ve delillerle bağlı olmamasının, tarafların iddialarını öne sürmek ve bunları delillerle ispat etmek haklarını ortadan kaldırmayacağını da söylenebilir. Belli bir hukuksal sonucun kendi

---

Annual Survey of International and Comparative Law, 10/1, s. 13: "onus probandi incumbit ei qui dicit (Digesta 22.3.21)"

<sup>83</sup> BELGESAY, Mustafa Reşit: Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, Güven Basımevi, İstanbul, 1940, s. 50.

<sup>84</sup> KUNTER, Nurullah: Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s. 393.

lehine olarak doğumunu ileri süren kimsenin, o hukuksal sonucu doğurabilecek olayların gerçekleştiğini ispat etmesine olanak vermek gerekir. Bu hak, Medeni Kanun'un 6'ncı maddesinde örtülü olarak tanınır ve asıl olarak anayasa hukuku ilkelerinden anlaşılır<sup>85</sup>. Nitekim Anayasa'nın 31'inci maddesinin ilk fıkrasına göre, “Herkes, meşru bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak, iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.”

Vergi yargısında uyuşmazlığın taraflarından birinin devlet olması da basit bir menfaat çatışmasını değil, kamu yararını işaret eder. Uyuşmazlık konusu devlet ile yükümlünün eşitler arası yaptığı bir sözleşme değil, vergilendirme yetkisinden kaynaklanan vergilendirme işlemidir. Kamu yararının bulunduğu bir ilişkide sorunun çözüme kavuşturulması da kamu düzenine ilişkindir. Böyle bir ilişkide, resen araştırma ilkesi, tarafların ispat yükünü kaldırmaz. Çünkü resen araştırmanın amacı, gerçeği bulmaktır. Tarafların da gerçeğin ortaya çıkarılmasında ispat yüküne sahip olmaları, resen araştırma ilkesini tamamlayıcı niteliktedir.

İspat yükü ile ilgili genel kural, mehz İsviçre’yi takiben Medeni Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alır: “Kanun hilâfini emretmedikçe iki taraftan her biri müddeasını ispata mecburdur” şeklindeki eski metin, 4721 Sayılı Medeni Kanun’un 6'ncı maddesinde “Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür” şeklini alarak mehz İsviçre Medeni Kanunu’nun 8'inci maddesinin “Kanun başka bir hal tarzı belirlemiş olmadıkça iddia edilen bir vakıanın varlığı, bundan kendi lehine haklar çıkaran kimse ispat etmelidir” şeklindeki ifadesine yaklaşmıştır<sup>86</sup>.

<sup>85</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 7.

<sup>86</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: Medeni usul Hukuku

## 2. İspat Yükünün Türleri

İspat yükü, Alman öğretisinde objektif (maddi) veya sübjektif ispat yükü (delil ikâmesi yükü) olmak üzere ikili bir ayırmda incelenmiştir<sup>87</sup>. Türk hukukunda ise bu terminolojik ayırma rastlanmamaktadır<sup>88</sup>. Öğretide ve uygulamada tek bir ispat yükü kavramı kullanılmaktadır. Ancak bundan hangi tür ispat yükünün kastedildiği anlaşılamamakla birlikte, kanımızca ispat yükünün ters çevrilmesindeki tartışmalar esas olarak bu terminoloji karışıklığından doğmaktadır. Bu sebeple, ispat yükü türlerini kısaca açıklamak gerekir:

### a. Objektif İspat Yükü

Belirsizlik halinde hâkimin nasıl bir karar vereceği (kararın kimin aleyhine olacağı) sorusunu yanıtlayan kurallar, “objektif (maddi) ispat yükü” veya “tespit yükü” olarak adlandırılır<sup>89</sup>.

### b. Sübjektif (Biçimsel) İspat Yükü veya Delil İkamesi Yükü

Sübjektif ispat yükü, “aleyhte bir karar verilmesi yolundaki yaptırım ortadan kaldırmak amacıyla taraflardan birine düşen, kendi delil gösterme işiyle, belli bir olay hakkında kendi iddiasının doğruluğu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığı hakkında hâkimin kanaat edinmesini sağlama ödevi”dir<sup>90</sup>.

Objektif ispat yükü, hâkimin karar aşamasında belirsizlikle karşılaşması

---

Esasları, 311.

<sup>87</sup> ROSENBERG: Die Beweislast auf der Grundlage des bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, 5. Auflage, München, 1965, s. 12. vd. (nakleden, TAŞPINAR, Sema: Medeni Usul Hukukunda İspat Sözleşmeleri”, s. 160-162).

<sup>88</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 162 dn. 215: “İlk defa objektif (maddi ispat yükü) ve sübjektif (biçimsel ispat yükü veya delil ikamesi yükü) ispat yükü kavramlarını kullanan Umar (Bilge Umar, İspat Yükü Kavramı ve Bununla İlgili Diğer Bazı Kavramlar, İÜHFMC.: XXVIII S.: 2, 1962, s. 790-797), daha sonra “İspat Yükü” adlı eserinde bu kavramları kullanmamış, ispat yükü kavramı yanında delil ikamesi yükünden söz etmiş ve Türk hukukunda bu iki kavramın ayrımı bulunmadığını da eklemiştir (Umar/Yılmaz s. 3, 36-37).”

<sup>89</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 162.

<sup>90</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 34.



olasılığında hangi taraf lehine karar vereceğini çözmeyi hedeflerken; sübjektif ispat yükü, hangi tarafın hangi olayı veya unsuru ispat etmesi gerektiğini açıklar. Objektif ispat yükünde soru, hâkimin nasıl karar vereceği; sübjektif ispat yükünde soru, delilleri hangi tarafın getireceğidir<sup>91</sup>.

### 3. İspat Yükünün Dağılımı

İspat yükünün dağılımı ile ilgili olarak Rosenberg, Norm Teorisi'ni ortaya atmıştır. Bu teori, hukuk normlarını, asıl normlar ve karşı normlar olarak ayırır. Hakkın doğumu için gerekli şartların düzenlendiği norm, asıl norm; asıl normda öngörülen hallerin doğmayacağını düzenleyen haller ise karşı norm olarak adlandırılır<sup>92</sup>. Karşı normlar, hakkın doğumuna engel olan normlar (örneğin irade bozukluklarının ileri sürülmesi, fiil ehliyetinin bulunmadığı), hakkı düşüren normlar (örneğin ibra) ve hakkın kullanılmasına engel olan normlar (örneğin zamanaşımı savunması) şeklinde ayrılır<sup>93</sup>.

Bu teoriye göre, bir hukuk normuna dayanarak hak iddia eden kişi, o hukuk normunun soyut unsurlarını ispat yükünü taşıırken, buna karşılık bu hakkın doğumuna engel olan, bu hakkı düşüren veya bu hakkın kullanılmasına engel olan normlara dayanan taraf, bu normların unsurlarını ispat yükünü taşır<sup>94</sup>.

Rosenberg, Norm Teorisi'nde objektif ispat yükünün dağılımını şu şekilde açıklar: “Vergiyi doğuran ya da vergiyi artıran olaylarda ispat yükünü mali makamlar

<sup>91</sup> TAŞPINAR, Sema: Medeni usul Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 164.

<sup>92</sup> BLOMEYER, Arwed: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri, s. 168: “Malûm olduğu üzere, medenî hukuk kaidelerini, ana kaideler ve istisnaî kaideler şeklinde tefrik etmek, kanun koyucunun elindedir. Bir hakkın doğumu için gerekli olan şartların bir kısmı ana kaide halinde tesbit edilir ki, bu şartların mevcudiyeti, hakkın doğmuş olduğunu iddia eden tarafça isbat edilmek lâzımdır. İstisnaî kaideler ise, ana kaidede öngörülen hakkın doğmayacağı halleri düzenlerler; binaenaleyh talepte bulunan tarafın hasımı, istisnaî kaidedeki şartların mevcut olduğunu isbat etmek mecburiyetindedir.”

<sup>93</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis: Medeni Usul Hukuku Esasları, s. 311.

<sup>94</sup> ALANGOYA, H. Yavuz / YILDIRIM, Kamil / DEREN-YILDIRIM Nevhis: a.g.e., 311.

taşıırken, vergiyi ortadan kaldıran ya da azaltan olaylarda ispat yükü vergi yükümlüsündedir.”<sup>95</sup> Bu kural, Vergi Usul Kanunumuzun 3/B maddesindeki ispat yüküne ilişkin temel kural olan “mutad olanın aksini iddia edenin bunu ispatla yükümlü olması” kuralla çatışmaz ya da farklı bir anlam içermez. Esasen Norm Teorisi’nin objektif ispat yükünün dağılımına ilişkin açıklaması, tarafların menfaatlerin doğal bir sonucudur.

Bazı hallerde ise yasal düzenlemelerle ispat külfetinin kime ait olduğu düzenlenmiştir. Buna bir örnek de ispat yükünün hangi tarafta olduğunun karine ile belirlenmesidir. Karinenin ispat yükü açısından önemi, karineye dayanan tarafın kural olarak, iddiasını ispat etmiş sayılmasıdır.

Bir görüşe göre<sup>96</sup> yasal karineler ispat yüküne gerçek bir istisnadır. Çünkü karine lehine olan taraf o olayı ispat etmekle yükümlü değildir. Karine, aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil eder. Bir başka görüşe göre<sup>97</sup> ise adi karinelerde ispat yükü yer değiştirir. Üçüncü bir görüşe göre<sup>98</sup> ise karineler ispat yükünü dağıtmaz ve yerini de değiştirmez. Karineye dayanan taraf ispat yükünden kurtulursa da aksini karşı taraf ispat edebilir. Ancak bu halde ispat etmek isteyen tarafın getireceği delil, asıl delildir.

Öğretide “karineler ispat yükünü yer değiştirir” görüşü şu şekilde eleştirilmiştir<sup>99</sup>: Karinelerin bulunması durumunda ispat yükünü, yine başta ispat yükü kendisine yüklenmiş olan kişi taşımaya devam eder ve karineden yararlanırsa bu kişinin ispat yükü ortadan kalkar; yani, artık onun ispat yükü konusu olan olayı

---

<sup>95</sup> ROSENBERG, Leo: Die Beweislast auf der Grundlage des bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, 5. Auflage, München, 1965, s. 98. (nakleden: TIPKE, Klaus / LANG, Joachim: Steuerrecht, 18. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, s. 883.)

<sup>96</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 346-347, TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, s. 563.

<sup>97</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim: Medeni Yargılama Hukuku, 6. Baskı, İstanbul 1997, s. 609.

<sup>98</sup> KARAFAKİH, İsmail Hakkı: “Vasıtalı Deliller”, Sabri Şakir Ansay Armağanı, Ankara 1964, s. 178.

<sup>99</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 173.

ispat etmesine gerek kalmaz. Bu durumda, karşı tarafın yapacağı, bu karineyi çürütmektir. Başka bir deyişle, burada karşı tarafa düşen, ispat yükü değil; delil gösterme (ikamesi) yüküdür.

Objektif ispat yükü – sübjektif ispat yükü (delil ikamesi yükü) ayrımı burada değerlendirilmek gerekir. Karine ile taraflardan birine ispat yükü getirilir<sup>100</sup>. Bu, karine olmasaydı geçerli olacak ispat yüküne değişiklik getiriyorsa, yani ispatla yükümlü taraf değişiyorsa ispat yükü değişiyor demektir. Burada değişen, sübjektif ispat yükü, bir başka deyişle delil ikamesi yüküdür. Umar'ın eleştirisini bu şekilde okumak gerekir. Dolayısıyla, karineler ispat yükünü değiştirir, ancak bu, sübjektif ispat yüküdür.

Vergi Usul Kanunu'nda ise ispat yükü, ayrı bir başlık altında düzenlenmemiş olmakla birlikte, VUK'un 3/B-2 maddesine göre, “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”. Bu ifade, “hayatın olağan akışı karinesi” olarak adlandırılır. Hayatın olağan akışı karinesinde, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir<sup>101</sup>. Vergi Usul Kanunu'nda ispat yükü hakkında genel/özel bir kural bulunmaması ve fakat hayatın olağan akışı karinesine yer verilmesi sonucu, karinenin bulunmadığı durumlarda genel kurala gidilip gidilmeyeceği konusundaki yasa boşluğu, Danıştay tarafından özel hukuka dayalı

---

<sup>100</sup> Örneğin, ileride ayrıntılı olarak bahsedilecek olan “kusur karinesi” VUK m. 10/2'de düzenlenmemiş olsaydı, karine ile kusurlu olmadığını kanıtlama yükü yükümlüde olması yerine, yükümlünün kusurlu olduğunu ispat yükü vergi idaresinde olacaktı.

<sup>101</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 1. Baskı, s.50.

olarak Medeni Kanun'un 6'ncı maddesindeki genel kural ile doldurulmuştur<sup>102</sup>.

Dolayısıyla, vergi hukukunda ispat yükünün dağılımıyla ilgili temel ilke, olayların olağan akışa uygun olarak oluştuğudur. Olağan akışa uygun olmayan olay veya durumu ispat yükü, bunu ileri sürene düşer<sup>103</sup>.

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayların iktisadi, teknik ve ticari gereklere uygun olarak normal ve mutad olağan akış içinde gelişmiş oldukları karinesi, genellikle vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir. Gerçekten, vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az olarak gerçekleşmiş bulunduğu, genellikle yükümlü ya da sorumlu tarafından ileri sürülür. Böyle bir durumda ispat yükü vergi yükümlüsü ya da sorumlusuna düşer<sup>104</sup>.

Vergilendirmeye dayanak olan olguların hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak gerçekleştiği karinesinden yararlanarak, vergi idaresi, yükümlünün beyanname, defter ve belge düzenine uymuş bulunmasının yarattığı ilk görünüş karinesini<sup>105</sup> çürütebilir<sup>106</sup>. Bu durumda ispat yükü yer

---

<sup>102</sup> SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, s. 73.

<sup>103</sup> Dan. 7. D., E. 2008/5507, K. 2009/3054, k.t. 17.6.2009, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 24.1.2011: "Vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında delil serbestisi esası getirilmiş olduğundan; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu; alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha kârlı olan otogaz olarak satıldığı kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olacağından ve davacı tarafından, normal ve mutad duruma uygun olmayan, alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından, dökme gaz olarak alınan emtianın otogaz olarak satıldığı kabulüyle, otogaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına özel tüketim vergisi tarh edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır."; Dan. 3. D., E. 1998/3148, K. 1999/2538, k.t. 17.6.1999, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 24.1.2011; Dan. 11. D., E. 1999/643, K. 2000/2935, k.t. 4.7.2000, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 24.1.2011.

<sup>104</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 1. Baskı, s. 50.

<sup>105</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 177: "Mükelleflerin, beyanlarını defter kayıtlarına geçirmek ve bu beyanların da kanunda belirtilen usullere göre düzenlenmiş belgelere dayandırılması gerekir. Yükümlü, ancak bu ödevi yerine getirdiği takdirde, söz konusu beyanların, kayıtların ve belgelerin doğruluğu konusunda ilk görünüş karinesinden yararlanabilmektedir. Bu karine gereği, söz konusu beyan, kayıt ve belgelerin geçerliliği, aksi vergi dairesince ispatlanıncaya dek kabul edilmektedir... Ancak mükellef, beyan, belgelendirme ve defter tutma ödevini kanunda öngörülen şekil ve şartlara kısmen veya tamamen uymaksızın yerine getirirse, bu durumda vergilendirmede söz konusu defter ve belgelerin incelenmesi mümkün olmayacaktır.

değiştirir<sup>107</sup>. İşlemlerini yasaya uygun şekilde belgelendiren ve iddiasında bu belgeye dayanarak ilk görünüş karinesinden yararlanan yükümlü karşısında vergiyi doğuran olayı ispat yükü idaredeyken; idarenin, hayatın olağan akışı karinesine dayanması sonucu artık ispat yükü, iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre olağan olmayan işleminin vergi doğurmadığını ispatlamak zorunda olan yükümlüdür.

İlk durumda, ilk görünüş karinesine dayanan yükümlü karşısında, ispat yükü vergi idaresindedir. Henüz “olağan olanın aksi” bir işlem veya eylemin varlığı bulunmamakta, ispat yükü salt karine üzerine dağılmaktadır.

İkinci durumda ise, ilk görünüş karinesine dayanan yükümlü karşısında, vergi idaresi hayatın olağan akışı karinesine dayanmaktadır. Vergi idaresi, ispat yükünün dağılımı konusundaki ana kurala, doğrudan doğruya yasa hükmüne (VUK m. 3/B-III) dayanarak üzerinde bulunan ispat yükünü yükümlü üzerine bırakmaktadır. Vergi idaresi, yükümlünün belgelendirdiği işlemin iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre olağan olmadığını ileri sürdüğü takdirde, yükümlü ya işlemin iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre olağan olduğunu ya da bu işleminin vergi doğurmadığını ispat etmelidir. Açıkça görülmektedir ki, hayatın olağan akışı karinesi, vergi hukukundaki en güçlü karinedir.

#### **D. Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü**

İspat ölçüsü, kanıtlama gereğinin derecelendirilmesini ifade eder. “İspat konusunda hükme varacak ölçüde kuvvetli bir kanaatin ne zaman oluşacağı

---

Böyle bir durumda, mükellef ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaktır.” (bkz. KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 1. Baskı, s. 49.)

<sup>106</sup> KUNTER, Nurullah: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yenleştirilmiş ve Geliştirilmiş 9. Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1989, s. 607: “Karine, mahiyeti itibarıyla daima müspettir, yani bir delilin sağlamlığını, muhtevasının doğruluğunu ifade eder. Menfi ihtimal, yani sağlam olmamak da hesapta vardır. Bu takdirde delilin sağlam olmadığı ispat edilebilecektir. Buna karinenin çürütülmesi denilmektedir.”

<sup>107</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 1. Baskı, s. 52.

sorusunun yanıtını medeni usul hukukunda, delil takdiri denetiminin üç ölçütü olan sonuç, tamamiyet ve ikna edici güç prensipleri oluşturur; bu üç nokta belirlenmedikçe, ileri sürülmüş olan takdiri delillerle iddia ispat edilmiş sayılmaz. Bunlardan sonuç prensibi, hâkimin ispat konusundaki akıl yürütmesinde tutarlı olmasını, mahkemenin olayları delillerle çelişir bir biçimde belirleyememesini ifade eder<sup>108</sup>. Tamamiyet prensibinden anlaşılması gereken ise, delillerin tamamının karar için önemli olayların tamamını açıklayabilmesidir. Bu husus, takdiri delilin ispat gücünün emareden farklı olan yönüdür. İkna edici güç prensibine göre ise, delil, akıl yürütme açısından tutarlı, ilgili olayların tamamını açıklayıcı ve ikna edici bir güce sahip olmalıdır”<sup>109</sup>.

Vergi hukukunda ispat ölçüsü belirlenirken, medeni usul hukukunda yer alan sonuç prensibinin sıkı sıkıya uygulanması (mahkemenin olayı delillerle çelişir şekilde belirleyememesi) her zaman sağlıklı sonuç vermeyebilir. Çünkü re’sen araştırma ilkesi gereği, hâkim tarafların getirdiği delillerle bağlı değildir. Ayrıca, ekonomik yaklaşım ilkesi de tarafların getirdikleri, görünüşte mantıklı ve yasaya uygun olmakla beraber yasanın dolanılmasını amaçlayan işlemlere ilişkin delillerin üstünde bir araştırmaya izin verir. Bununla birlikte, hâkimin mantığa dayalı olarak akıl yürütmesi elbette vergi hukukunda da olmazsa olmaz bir şarttır. Bu şekilde tanımlanmış bir sonuç prensibi ile tamamiyet ve ikna edici güç prensipleri vergi hukukunda uygulanabilir olmakla birlikte, kamu yararı söz konusu olduğu için daha kuvvetli bir ölçünün varlığı aranmak gerekir.

---

<sup>108</sup> KONURALP, Haluk: Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, s. 47: “Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, bir boşanma davasında tanığın, kiralık ev aramak için davacının evine gittiğinde bir kadın gördüğünü, ikinci defa gittiğinde ise evin asıl hanımı ile karşılaştığı şeklindeki ifadesine dayandırılmayacağını, çünkü söz konusu dairede kiralık yaftası bulunmadığını, bir an için tanığın başka bir kiralık yer sormak için gittiği kabul edilse bile, olumsuz cevap aldıktan sonra tekrar gitmesinin mantıken açıklaması bulunmayan bir beyan olduğunu kabul etmiş, yani tanık açıklamalarını ve bundan çıkarılan sonucu mantık kurallarına aykırı bulmuştur.”

<sup>109</sup> KONURALP, Haluk: a.g.e., s. 41-49.

Vergi hukukunda ispat ölçüsü, yargıcın, vergiyi doğuran olayın varlığını kabul etmesi için gerekli kanaat ölçüsüdür<sup>110</sup>. İspat ölçüsü, dilsel açıdan, çoklukla, kanaatin derecesinin, “her makul şüphely dışarıda bırakacak düzeyde” olması ya da olup bitenin “kesinliğe yakın -sınırlı- olasılıkla” tespit edilmesi zorunluluğu olarak ifade edilir<sup>111</sup>. Bundan anlaşılması gereken, yargıcı ikna edecek ispat ya da delilin makul bir şüpheye yer vermeyecek derecede kesin ve açık bir gerçekliğe ya da gerçeğe en yakın olasılığa dayandırılmasıdır. Esasen, vergi hukukunda ispat ölçüsüne ilişkin temel kural, mehaz Kanun olan Alman Vergi Usul Kanunu’nda ispat ölçüsü kuralı olan “şüphenin susmasıdır”<sup>112</sup>. Her makul şüphenin ortadan kalkması için gerekli bir kanaat ölçüsü (kesine yakın olasılık) bulunmalıdır<sup>113</sup>. Fakat şüphe ortadan kaldırılırken, sırf şüpheye dayanan bir tarhiyat da yapılmamalıdır. Bu prensip, “sırf şüpheye dayalı vergilendirme yasağı<sup>114</sup>” olarak anılır. Aslında bu kural, vergilerin yasallığı ve dolayısıyla belirliliği ilkesinin bir sonucudur.

İspat ölçüsü en sade biçimde şu şekilde formüle edilebilir: “Hâlâ tereddüt etmenin gayrı mâkul olacağı şekilde yüksek dereceli bir ihtimal (muhtemeliyet) ortada buldukça, hâkim bu ihtimali gerçek olarak kabul etmekle mükelleftir.”<sup>115</sup>”

---

<sup>110</sup> HEY, Friedrich: Beweislast und Vermutungen im deutschen internationalen, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, Hamburg 1992, s. 28.

<sup>111</sup> HEY, Friedrich: a.g.e., s. 28, 29.

<sup>112</sup> TIPKE, Kalus / LANG, Joachim: Steuerrecht, s. 880: “Regelbeweismass: die Zweifel müssen schweigen”.

<sup>113</sup> Bu bağlamda, ABD Yüksek Mahkemesi’nin Johnson v. Louisiana davasında ele aldığı “reasonable doubt” (makul şüphe) kavramıyla ilgili olarak görüşünü belirtmek gerekir. “Reasonable doubt” kavramı, “delillerin etrafı bir surette tetkikinden sonra maznunun suçluluğuna hükmedebilmeye mâni teşkil eden şüphe” olarak tanımlanır. (OVACIK, Mustafa: İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, 3. Baskı, Sözkese Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara 2000, s. 269.) Mahkeme, söz konusu davada, jüri 9:3 oranında oy verdiğinde, üç kişinin şüphesinin dokuz kişinin hükmünü ortadan kaldırmamakla birlikte, maznunun suçunun “makul şüphe” ile ispatlandığını söylemenin mümkün olmadığını ifade etmiştir. (HEY, Friedrich: a.g.e., s. 29, dn. 65).

<sup>114</sup> TIPKE, Klaus / LANG, Joachim: Steuerrecht, s. 882: “Verbot der Besteuerung auf blossen Verdacht”.

<sup>115</sup> BLOMEYER, Arwed: “Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri”, s. 171.

İngiliz medeni yargılama hukukunda ispat ölçüsü, olasılıkların dengelenmesi (balance of probabilities) üzerine kurulmuştur. “Eğer hâkim, ‘bir şeyin olma olasılığı, olmama ihtimalinden daha fazla’ diyebiliyorsa o şey ispatlanmıştır, ama olasılıklar eşit ise ispatlanmamıştır.”<sup>116</sup>”

Mehaz Kanun olan Alman Vergi Usul Kanunu’nun 162’nci maddesi “Vergilendirmenin Değerlendirilmesi” başlığını taşır ve ispat ölçüsünün düşürülmesi ve artırılması ile ilgili açıklamalar yapar. Buna göre<sup>117</sup>:

1- Vergiyi doğuran ya da artıran olaylarda:

— Olayın açıklanmasındaki eksiklik, vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanıyorsa, yükümlülüğün ihlâline ilişkin ispatın ölçüsü en yüksek ihtimal oranında düşer.

- Yükümlünün vergi ödevini ihlâli söz konusu değilse, temel ispat ölçüsü kuralı geçerli olacaktır (sırf şüpheye dayalı vergilendirme yasağı).

2- Vergiyi ortadan kaldıran ya da azaltan olaylarda:

- Olayın açıklanmasındaki eksiklik, vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanıyorsa, “ödevin ihlâlinin ödüllendirilmesi yasağı” gereği temel kurala bağlı kalınır.

- Yükümlünün vergi ödevini ihlâli söz konusu değilse, ispat ölçüsü en yüksek ihtimal ölçüsünde düşürülür.

Anılan hükme göre, (vergiyi doğuran veya artıran olaylar söz konusu olduğunda) vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, yükümlü bakımından ispat

---

<sup>116</sup> YEŞİLOVA, Ecehan: “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, s. 255.

<sup>117</sup> TIPKE, Klaus / LANG, Joachim: Steuerrecht, s. 882.



ölçüsünü artırır; vergi idaresi açısından ise ispat ölçüsünü düşürür (vergiyi ortadan kaldıran veya azaltan olaylarda). Yükümlü vergi ödevini ihlal etmemişse, yükümlü bakımından ispat ölçüsü düşerken; vergi idaresi bakımından artar. İspat ölçüsünün düşmesinin anlamı, ispat ölçüsü lehine olarak düşen tarafın, iddiasını ispatlamasının kolaylaşması, daha az delille iddiasını kanıtlayabilecek olması, gerçeğe daha yakın görünmesi; buna karşılık ispat ölçüsünün aleyhe yükselmesi, iddianın kanıtlanmasının zorlaşması, daha fazla delile ihtiyaç olması ve gerçekten uzak görülmektir. İspat ölçüsü arttıkça kanıtlamak zorlaşır; ispat ölçüsü düştükçe kanıtlamak kolaylaşır.

Türk vergi hukuku bakımından ispat ölçüsünü belirleyen kural ise VUK m. 3/B-1’de yer alır<sup>118</sup>. Buna göre, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” “Söz konusu düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü “gerçek” olarak tespit eder<sup>119</sup>. Gerçek ise VUK m. 19’da düzenlenen vergiyi doğuran olay yani maddi olay ile ilgili gerçektir. Gerçekliğe nasıl ulaşılacağı sorusunun yanıtı ise vergi yasalarında değil, Anayasanın 138’inci maddesinde düzenlenmiştir<sup>120</sup>: “Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.”

Vicdani kanaat, “maddi uyuşmazlığı çözmeye yetkili makamın, muhakeme faaliyeti sonucunda, akıl rehberliğinde ve hukukun koyduğu usul ve esaslar içinde kalarak, maddi olayın oluş biçimine dair ulaştığı, kendi açısından şüpheye yer

---

<sup>118</sup> SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, s. 74.

<sup>119</sup> Cümleyi tersten okuduğumuz zaman vergi hukukunda “gerçek”in “ispat ölçüsü” olduğu düşünülebilir.

<sup>120</sup> SABAN, Nihal: a.g.e., s. 74.

vermeyen kanaat”<sup>121</sup> şeklinde tanımlanabilir.

Vicdani kanaat ile ulaşılmaya çalışılan gerçek ise, mutlak gerçek değil; maddi gerçektir. “Mutlak gerçek, aksinin kabulü hiçbir şekilde mümkün olmayan, her türlü değişik ihtimalin bertaraf edildiği gerçektir. Geçmişte olup biterek, tarihe mal olmuş bir olayın ya da olaylar bütününe deliller aracılığıyla ortaya konulmuş haline maddi gerçek denir. Maddi gerçek, o konuda ulaşılabilecek en doğru bilgilere dayanmakla birlikte, tasavvur edilebilecek her türlü şüphe bertaraf edilmemiştir. İspatta amaç, mutlak değil, maddi gerçeğe ulaşmak; dolayısıyla, gerekçeye dayanan şüpheyi bertaraf etmektir. Tasavvuru mümkün her türlü şüphenin yenilmesi ise mümkün olmadığına göre, vicdani kanaat, maddi gerçeğe ilişkindir.”<sup>122</sup>

Vicdani kanaate ulaşırken hâkim, boşlukları tecrübe kuralları ve akıl yürütme ile ya da karinelere başvurarak doldurabilir<sup>123</sup>. Vicdani kanaate ulaşmada başvuru olan bir işlem<sup>124</sup> olarak karineler bakımından ise ispat ölçüsü ayrıca söz konusu olabilir. Karinelerde ispat ölçüsü, karinenin kesin ya da adi karine olmasına göre belirlenir. Karine kesin karine ise, ispat ölçüsü yükümlü bakımından oldukça artacak; adi karine ise, karine çürütülebilir olduğundan, ispat ölçüsü kesin karineye oranla düşecektir. Belirtmek gerekir ki, yükümlü aleyhine bir karine söz konusu olduğunda ispat ölçüsü zaten yasa ya da tecrübe kuralları veya içtihatlar tarafından en başında artmıştır. Bunun tersine, yükümlü lehine bir karine bulunduğu, ispat yükü vergi idaresinde olduğundan, vergi idaresi karinenin aksini ispat edinceye kadar ispat ölçüsü bahsedilen biçimde vergi idaresini etkileyecektir.

Uygulamada ise Danıştay’ın ispat ölçüsüne yaklaşımı bu kavramın adını

---

<sup>121</sup> FEYZİOĞLU, Metin: Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 109.

<sup>122</sup> FEYZİOĞLU, Metin: a.g.e., s. 72, 73.

<sup>123</sup> FEYZİOĞLU, Metin: a.g.e., s. 149.

<sup>124</sup> FEYZİOĞLU, Metin: a.g.e., s. 152.

zikretmeksizin, vergilendirmede gerçeğin esas alınması gerektiği, buna karşılık varsayımlara dayalı vergilendirmeden kaçınılması gerektiği yönünde ortaya çıkmıştır. Danıştay'ın kullandığı “varsayım” kavramını ise “tahmini, hukuki bir dayanağı olmayan” şeklinde anlamak gerekir. Yoksa ikinci bölümde açıklanan “varsayım”, karine benzeri bir kavram olup karine gibi hâkimin boşluk doldurması bakımından vicdani kanaate ulaşmasında bir araçtır.

Danıştay'ın yaklaşımı şu karar<sup>125</sup> ile örneklenebilir: “...Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek ve gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur... (Dolayısıyla) şirket ortaklarından birinin banka hesabına yurt dışında bulunan firma tarafından gönderilen havale bedelleri esas alınarak başka hiç bir araştırma ve inceleme yapılmadan tarhiyat yapılamaz”.

Danıştay'ın karinenin ispat ölçüsüne etkisini yansıtan bir kararına<sup>126</sup> göre, takdir komisyonu işlem konusu malın maliyet bedeli, piyasa kıymeti ve yıpranma derecesini araştırarak işlemin yapıldığı tarihteki gerçeğe en yakın bedeli emsal bedel olarak takdir etmesi gerekir: “Davacının ticari işletmesine dâhil olan kamyonun bildirilen satış bedeli, emsaline göre düşük bulunarak takdir komisyonuna başvurulmuş, komisyonca, satış senesinde yazılı kasko sigorta değeri dışında somut herhangi bir saptama yapılmadan emsal bedel takdir edilmişse de, tarhiyata karşı açılan davanın incelenmesi sırasında, satış bedeli tartışmalı olan taşıtın satış

---

<sup>125</sup> Dan. 4. D., E. 1998/128, K. 1998/2379, k.t. 3.6.1998 (SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2005, s. 74.); www.danistay.gov.tr, e.t. 25.1.2011.

<sup>126</sup> Dan. VDDGK. E. 1996/193, K. 1997/359, k.t. 26.9.1997, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 31.1.2011.

tarihindeki değerinin, aracın tüm özellikleri göz önüne alınarak, mahalli ticaret odası, şoförler ve otomobilciler derneği gibi kuruluşlardan görüş istenerek, bu bilgiler değerlendirildikten sonra matrah farkı doğduğu takdirde tarhiyatın, kusur cezalı olarak değiştirilmesi gerekirken kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.” Demek ki, “gerçek”e ulaşamadığı zaman, “gerçeğe en yakın olasılık” tespit edilebilmekte ve vergi hukukunda ispatın ölçüsü olabilmektedir.

## **E. Karine**

### **1. Kavramın Açıklanması**

Tezde kavramsal çerçevenin belirlenmesi bakımından asli öneme sahip olan kavram, karinedir. Karine, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kural olarak anlaşılır<sup>127</sup>. Karine, bir olayın doğruluğunun önceden ve soyut bir şekilde kabul edilmesi şeklinde de tanımlanabilir<sup>128</sup>. Bu tanımlar daha çok Kıta Avrupası hukuk sisteminde kullanılır.

Bu noktada bir parantez açarak, yukarıda bahsedilen tanımların ilk bakışta birbirinden farklı anlamlara gelebileceğini, ancak bunların aslında aynı sonucu ifade ettiğini belirtmek gerekir. İlk tanımda gerçekliği bilinen veya gerçek olduğu kabul edilen bir olay, “karine temeli” ve bu olay vasıtasıyla ulaşılan bir varğı, bir başka olay, “karine sonucu” vardır<sup>129</sup>. İkinci tanımda ise ilk bakışta tek bir olay “karine

<sup>127</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yüğü, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1980, s. 165.

<sup>128</sup> KUNTER, Nurullah / YENİSEY, Feridun, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Birinci Kitap, On İkinci Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul, 2002, s. 548.

<sup>129</sup> YEŞİLOVA, Ecehan: “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, s. 246 247: “Yasal karine adı verilen bu “hukuk kuralları” sayesinde, ispat yükünü taşıyan kimse, uygulanacak normun koşul vakıyasıyla örtüşen somut vakıyı değil; karine temeli dediğimiz başka bir vakıyı ispat ederek iddia konusu vakıanın veya hakkın varlığı (veya yokluğu) seklindeki karine sonucuna ulaşır. İspat yükünü taşıyan kimse, bu karine sayesinde somut vakıa üzerindeki belirsizliği, -karine temeli denilen- bir başka vakıa ile ortadan kaldırmaktadır. Başka bir deyişle, yasal karineye dayanıldığı zaman,

temeli” vardır; bu olayın gerçek olduğu kabul edilir. Bu tanım sözde karineyi ifade eder. Suçsuzluk karinesi buna örnek olarak gösterilebilir. Bu karineye göre, herkes, suçu kanıtlanana kadar suçsuzdur. İlk bakışta burada gerçekliği kabul edilen tek bir olay, “suçsuz olma”, var gibi görünmekle beraber, aslında “suçun kanıtlanmaması” ve “suçsuz olma”, olmak üzere iki olay vardır. “Suçun kanıtlanmaması, karinenin hareket noktasını yani karine temelini oluşturan ve gerçek olduğu bilinen (a) olayını, “suçsuz olma” ise, bilinen olaydan dolayı ulaşılan, bilinmeyen, ancak bilinen bir gerçeklikten ötürü gerçekliği kabul edilen bir sonucu, (b) olayını ifade eder.

Medeni Kanun’un 3’üncü maddesinde yer alan iyiniyet karinesi de aynı şekilde örnek olarak gösterilebilir. Buna göre, “Kanunun iyiniyete hukukî bir sonuç bağladığı durumlarda, asıl olan iyiniyetin varlığıdır.” Karinenin hareket noktasını oluşturan (a) olayı “kanunun iyiniyete hukuki bir sonuç bağlaması”, bağlandığı sonuç olan (b) olayı ise “iyiniyetli olma”dır. Bilinen (a) olayının varlığı halinde, bilinmeyen (b) olayı karine olarak var sayılmaktadır.

Anglosakson hukuk sisteminde ise yazılı hukuk kadar içtihatlar üzerinden de uygulama söz konusu olduğu için, şu tanım daha çok geçerlik alanı bulmaktadır. Buna göre karine, “temel bir gerçeğin, varsayılan bir gerçeğe –çürütülene kadar- vücut vermesini sağlayan yasal ya da yargısal hukuk kuralıdır...Karine, başka delil bulunmaması halinde, mevcut delillerden bir takım ilişkilendirmelerin kurulabilmesine yarayan hukuki bir araçtır<sup>130</sup>.”

---

uyuşmazlığa uygulanacak norm hakkındaki ispat faaliyetinde, ispatın konusu (Beweisthema) değişmiş olur.”

<sup>130</sup> Black’s Law Dictionary, Altıncı Baskı, s. : “A presumption is a rule of law, statutory or judicial, by which finding of a basic fact gives rise to existence of presumed fact, until presumption is rebutted. ... A legal device which operates in the absence of other proof to require that certain inferences be drawn from the available evidence.”

Anglosakson hukukunda “karine” ile “re’sen dikkate alma” (judicial notice<sup>131</sup>) kavramları birbirinden özellikle ayrılmıştır. Re’sen dikkate almakta, herkesçe bilindiği malum olan ve dolayısıyla yargısal olarak gerçekliği varsayılan bir olay/olgu söz konusudur. Gerçekliği konusunda tartışma olan olay/olgular re’sen dikkate alınmaz. Karinede olduğunun aksine, ispatlanmış ya da ispatlandığı varsayılan bir olay/olgunun varlığından çıkarılan bir olay/olgu mevcut değildir. Re’sen dikkate almak, teorik ve pratik kesinliğe dayanan bir tedbirdir. Karine kavramı da tedbir içermekle birlikte, bu tedbir teorik ve pratik kesinlikten çok olasılığa; karine olarak kabul edilen olgunun gerçek olma olasılığına dayanır<sup>132</sup>.

Medeni yargılama hukukunda birçok kanuni karine vardır. Ceza yargılamasında ise şekli gerçekten çok maddi gerçek arandığından, kanuni karinelere yer verilmemesi esastır<sup>133</sup>. Gerçeğin araştırıldığı ceza usulü hukukunda, kanuni delil veya kanuni karine gibi araçlar reddedilmektedir<sup>134</sup>. Vergi hukukunda ise, hem verginin esasında, hem de ceza uygulamasında çeşitli karinelere yararlanılır<sup>135</sup>.

Vergi hukukunda ise karine, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır<sup>136</sup>.

Gerek özel hukuk, gerekse vergi hukuku bakımından karine kavramını, nedensellik ilkesinden ayırmak gerekir. Nedensellik ilkesi, “şart olarak göz önüne alınan bir fiili, netice olarak ele alan bir fiile bağlayan bir hükümdür (önermedir).

---

<sup>131</sup> OVACIK, Mustafa: İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, s. : “Judicial notice: Mahkemenin belli bir husus veya olayı ispata lüzum göstermeyen malum bir olay olarak kabul etmesi; mahkemenin belli bir hususu re’sen dikkate alması.”

<sup>132</sup> FISK, Otis H. : Presumptions in the Law, William s. Hein and Co. Inc., USA 1921, Tıpkı Basım 1997, s. 10.

<sup>133</sup> KUNTER, Nurullah: Ceza Muhakemesi Hukuku, s. 415, 416.

<sup>134</sup> EREM, Faruk: Ceza Usul Hukuku, Sevinç Matbaası, 4. Baskı, Ankara 1978, s. 374.

<sup>135</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, s. 255.

<sup>136</sup> CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2005, s. 788.

Nedensellik ilkesi, “(A) olursa (B) olacaktır” veya “(A) olursa (B) olmalıdır”ı ifade eder. Örneğin, bir kimse hırsızlık yaparsa hapsedilmelidir.<sup>137</sup>”

Karine ise, “gerçekliği bilinen veya gerçek olduğu kabul edilen bir olay ve bu olay vasıtasıyla ulaşılan bir vargı” olarak, nedensellik ilkesini içinde barındıran, bununla birlikte nedensellik ilkesinden daha farklı bir anlam ve sonuç içeren bir kavramdır. Nedensellik ilkesi için verilen örnek üzerinden anlatmak gerekirse, “hırsızlık yapma”, (a) olayı olmakla birlikte, “hapse girme”, (a) olayının var olmasından çıkarılan, varlığı bilinmeyen bir başka olay değil, bir sonuç, bir hukuki yaptırımdır.

Karine kavramı yazında ve uygulamada karineye benzer başka kavramlarla karışabilmektedir. Bu kavramları açıklayarak karineden farklarını ortaya koymak gerekir:

#### **a. Atıf Kuralı**

Bir kuralın hukuksal gereklerine veya hukuksal sonuçlarına (ya da her ikisine birden) atıfta bulunan bir kural, atıf kuralıdır<sup>138</sup>. Örneğin, KDVK m. 1’de belirtilen çerçevede hizmetin KDV’ye tâbi olacağı ifade edildikten sonra KDVK m. 5’te, “Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır” denmiştir. KDVK m. 5 ile KDVK m. 4’ün sonuçlarına atıf yapılmıştır. Bir atıf kuralı olan KDVK m. 5, yaptırım içermeyen bir eksik kuraldır.

KDVK m. 3 de atıf kuralına başka bir örnektir. KDVK m. 3’e göre aşağıdaki haller teslim sayılır:

---

<sup>137</sup> KELSEN, Hans: “Nedensellik ve İsnadiyet” (çev. Zeki, HAFIZOĞULLARI), AÜHFD, Cilt: XXXV, Sayı: 1-4, 1978, s. 226.

<sup>138</sup> SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm, s. 10.

\_ Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

\_ Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

\_ Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

KDVK m. 1’de düzenlendiği biçimiyle teslim KDV’ye tâbi olacağından, KDVK m. 3 ile de KDVK m. 1’in sonuçlarına atıfta bulunulmuştur. KDVK m. 3’ün içerdiği her olgu ayrı bir atıf kuralı olarak düşünülebilir.

## **b. Varsayım**

Hukuki varsayım, bilinçli olarak, eşit olmayan olguya aynı etkinin tanınması biçiminde tanımlanır<sup>139</sup>. Bu kurallar yasal atıf normlarıdır<sup>140</sup>. Varsayım, “(a) olayı için saptanmış hukuki sonucu (b) olayına da bağlayan ve bu hukuksal sonuç bakımından (b) olayını (a) olayına eşit gören bir hukuk kuralıdır.<sup>141</sup>” Bu şekilde yasa, (b) olayı ile (a) olayına atıf yapmaktadır. Varsayım “gizli atıf” gözüyle bakılır<sup>142</sup>.

Karine ile varsayım arasındaki farklar şu şekilde açıklanabilir<sup>143</sup>:

\_ Karinede iki farklı olay varken, varsayımında bir olay ve bu olaya bağlanan başka bir olayın sonucu vardır.

\_ Karinedeki olaylardan birisi hakkındaki sonucun gerçekleşip gerçekleşmediği bilinmeksizin uygulanırken; varsayımında yasa bir olay için öngördüğü sonucu başka

<sup>139</sup> TAŞPINAR, Sema: Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 155.

<sup>140</sup> GUGGENBÜHL, Markus: Die gesetzlichen Vermutungen des Privatrechts und ihre Wirkungen im Zivilprozess, Zürich 1990, s. 87 (nakleden TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 155).

<sup>141</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 169.

<sup>142</sup> SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm, s. 11.

<sup>143</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 156.



bir olay için aynen uygulamaktadır.

\_ Karinede bir (a) olayının varlığından bir (b) olayının da var olduğu (olması gerektiği) sonucuna ulaşılırken; varsayımda (b) olayının varlığı belli bir hukuksal sonuç bakımından (a) olayının yerine geçer.

\_ Karinede (b) olayı yasa ya da tecrübe kuralları ile (a) olayının “olan” veya “olması gereken” sonucu olarak belirlenmişken; varsayımda (b) olayının gerçekleşmediği bilinmekle birlikte hukuki olarak var kabul edilir.

\_ Varsayımda (b) hukuki sonucu ile başka bir olaya ya da müesseseye atıf yapılmaktadır, karinede ise atıf yoktur.

\_ Karine (fiili karine), tecrübelerin verdiği olasılık (kesine yakın olasılık) hesabına dayandığı halde, varsayımda olasılık yoktur<sup>144</sup>.

Varsayım düzenlemeleri, birer yasa tekniği olarak düşünülmelidir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye'de oturanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Bu madde, yapısı itibariyle bir varsayım barındırır. Burada hareket noktası olan iki ayrı (a) olayı, “ikametgâhı Türkiye'de bulunmak ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye'de oturmak”, aynı (b) olayına, “Türkiye'de yerleşmiş sayılma”ya bağlanmıştır. (b), bilinen bir olaydan dolayı olan ya da olması gereken bilinmeyen bir olayı değil, var olmadığı bilirse dahi hukuken varlığı kabul edilen bir varsayımı ifade etmektedir. “Türkiye'de yerleşmiş sayılma” ile de “tam yükümlü olmanın sonuçlarına” atıf yapılmıştır.

Karine ile varsayım arasındaki benzer nokta ise, hukuki sonuçlarıdır: İkisinin

---

<sup>144</sup> SABATINI, Guglielmo: Principi di diritto processuale penale, Catania, C.: I s. 1946, C.: II s. 1949'dan nakleden, KUNTER, Nurullah: Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş Dokuzuncu Bası, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1989, s. 609.

de aksi ispat edilemez<sup>145</sup>.

### **c. Tanımlayıcı Hukuk Kuralı**

Karine ve varsayım kavramları uygulamada “tanımlayıcı hukuk kuralı” ile karışabilir. Tanımlayıcı hukuk kuralları bir hukuki kavram veya kurumun ne anlama geldiğini belirten kurallardır<sup>146</sup>. Vergi hukukunda tanımlayıcı hukuk kuralına GVK m. 26/3’te Gelir Vergisinden müstesna vatan hizmeti yardımları sayılırken ilgili hüküm bakımından “şehit” kapsamında kimlerin değerlendirileceğini açıklayan “Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır” ifadesi örnek verilebilir. Daha belirgin bir örnek olarak VUK m. 8’de yer alan “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir” kuralı gösterilebilir. Bundan başka, GVK m. 52’nin fıkraları birer tanımlayıcı hukuk kuralıdır.

### **d. Yorumlayıcı Hukuk Kuralları**

Tanımlayıcı hukuk kuralları ile yorumlayıcı hukuk kuralları zorunlu olmamaları bakımından birbirine benzerler. Yorumlayıcı hukuk kuralları, bireylerin birkaç anlama gelebilen beyan ve hareketlerinin hangi anlama geldiğini saptayan hukuk kurallarıdır<sup>147</sup>. Örneğin Borçlar Kanununun 75’inci maddesinde yer alan bir yorumlayıcı kurala göre, “borcun ifası için bir ayın iptidası veya nihayeti tayin olunmuş ise ayın birinci ve sonuncu günü anlaşılır. Bu ayın ortası tayin olunmuş ise

---

<sup>145</sup> UMAR, Bilge: Ord. Prof. Dr. Sabri Şakir Ansay’a Armağan, “Hususi Hukukta Karineler”, AÜHF Yayınları No: 194, Ankara 1964, s. 185.

<sup>146</sup> GÖZLER, Kemal: Hukuka Giriş, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Eylül 2009, Bursa, s. 197.

<sup>147</sup> GÖZLER, Kemal: Hukuka Giriş, s. 196.

bundan ayın on beşi anlaşılır.” “BK m. 75’te “ayın ortasından anlaşılması gerekenin ayın on beşi olduğu” ibaresi, ayın ortasının belirlenmesi bakımından bir sonuç değil, bir sözleşmede ifa zamanının belirlenmesi bakımından iradelerin hukuken değerlendirilmesidir. Söz konusu yorum, yasa tarafından öngörülmüş ve aksine bir durumu varlığı kanıtlanmadıkça geçerliliğini koruyacak bir durumdur. Yorum kuralları, tek veya iki taraflı iradelerin yorumlanmasında yasa koyucunun öngördüğü bir araçtır”<sup>148</sup>. Medeni usul hukukunda taraf iradesi esas olduğundan, “tek veya iki taraflı iradelerin yorumlanması”na sıklıkla ihtiyaç duyuluyorken; vergi hukukunda yükümlünün tek taraflı irade beyanı ile yükümlü ile vergi idaresinin birlikte irade beyanlarının bulunduğu durumlar istisnaidir. Vergi hukukunda, vergilendirme yetkisine sahip yasa koyucunun koyduğu yasalar çerçevesinde genel, eşit ve belirli bir biçimde vergilerin yasallığı ilkesine uygun olarak vergi alınması söz konusudur. Burada kural olarak yükümlünün iradesinden söz edilemez. Dolayısıyla yükümlünün tek taraflı ve irade beyanı oluşturan hukuki işlemi, örneğin gelir vergisi beyannamesi verilmesi ya da vergi idaresi ile yükümlünün uzlaşma yoluna gitmesi ile oluşan iki taraflı irade beyanına ilişkin hükümler yorum kuralı olarak adlandırılabilmeyle birlikte, yükümlü ya da vergi idaresinin iradesinden kural olarak söz edilemeyeceği için, vergi hukukunda da yorum kuralları istisna olmak gerekir ve yorum kuralının mutlaka irade beyanına ilişkin olmasını aramak gerekir.

Medeni yargılama hukukunda yorumlayıcı hukuk kuralları “yorum kuralı” olarak da adlandırılmıştır<sup>149</sup>. “Yorum kuralı” kavramının “yorum yöntemleri” ile karıştırılmaması gerekir. Yorum faaliyeti kapsamında, “yorum kuralı” ya da “yorumlayıcı hukuk kuralı”, normun kendi içinde doğrudan doğruya anlamına ilişkin

---

<sup>148</sup> TAŞPINAR, Sema: Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 155, dn. 184.

<sup>149</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.m., s. 155.

bir açıklama getirirken, “yorum yöntemleri”, normun nasıl yorumlanacağı ve uygulanacağı konusunda normla dolaylı olarak ilişki kurarlar. Tam bir görüş birliği olmamakla beraber, yorum yöntemleri lâfzî (deyimsel), tarihi, sistematik ve amaçsal yorum olmak üzere dört tanedir.

Alman öğretisinde “hak karineleri” için “yorum kuralı” nitelendirmesi yapılmıştır<sup>150</sup>. Oysa teknik açıdan “karine”, “varsayım”, “yorumlayıcı hukuk kuralları” ve “tanımlayıcı hukuk kuralları”nın birbirinden ayrılması gerekir.

Yorumlayıcı hukuk kuralları ile tanımlayıcı hukuk kurallarının iki farkı vardır<sup>151</sup>:

– Tanımlayıcı hukuk kuralları belli bir konunun taraflarca hiç kararlaştırılmamış olması halinde uygulanırken; yorumlayıcı hukuk kuralı, taraflarca kararlaştırılmış ancak anlamı belirsiz kalmış konular için uygulanır.

– Yorumlayıcı hukuk kuralları tarafların kullandıkları kelimelerin anlamını açıklarken, tanımlayıcı hukuk kuralları kanunda geçen bir hukuki kurumun anlamını belirtir.

Bu iki ölçütte de dikkat edilmesi gereken, yorumlayıcı hukuk kurallarının taraf iradelerini açıklamakta kullanılmasıdır. Oysa genelde kamu, özelde ise vergi hukukunda taraf iradesinden kural olarak bahsedilemez. Örneğin GVK m. 44 bir özel hukuk kuralı olsaydı yorumlayıcı hukuk kuralı olarak anılabilecekken, vergi yasasında yer alan bir hüküm olarak tanımlayıcı hukuk kuralı olarak adlandırılmak gerekir: “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul

<sup>150</sup> ROSENBERG: Beweislast, s. 217, Sema TAŞPINAR: a.g.e., s. 155, dn. 184’ten naklen.

<sup>151</sup> GÖZLER, Kemal: Hukuka Giriş, s. 197.

edilir.” Bu kuralın bir varsayım olmadığı da açıktır; işin bitimi varsayımsal bir olaya bağlanmamıştır, “işin bitmesi”nin anlamı yasada açıklanmıştır.

## **2. Karinenin Sınıflandırılması**

Karine kavramı, öğretide, kaynağına (fiili karine-yasal karine), sonucuna (yasal olay karinesi-yasal hak karinesi), ispat edilebilirliğine (kesin karine-adi karine), unsurlarına (teknik anlamda karine-sözde karine) ve yükümlü lehine ya da aleyhine olmasına (yükümlü lehine karine-yükümlü aleyhine karine) göre tasniflere tâbi tutulmuştur.

### **a. Fiili Karine-Yasal Karine**

Karineler, esas olarak kaynaklarına göre, fiili karineler ve yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılır. Fiili karineler varlıklarının kaynağını yaşamdan, genel tecrübe kurallarından; yasal karineler ise yasalardan alırlar.

Bir karine ile gerçek olduğu kabul edilen bir olay/olgunun var olup olmadığı, akıl ve hukuk açısından sorgulanabilir. Yasal karine oluşturan yasa koyucu, aklın/mantığın belli olay/olgulardan çıkarımlarda bulunma sürecini kontrol etmek amacı güder. Aklın/mantığın etkisiyle oluşan karineler fiili karine; bu akıl/mantığın yasa ile kontrol edilmesiyle ortaya çıkan karine ise yasal karinedir. Bu kontrolün mutlak olduğu yasal karineler, kesin karineler; kontrolün takdiri olduğu karineler ise adi karineler olarak adlandırılır<sup>152</sup>.

Fiili karinenin ortaya çıkmasında etkisi olan mantık iken, yasal karinede yasanın mutlak ya da takdiri bir etkisi söz konusudur<sup>153</sup>.

Fiili karinede amaç gerçeğe ulaşmaktır. Yasal karinede de esas olarak böyle

---

<sup>152</sup> FISK, Otis H.: Presumptions in the Law, s. 11.

<sup>153</sup> FISK, Otis H.: a.g.e., s. 11.

olmakla birlikte, karinenin kendisi bazen gerçeği tam olarak yansıtmayan ya da tamamen gerçeğin karşıtı bir durumu önceden yasa ile gerçek kabul ederek gerçeğe aykırı durumu meşru kılabilir. Bu farka sebep olan, fiili karinenin temelinde insan aklı/mantığı geçerli iken, yasal karinenin temelinde yasa mantığının/hukuk aklının geçerli olmasıdır<sup>154</sup>.

## **aa. Fiili Karine**

### **aaa. Kavramın Açıklanması**

Fiili karineler, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için hâkim tarafından çıkarılan sonuçlardır<sup>155</sup>. Bunlar, tarafların olay iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilirlik derecesi hakkında, yargıcın kanaat edinmesine yarayan, yaşam deneylerinin ortaya koyduğu “değer hükümleri”dir<sup>156</sup>.

Bu “değer hükümleri”, yasa ile ortaya konulmadıkları için ve yasal karinelerle karıştırılmamaları amacıyla farklı adlarla da anılırlar. “Beşeri karine”, “tecrübe kuralları”, “doğal karine”, “yargısal karine”, “tecrübe karinesi”, “yaşam karinesi”, “gerçek olmayan karine”, bu adlardandır<sup>157</sup>. Türk Hukuk Lûgatı’nde de fiili karine, maddi karine adıyla, hayat tecrübelerinden çıkan karine olarak tanımlanmıştır<sup>158</sup>. Maddi karine, hayat tecrübelerine ve olayların olağan gidişine göre, başka bir olayın gerçeğine ulaşmaktır<sup>159</sup>.

Genel olarak bakıldığında, yargıcın delil değerlendirme serbestliğinin yürüdüğü alan içinde -ve başka bir delil bulunmadığı takdirde- fiili karinelerin iki türlü işlevi

---

<sup>154</sup> FISK, Otis H.: a.g.e., s. 11.

<sup>155</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, s. 536.

<sup>156</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 165, 166.

<sup>157</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 536.

<sup>158</sup> Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lûgatı, Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme Yayın Genel Müdürlüğü, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, 192.

<sup>159</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, s. 254.

olur<sup>160</sup>:

\_ Yargıç, gösterilmiş bir delilin güvенеbilirlik derecesini, yani ispat gücünü, “tecrübe değerlerini olasılık olarak gösteren<sup>161</sup>” yaşam deneyi kurallarına göre belirler.

\_ Yargıç, hakkında delil gösterilmemiş bir olay iddiasının doğruluğunu, yaşam deneyi kurallarına dayanarak kabul edebilir ve bu durumda ispat yükü, o olayın aksini ileri süren tarafa geçer<sup>162</sup>.

### **bbb. Fiili Karineye Benzerlik Gösteren Kavramlar**

Alman doktrininde ise dört kavramın birbirinden ayrılması gerektiği üzerinde durulur. Bunlar, kusurun ispatı ile ilgili olan ilk görünüş ispatı, fiili karine, kusur ve illiyetin ispatında ispat yükünün ters çevrilmesi ve (akdi tazminat taleplerinde) ispat yükünün dağılımıdır. Alman içtihatlarında bu kavramların tümü ilk görünüş ispatı olarak nitelendirilmektedir<sup>163</sup>.

### **aaaa. Tecrübe Kuralları**

Türk hukukunda ise tecrübe kuralları, fiili karinelerin temelini oluşturan esas kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Olasılık kuralları olarak da adlandırılan tecrübe kuralları, öğretilerde “çok sayıda benzer anlam ve formda gözlenen münferit vakıalardan, bilimlerden veya teknikten alınmış genel değerlendirmeler, kurallar”

<sup>160</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 166.

<sup>161</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 537.

<sup>162</sup> Aksi görüş için bkz. ÜSTÜNDAĞ, Saim: Medeni Yargılama Hukuku, s. 512; SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s. 6: “Fiili karineler ise, adi kurallara göre ispat edilmesi gerekecek olaylar yerine, bir başka daha kolay ispat edilebilir olan olayları koymak suretiyle ispat konusunu değiştirirler, ispat yükünün yerini değiştirmezler.”

<sup>163</sup> WASSERMEYER, Heinz: Der Prima Facie Beweis und die Benachbarter Erschaeinungen, Münster 1954, s.1’den nakleden Sema TAŞPINAR: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımdaki Rolü”, s. 538.

olarak tanımlanmıştır<sup>164</sup>. Bu kurallara göre belli olayların tekrarı sık olmalı ve gelecekte de gerçekleşeceği beklenmelidir. Tecrübe kuralları, olasılık ifade eden ve hayatın olağan akışı hakkında bilgi veren<sup>165</sup>, tümevarım yoluyla bulunabilen<sup>166</sup>, genel ve soyut kurallardır<sup>167</sup>.

Tecrübe kuralı ile ilgili faaliyet, delilleri değerlendirip hüküm vermede büyük önermeyi teşkil eden “tecrübe kuralı”nın bulunması ve küçük önerme ile karşılaştırılması faaliyetidir. Bu faaliyet, olay hakkında hüküm verilirken gerçekleştiği için, buna “hüküm sırasında karşılaştırılma” denir. Karinede ise daha önce benzer olaylarda karşılaştırılma yapılmış ve gelecekteki olaylara uygulanacak bir sonuç çıkarılmıştır. Bu yüzden karine, “önceden yapılan karşılaştırma” olarak da anılır<sup>168</sup>. Buna göre karine, bir hüküm vermek için “tecrübe kuralı ile karşılaştırma denilen faaliyetin, daha önceden benzer olaylar dolayısı ile yapılmış ve gelecekteki bütün olaylarda uygulanacak mücerret sonucun önceden çıkarılmasıdır. Bir başka deyişle karine, “bir olayın doğruluğunun önceden ve soyut olarak kabul edilmesidir”<sup>169</sup>.

#### **bbbb. Maruf ve Meşhur Hususlar**

Fiili karine kavramı ile benzerlik gösteren bir kavram da Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda yer alan “maruf ve meşhur olan hususlar”dır. HUMK m. 238/II’ye göre, “Maruf ve meşhur olan hususlar münazaalı sayılmaz”. Öğretide maruf olmanın, “mahkeme dışında dar veya geniş alanda genellikle bilinen şeyler olduğu kabul edilmektedir. Bunlar ya tarih gibi birçok kişi tarafından bilinen veya bir

<sup>164</sup> KARAFAKİH, İsmail: “Vasıtalı Deliller”, s. 172.

<sup>165</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımı Üzerindeki Rolü”, s. 539.

<sup>166</sup> FEYZİOĞLU, Metin: Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat, s. 151: “Yeterli sayıda gözlem yapıldığında tespit edilebilir.”

<sup>167</sup> KUNTER, Nurullah: Muhakeme Hukuk Dalı Olarak Ceza Hukuku, s. 605-606.

<sup>168</sup> KUNTER, Nurullah: a.g.e., s. 605.

<sup>169</sup> KUNTER, Nurullah: a.g.e., s. 607.



kurumun yeri veya mesafesi gibi her zaman müşahedesi mümkün ve yanılma olasılığı akla gelemeyecek şeyler veya genel olup da bir itiraza maruz kalmaksızın kabul olunabilecek vakialardır. Meşhur ise herkesin bildiği şey demektir. İkinci dünya savaşının tarihi, buna örnek olarak gösterilebilir<sup>170</sup>.

“Herkesçe bilinen olaylar” olarak da ifade edilebilecek olan maruf ve meşhur hususlar, genel hayat tecrübeleri, fiili karineler veya yaşamın olağan akışı gibi kavramlardan farklıdır. “Burada önemli olan herkesçe bilinmedir; mutad veya yüksek ihtimal dâhilinde olmak değildir. Maruf ve meşhur hususa dayanan tarafın iddiası (HUMK. m. 239) karşı delille çürütülebilir. Buna karşılık fiili karineye dayanan tarafın iddiasını ispat etmiş sayılacağı ve karşı tarafın bunun aksini ispat edebileceği ilerde görülecektir. Yani burada tam ispat söz konusudur”<sup>171</sup>.

#### **cccc. Emare**

Fiili karineye benzeyen bir başka kavram, dolaylı delil olarak da anılan “emare”dir. Usul hukuku öğretisi ve uygulamasında “delil” kavramının tanımı yapılmışsa da, emare konusunda üzerinde görüş birliği olan bir tanım bulunmamaktadır.

İngiliz filozof Bentham, “A Treatise on Judicial Evidence” (Yargısal Kanıt Teorisi) adlı eserinde “çevresel delil” olarak adlandırdığı emareler hakkında şu tanımı yapmıştır: “Çevresel delil, bir olgu ya da olgular grubunun varlığından çıkarılan, doğrudan doğruya esas olguya ilişkin olan, asıl olgunun var olduğu sonuçlarını doğuran delildir.”<sup>172</sup>

<sup>170</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, s. 539-540.

<sup>171</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.m., s. 539-540.

<sup>172</sup> BENTHAM, Jeremy: A Treatise on Judicial Evidence, Messrs. Baldwin, Cradock and Joy, Paternoster-Row, London, 1825, GoogleBooks, e.t. 30.3.2011, s. 143: “Circumstantial evidence is that deduced from the existence of a fact, or a group of facts, which being directly applicable to the

Hintze, bu tanımı çevirirken, Alman vergi hukukunun ispat ölçüsünün derecelendirilmesi ve şüphenin susması kavramlarından etkilenerek orijinalinden farklı ve vergi hukukuna yakın bir tanım ortaya çıkarmıştır: “Günlük hayatta doğrudan kullanılabilir; şüpheyi tamamen bertaraf etmese de, dile gelmemesini gerektiren bir bilgi derecesinin elde edilmesine yetecek bir vakıanın ya da bir vakıa grubunun mevcudiyetinden hareketle kabul edilen delil, bağlamsal (tali, dolaylı, ikinci derece) delildir...”<sup>173</sup>.

Türk Hukuk Lügati’nde ise emare, “bir fiilin ikamı ihmalini teyid eden ve fakat başlı başına bir delil mahiyet ve kuvvetinde olmayan vakıadır ki, diğer delilleri tamamlamak için hakim tarafından nazara alınabilir” şeklinde açıklanmıştır<sup>174</sup>.

Konuralp, emareyi şu şekilde tanımlamıştır: “Bir iddianın doğrulanması konusunda kanaat edinmeye elverişli olan ve fakat temsili niteliği itibariyle iddia edilen vakıayı ancak ihtimal derecesinde veya kısmen doğrulayabilen ispat araçlarına emare denir<sup>175</sup>.”

Bütün bu tanımlarda belirtildiği üzere, emare ile ispatın söz konusu olabilmesi için, uyumsuzluğun esasını çözen bir olay, eylem ya da işlemin bulunmaması ve mahkemenin tam bir kanaate ulaşmasının mümkün olmaması gerekir.

Kunter’e göre emare (belirti), dış dünyada varlığı olan bir olaydır ve mahkemeler dava konusu olayı belirlemede bunlardan yararlanabilirler. “Bu nedendir ki belirtinin bir delil çeşidi olduğunda tereddüt edilmemelidir. Belirtiler,

---

principal fact, lead to the conclusion that the latter exists.”

<sup>173</sup> HINTZE, Robert: Indizien in der Finanzrechtsprechung, Google Books, e.t. 30.3.2011, s. 5: “Der circumstantielle Beweis ist derjenige, der von dem Dasein einer Gruppe von Tatsachen hergeleitet wird, welche unmittelbar auf eine Haupttatsache sich beziehend, zu dem Schluss führen, daß diese Haupttatsache existiert hat.”

<sup>174</sup> Türk Hukuk Lügati, s. 83: “Kendisine suç isnat olunan kimse üzerinde ve suçun ikamı sırasında elde edilen silahın henüz atılmış olması, mahkeme dışında borç ikrar eden kimsenin bu ikrarını teyit edecek mahiyette fiil ve hareketleri gibi (HMUK. M. 236) .Ticari ihtilaflarda hâkim emarelere dayanarak hüküm verebilir (TK. m. 680)

<sup>175</sup> KONURALP, Haluk: Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, s. 29.

ispat edilecek olayı dolayısı ile gösterirler. Emareler tek başına ispat kuvvetini haiz olmadıkları gibi, birlikte, birbirlerini tamamladıkları takdirde delil sayılabilirler<sup>176</sup>. Emarelerden çıkarılan sonuç daima şüpheli olduğundan, emareden muhtemel olduğu sonucu çıkarılan olayın, tecrübe kurallarına da uygun olması gerekir<sup>177</sup>.

Yurtcan'a göre de 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<sup>178</sup>."

Ceza muhakemesi hukukunda emareyi açıklayan bir başka görüşe göre ise, "maddi gerçeğin araştırılması, her şeyin delil olması ve hâkimin delilleri serbestçe takdir edebilmesi ilkelerinin hâkim olduğu ceza muhakemesi hukukumuzda belirtilerin delil olup olmadığının tartışılmasına bile gerek olmamak gerekir<sup>179</sup>."

Vergi yargısında, ceza muhakemesi hukukunda olduğu gibi her şeyin delil olması ilkesi geçerli olmamakla beraber, VUK m. 3'e göre yemin dışında her türlü delil kabul edildiğinden, emareler de delil olarak sayılmak gerekir.

Belirtmek gerekir ki, "emare" kavramı ve bunun tanımı hukuk ve yargılama düzenleri arasında farklı anlamlar taşımaz; ancak emarenin ispat kuvveti farklılık gösterebilir<sup>180</sup>.

Vergi hukukunda emareye bir örnek<sup>181</sup>, Vergi Usul Kanunu'nun 154 ve

---

<sup>176</sup> KUNTER, Nurullah: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, s. 628, 629.

<sup>177</sup> BLOOMEYER, Arwed: "Medeni Usul Hukukunda Deliller", s. 171, 172.

<sup>178</sup> YURTCAN, Erdener: Ceza Yargılaması Hukuku, Alfa Yayınları, 9.Baskı, İstanbul 2002, s. 249.

<sup>179</sup> ÖZTÜRK, Bahri: Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 3. Baskı, Ankara 1995, s. 319.

<sup>180</sup> KONURALP, Haluk: Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, s. 22.

<sup>181</sup> "İşe başlama"nın karine olduğu görüşü için bkz. SEVİĞ, Veysi: "İşe Başlama Bildirimi, Mükelleflere Sağlanan Bazı Kolaylıklar ve Sigorta Prim İndirimi", Vergi Dünyası, Ocak 1986, Sayı 53, <http://muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd168.htm>, e.t. 30.3.2011.

155'inci maddelerinde yer alan işe başlamanın belirtileri ile ilgili düzenlemelerdir<sup>182</sup>.

VUK m. 154, tacirlerde işe başlamanın belirtilerini gösterir. Buna göre;

“Tacirler için aşağıdaki hallerden herhangi biri işe başlamayı gösterir:

1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınaî faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);
2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;
3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.”

Yukarıda aktarılan düzenlemeye göre, bir iş yeri açmak, ticaret sicili veya mesleki bir oluşuma kaydolunmak ya da işle bilfiil uğraşmaya başlamak, ticari faaliyette bulunulduğuna dair bir belirtidir (emaredir).

Anılan düzenlemeye paralel bir hüküm de, VUK m. 155'te yer alır. Buna göre;

“Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri işe başlamayı gösterir:

1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

---

<sup>182</sup> Buna karşılık, işi bırakmanın bildirilmemesi, işin devam ettiğine yönelik fiili bir karinedir, ayrıca hayatın olağan akışı karinesi ile de desteklenir. Bkz. Dan. 3. D. E. 1989/449, K. 1989/1531, k.t. 25.5.1989, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), e.t. 3.10.2010: “...faaliyetini sona erdirdiğini bildirmeyen mükelleflerin faaliyetlerinin devam ettiğinin kabulü normal ve mutad olup, Vergi Dairesi Müdürlüğünün de mükellefin ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda tespit ve araştırma zorunluluğu bulunmamaktadır.”

3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak”.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeye göre, iş yeri açmak, tabela asmak, ilan vermek veya işiyle ilgili mesleki bir oluşuma kaydolmak, serbest meslek faaliyetinde bulunulduğuna dair bir belirti oluşturur.

Esasen, “belirti” adı altında düzenlenmekle birlikte, bu düzenlemelerin adi karine olduğu düşünülebilir. Burada, karinenin tanımı hatırlanmalıdır: Karine, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya ulaşılmasıdır. Bu düzenlemelerin adi karine olduğu kabul edilirse, örneğin iş yeri açıldığı takdirde, ticari faaliyette bulunulduğu sonucuna ulaşılmalı; iş yeri açtığı halde ticari faaliyette bulunmadığı ve dolayısıyla ticari kazanç elde etmediği iddia edildiği takdirde, bu iddianın aksini ispat etmek yükümlüye düşer. Halbuki, yasada düzenlendiği üzere, iş yeri açmak, ticari faaliyette bulunulduğuna ilişkin bir belirtidir (emaredir), yani iş yeri açmak, ticari faaliyette bulunulduğuna dair bir karine değil; bir göstergedir. Dolayısıyla, iş yeri açılması halinde ticari faaliyette bulunulduğu ve ticari kazanç elde edildiği iddiası halinde, bu iddiayı ispat etmek vergi dairesine düşer<sup>183</sup>.

---

<sup>183</sup> Dan. 3. D. E. 1986/2588, K. 198672448, 11.12.1986, www.danistay.gov.tr, erişim tarihi: 1.1.2010: “Uyuşmazlık 1981 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermediği nedeniyle yükümlü adına resen salınan gelir ve mali denge vergisiyle kesilen ağır kusur cezasına karşı açılan davayı, yükümlünün 31.12.1977 günlü ve 6.11.1982 ve 21.5.1984 günlü PTT vasıtasıyla idareye gönderdiği dilekçelerinin ve Bağ-Kur Bölge Müdürlüğüne verilen dilekçelerin incelenmesinden işini 31.12.1977 tarihinde terk ettiğini bildirdiğinin anlaşıldığı, öte yandan Toprak İskan Müdürlüğü yazısında belirtilen inşaatın tasfiye tarihi olan 17.4.1979 tarihinden sonra ticari faaliyette bulunduğu ve gelir elde ettiği hususunda hiçbir tespitin yapılmadığı, yükümlünün Ticaret Odasından kaydını sildirmemiş olmasının da ticari faaliyette bulunulduğuna ve gelir elde ettiğine karine sayılmayacağı gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatın kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmesi olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz

#### **dddd. Karine-i Katia**

Karine, delillerin değerlendirilmesinde açıkça ispat edilmemiş kısımların edilmişler sayesinde ispat edilmiş sayılması ile de karıştırılmıştır. İslam hukukunda bu duruma “karine-i katia” denilmiştir<sup>184</sup>. Kesin karinede, önceden değil, olay hakkında hüküm verilirken yapılan bir faaliyet söz konusudur. Bu sebeplerden dolayı, bu kavramı tezde bahsedilen “teknik anlamda karine” ve -her ne kadar Türkçesi aynı olsa da- özellikle “kesin karine” kavramından ayrı tutmak gerekir.

#### **eeee. İlk Görünüş Karinesi**

Alman hukukunda içtihatlarca geliştirilen ve emare ispatının bir türü olduğu, hatta Alman Medeni Usul Kanunu (ZPO) ile ilga edilen fiili karineye dayalı bir yüksek mahkeme kararı ile geliştiği belirtilen<sup>185</sup>, genelde ilk görünüş ispatı özelde ise ilk görünüş karinesi de, fiili karine ile benzerlik gösterir. İlk görünüş karinesi, yasada düzenlenmediği takdirde fiili karinenin bir türüdür. Blomeyer’e göre, ilk görünüş karinesinin anlamı şudur<sup>186</sup>: “Aksini kabul etmek için özel dayanaklar mevcut değilse, hâkim ağır basan olasılıktan/ihtimalden dolayı tecrübeyle netice çıkarma kaidesine uymakla mükelleftir”. Bir başka deyişle, ilk bakışta yasa ya da tecrübe kurallarının şekli unsurlarına uygun görünen olaylar, aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilirler.

İlk görünüş karinesi ikinci bölümde ayrıntılı olarak anlatılacağından, burada kısaca değinmek gerekir. Ancak yine de, bu bölümde bahsedilen tecrübe kurallarıyla

---

istemine reddine ve kararın onanmasına karar verildi.”

<sup>184</sup> KUNTER, Nurullah: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Yenilenmiş ve Geliştirilmiş 9. Bası, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1989, s. 607.

<sup>185</sup> YILDIRIM, Kamil: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, s. 124.

<sup>186</sup> BLOMEYER, Arwed: “Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri”, s. 172, 173.

ilk görünüş karinesi arasındaki ilişkiyi açıklayalım: İlk görünüş karinesinin temelinde tecrübe kurallarını oluşturan olaylar bulunur. Ancak bunların karineye temel oluşturabilecek kadar kuvvetli olaylar olabilmeleri için şu unsurları taşımaları gerekir<sup>187</sup>:

\_ Tecrübe kuralı, daima düzenli bir şekilde tekrarlayan olaylar zincirinden kaynaklanmalıdır.

\_ Söz konusu kural, tecrübe, bilim ve tekniğin en üst seviyedeki haline uygun olaylardan oluşmalıdır.

\_ Tecrübe kuralı, açık ve her zaman denenebilir olaylardan meydana gelmelidir.

### **ccc. Karşılaştırmalı Hukukta Fiili Karineler**

Gerek Türk hukuku gerekse Alman ve İsviçre hukuku, fiili karineler hakkında yasalarında herhangi bir düzenlemeye yer vermemiştir. Bununla birlikte, fiili karineler, uygulamada sıklıkla görülmektedir.

Fransa Medeni Kanunu ise 1353'üncü maddesinde, fiili karinelerle ilgili bir düzenleme getirmiştir. Buna göre, "Kanunun tasrih etmediği karineler hâkimin takdir ve basiretine bırakılmıştır. Hâkim ancak kuvvetli, sarih ve birbirini tutan karineleri hukuki muameleye hile hud'a sebebiyle itiraz edilmesi hali müstesna olmak şartıyla kabul edecektir."<sup>188</sup> Söz konusu hüküm, fiili karineleri hâkimin takdirine bırakmış, bununla birlikte bu karinelerin somut olaya uygulanması bakımından açık ve kuvvetli nitelikte olmasını şart koşmuştur. Hukuki işleme hile olduğu gerekçesiyle itiraz edilmesi halinde ise fiili karinenin açık ve kuvvetli olmasa da uygulanabilirliği dile getirilerek yasakoyucunun hile konusundaki hassasiyeti vurgulanmıştır. Daha

<sup>187</sup> HINTZE, Robert: Indizien in der Finanzrechtsprechung, s. 46.

<sup>188</sup> FABREQUEETES, M.P.: Adalet Mantığı ve Hüküm Verme Sanatı, Adalet Bakanlığı Çevirisi, Ankara 1945, s. 16; nakleden, Sema TAŞPINAR: "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü", s. 537.

açık bir anlatımla, bir hilenin varlığı ile bir tecrübe kuralı arasında zayıf bir nedensellik ilişkisi dahi kurulabiliyor ise hile yaptığı ileri sürülen taraf, bunun aksini ispatlamak durumunda kalacaktır. Bunun yanında, Fransız hukukunda karinenin bir delil tipi olarak kabul edildiğini de belirtmek gerekir<sup>189</sup>.

### **ddd. Fiili Karinelerin İspat Gücü**

Alman hukukunda fiili karineleri uygulanır kılmak için "hayatın olağan akışı" gibi tecrübe gücü yüksek olasılıklardan veya altın tecrübe kurallarından (goldenen Erfahrungssaetze) söz edilir ve bu eleştirilir<sup>190</sup>. Bu eleştiriye göre, fiili karineleri düzenleyen hukuk kuralı olmadığı için bunlar çok sınırlı uygulanabilmelidir. Çünkü gerçek, hâkimin isteği üzerine olasılıklarla ikâme edilebilecektir.

İsviçre hukukunda ise fiili karinenin ispat yükü üzerine etkisi konusunda farklı görüşler vardır: *Kummer* ve *Habscheid'e* göre<sup>191</sup> fiili karine ispat yükünü etkilemez. Sadece delil değerlendirmesine etki eder. Başka bir görüşe göre ise fiili karine ispat yükünü etkilemez. Ancak buna benzer bir etki gösterir. Karşı taraf aksini ispat değil, karşı delil gösterecektir. *Guldener*<sup>192</sup> ise ispat yükünün ters çevrilmesinden söz eder. Bu hâlin ispat yükü kurallarından ayrılma olmadığı, yargısal kanaatin ispat yükünü oluşturduğu görüşündedir. Ona göre fiili karine vakıalar tam ispatlanamadığı sürece geçerlidir ve aksi ispatlanırsa karine devreden çıkar.

---

<sup>189</sup> KONURALP, Haluk: Yazılı Delil Başlangıcı, s. 6.

<sup>190</sup> KUMMER, Max: Grundriss des Zivilprozessrechts nach den Prozessordnungen des Kantons Bern und des Bundes, vierte Auflage, Verlag Staempfli, Bern 1984, s. 141 ve WASSERMEYER, Heinz: Der prima facie Beweis und die benachbarten Erschaenungen, Münster 1954, s. 38, 48'den nakleden; TAŞPINAR, Sema: a.g.m., s. 564.

<sup>191</sup> HABSCHEİD, Walter J. : Das Recht in Theorie und Praxis, Verlag Helbing Lichtenhahn Basel und Frankfurt am Main 1986, s. 319'dan nakleden; TAŞPINAR, Sema: a.g.m., s. 565.

<sup>192</sup> GULDENER, Max: Beweiswürdigung und Beweislast nach schweizerischem Zivilproeßrecht, Zürich 1955, s. 326'den nakleden; TAŞPINAR, Sema: Fiili Karinelerin İspat Yükü Üzerine Dağılımı", s. 565.)



Türk hukukunda da bu konuda doktrinde farklı görüşler vardır. *Üstündağ'a* göre<sup>193</sup>, fiili karineler ispat yükünü değiştirmez. Ancak bunlar çok defa genel kurallara göre ispat edilmesi gerekecek olan vakıalar yerine bir başka daha kolay ispat edilebilir vakıaları koymak suretiyle ispatın konusunu değiştirir. *Karafakih'e* göre<sup>194</sup> ise, ispat yükü kendisine düşen tarafın iddiası tecrübe kuralları ile teyit ediliyorsa bunu ispatla yükümlü olmaz. Hâkim hayat tecrübelerine göre vakıadan aranan unsurların varlığına kanaat getirirse ispat yükü yer değiştirmeksizin, yerine getirilmiş sayılır. Aleyhine tecrübe kuralı uygulanan taraf bu kuralın aksini ispat edebilir. *Belgesay*<sup>195</sup> da hâkimin kanaati ile bunları maruf sayarak ispata muhtaç addetmeyebileceği, ancak aksini iddia edenin ispat edeceği görüşündedir. *Kuru* ise fiili karinenin ispat yüküne bir istisna olmadığı, lehine olan tarafı ispattan kurtardığı görüşündedir. Fakat karşı taraf fiili karinenin aksini ispat edebilir. Bu konuda *Umar/Yılmaz'a* göre<sup>196</sup> fiili karinelerin hukukla ilgisi yoktur. Sadece delil değerlendirme serbestisinin geçerli olduğu alanda (HUMK. m. 240) göz önüne alınabilirler. Burada fiili karinelerin çifte fonksiyonları vardır: Birincisi gösterilmiş delillerin güvenilebilirlik derecesini yani ispat gücünü hâkim bu kurallara göre belirler. İkinci olarak hâkim, hakkında delil gösterilmemiş bir iddianın doğruluğunu fiili karinelere dayanarak kabul eder.

İçtihatların bu konudaki eğilimine gelince fiili karinelere, yaşamın olağan akışına (normal duruma) dayanan tarafın ispatla zorunlu olmadığı kabul edildiği çoğunlukta izlenmektedir<sup>197</sup>.

Vergi hukukunda da ispat külfetini düzenleyen kural “iktisadi, ticari ve teknik

<sup>193</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim: Medeni Yargılama Hukuku, s. 605.

<sup>194</sup> KARAFAKİH, İ. Hakkı: “Vasıtalı Deliller”, s. 176, 177.

<sup>195</sup> BELGESAY, M. Reşit: İspat Külfeti, İstanbul, tarihsiz, s. 10, 11.

<sup>196</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Külfeti, s. 166.

<sup>197</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, s. 566.

icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait” olmasından dolayı, yaşamın olağan akışına uygun işlemlerde bulunan tarafın ki bu vergi idaresi olabileceği gibi, yükümlü veya sorumlu kişi de olabilir, bunu ispatla zorunlu olmadığı kabul edilmelidir.

#### **bb. Yasal Karine**

Yasal karine, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için yasa tarafından çıkarılan sonuçtur. Yasal karineler ispat yüküne gerçek bir istisnadır; çünkü yasal karine lehine olan tarafın, o olayı ispat etmesi gerekmez<sup>198</sup>.

Yasal karineler, belli bir olaya ya da hakka ilişkin olmalarına göre, yasal olay karineleri ve yasal hak karineleri olmak üzere ikiye ayrılır<sup>199</sup>.

#### **aaa. Yasal Olay Karinesi**

Yasal olay karinesi, belli bir hukuksal sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu veya olumsuz olayın gerçekleşmiş olduğunu anlaşılan fakat bir hukuksal sonuçla ilgisi olmayan başka bir olaydan çıkartılmasına olanak veren bir yasa kuralıdır<sup>200</sup>. Burada hareket noktası yasada belirlenmiş bir “olay”, varılan sonuç ise bir “hukuki sonuç”tur.

Yasal olay karinesi, aksi ispat edilebilen yasal olay karinesi (adi karine) ve aksi ispat edilemeyen yasal olay karinesi (kesin karine) olmak üzere iki çeşittir.

---

<sup>198</sup> KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder: Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Değiştirilmiş 11. Baskı, 1999, s. 337.

<sup>199</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 165.

<sup>200</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 167.

#### aaaa. Kesin Yasal Karine

Karinenin kesin karine mi, adi karine mi olduğunu gösteren ölçüt, yasanın lafzıdır. Kesin karinelerin aksi ispat edilemez. Yasa, açıkça, söz konusu karinenin aksi ispat edilemeyecek şekilde kesin olduğunu ifade etmelidir. Medeni hukukta olduğu gibi çürütülemeyen kesin karinelere ceza muhakemesinde yer verilmez<sup>201</sup>. Buna karşılık vergi hukukunda kesin karinelere rastlamak mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen örtülü sermaye, vergi hukukunda kesin yasal karineye örnektir. KVK m. 12'ye göre, “Kurumların, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletme faaliyetinde kullanılmak üzere aldığı borcun belli bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” “Öz sermayenin üç katını aşan kısmı”, örtülü sermaye yaratma amacı güdülmese de örtülü sermaye sayılır; burada, aksi ispatlanamaz kesin bir yasal karine vardır. Görüldüğü üzere, kesin karineleri içeren yasanın lafzında belli bir sınır vardır. Örneği ele alırsak, “öz sermayenin üç katını aşan kısım” bellidir, matematiksel olarak üzerinde tartışma götürmeyecek bir rakamı ifade eder. İlgili hükümde sayılan koşullar gerçekleştiğinde, örtülü sermaye ilişkisi de kurulmuş sayılır; bir başka deyişle, karinenin hareket noktası gerçekleşir ve buna bağlanan hukuki sonuç gerçekleşmiş sayılır.

Eğer bir karine kesin karine ise, karinenin aksini iddia eden tarafın olanakları dardır. Bu durumda yalnızca, karinenin uygulanmasına olanak veren hareket noktasının yokluğunu ispat etmek veya hareket noktasının varlığı hakkındaki delilleri

---

<sup>201</sup> Medeni hukuktaki adi ve kesin karineler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ZEVKLİLER, Aydın/ ACABEY, M.Beşir/ GÖKYAYLA, K. Emre: Medeni Hukuk, Seçkin Yayınları, Ankara, 2000, 177-178.

çürütmek yollarından birini seçebilir. Fakat, doğrudan doğruya, karineye bağlanan hukuki durum veya sonucun yokluğunu ispata kalkışamaz. Bununla birlikte yasa, karinenin hareket noktasını oluşturan olayın yokluğunun belli yollarla doğrudan doğruya ispat edilmesine olanak verebilir. Bu durumda, “kesinliği sınırlı bir kesin karine<sup>202</sup>” karşısında bulunulur. Örneğimiz üzerinden gidilirse, “belli bir dönemde öz sermayenin üç katını aşan kısım kadar borç alındığı”, vergi idaresi tarafından ispat edildikten sonra, örtülü sermaye ilişkisinin yokluğunu ileri sürebilmek için ilgili kurumun, karinenin hareket noktasında yer alan diğer unsurlar bakımından delil getirebilmek olanağı vardır, çünkü örtülü sermaye ilişkisinin yani karineye bağlı hukuki sonucun belirmesi için, hareket noktasının tamamen gerçekleşmiş olması gerekir. Eğer örneğin, kurum borç aldığı meblağı, kurum faaliyetlerinde kullanmadıysa, bunu ispatladığında, örtülü sermaye ilişkisi kurulmayacaktır. Demek ki, KVK m. 12 ile düzenlenen örtülü sermaye kurumunun içerdiği karine, kesinliği sınırlı bir kesin karinedir.

#### **bbbb. Adi karine**

Adi karine, aksi ispat edilebilir karinedir. Yasada açıklık bulunmayan bütün durumlarda, karinenin bir kesin karine değil, adi karine olduğu kabul edilmelidir<sup>203</sup>. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi hukukunda adi yasal karineye örnektir. KVK m. 13 uyarınca kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Burada önemli olan, ilişkili kişilerle emsallere

<sup>202</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 175.

<sup>203</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: a.g.e., s. 172.

uygunluk ilkesine aykırı olarak mal veya hizmet alım satımında bulunulmasıdır. Emsallere uygunluk ise “üç katını aşan kısım” gibi kesin bir ifade değil, emsalin ne olduğu tartışılabilir olduğundan, aksi ispatlanabilir bir kavramdır.

Eğer bir adi karine söz konusu ise, karinenin aksini iddia eden taraf, karinenin hareket noktasını oluşturan olayın varlığı hakkında yargıçta doğmuş bulunan kanaati ortadan kaldıracabileceği gibi, hareket noktasına bağlanan hukuki sonucun yokluğunu ispat ederek karineyi çürütebilir.

### **bbb. Yasal Hak Karinesi**

Yasal hak karinesi, bir hakkın veya hukuksal ilişkinin halen var olduğu veya var olmadığı hakkında bir sonuca varılması sonucunu doğuran yasal karinedir<sup>204</sup>. Hak karinesinde hareket noktası, daima, yasa ile saptanmış bir “olay”, varılan sonuç ise bu belli olaydan dolayı varolduğu varsayılan bir “hak”tır. Örneğin, Medeni Kanun’un 898’inci maddesinde düzenlenen “menkul bir şeyin zilyedi onun maliki addolunur” kuralı, yasal hak karinesidir. Buna göre, “menkul bir şeye zilyet olmak” olayı gerçekleştiğinde, otomatik olarak kişinin o şey üzerinde “malik olma hakkını” haiz olduğu varsayılır. Bunun aksini iddia edenin ise bunu ispat etmesi gerekir.

Yasal hak karinelerinin işlevi de olay karinelerinin işlevine paraleldir.

### **b. Açık Karine-Gizli Karine**

Karine kavramına dair -öğretide yer almamakla beraber- bir tasnif daha düşünülebilir: Açık karine-gizli karine. Açık karineler, ilk bakışta doğrudan anlaşılabilen, karine olduğunda tartışma yaratmayan, kanun hükmünde açıkça görülebilen karinelerdir. Örneğin, KVK m. 12’de yer alan örtülü sermayeye ilişkin karine, ilk bakışta anlaşılabilen, açık bir karinedir. Buna göre, “Kurumların,

---

<sup>204</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 170.

ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletme faaliyetinde kullanmak üzere borç aldığı ve bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” Gizli karineler ise kanun hükmünde veya mahkeme kararları üzerinde ilk bakışta anlaşılamayan, dolaylı bir anlatımla ifadelerin içinde anlamını bulan karinelere dir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7'nci maddesine göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde yükümlü, üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açamaz. Yükümlü ile idare arasında yapılan bir tür idari sözleşme olan uzlaşma ile vergi borcunun bir kısmından feragat edilir. Uzlaşma ile bir haktan feragat edildiği, kanun hükmünde doğrudan olmasa da dolaylı bir şekilde ifade edilmektedir. Burada gizli bir karinenin varlığından söz edilebilir. Bunun gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi söz konusu olduğunda uygulanmayacağı kuralı, aslında emlak vergisi mükelleflerinin pişmanlık kurumunu kötüye kullanacaklarını varsayar; gizli bir kötü niyet karinesi içerir.

### **c. Teknik Anlamda Karine-Sözde Karine**

“Teknik anlamda karine”, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kuraldır. Buna karşılık, yasada veya öğretide, kendilerine “karine” denilen kuralların hepsi teknik anlamda karine değildir. Örneğin, Medeni Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan “iyi niyet karinesi”, gerçekte bir karine koymaz; çünkü böyle bir sonuç çıkarılmasına elverişli herhangi bir başka olay bilinmese de, belli durumlarda, sübjektif iyi niyetin varlığı, bu hüküm

gereğince kabul edilir. Bu tür karinelere “sözde karinelere” denir<sup>205</sup>.

Sözde karinelere, hareket noktasını oluşturan olay bulunmaz, teknik anlamdaki karinelere farkı budur. Sadece belli bir hukuki durumun var olduğu kabul edilir. Dolayısıyla, bu hukuki durumun varlığının tespit gereği ve buna bağlı olarak da ispat yükü kendiliğinden ortadan kalkar.

#### **d. Yüklü Lehine Karine-Yüklü Aleyhine Karine**

Özel hukukta, “Lehine karine olan taraf, olayı ispat etmek zorunda değildir” kuralı vardır<sup>206</sup>. Bu kuralın bir sonucu da, aleyhine bir karine olan tarafın da bunun aksini ispat etmek durumunda olmasıdır. Bu kuralların yansıması vergi hukukunda da düşünülebilir. Ancak, yüklü kavramı, vergi hukukuna özgü olduğundan, bu ayrım, sadece vergi hukukunda işlevli olan bir tasniftir. Vergi hukukunda karinelere, yüklü lehine veya aleyhine olacak şekilde de düşünülebilir.

Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yer alan örtülü sermaye karinesi, yüklü aleyhine bir karinedir. Buna göre, “Kurumların, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletme faaliyetinde kullanmak üzere borç aldığı ve bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” Kurumun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden aldığı borcun, kurumun öz sermayesinin üç katını aşması, yüklü kurum aleyhine olarak, örtülü sermaye ilişkisinin var olduğu sonucunun kabulünü doğuracaktır.

Yüklü lehine-yüklü aleyhine karine ayrımı anlam itibarıyla aynı olmakla birlikte, Anglosakson hukuk sistemine iddia-savunma karineleri adı altında da

<sup>205</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 168.

<sup>206</sup> KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder: Medeni Usul Hukuku, s. 344.

geçer<sup>207</sup>. Bu ayrıma göre, adi yasal karinelerin bazıları iddia (offensive), bazıları ise savunmaya (defensive) yöneliktir. İddia karineleri, davacı lehine olan karineler iken, savunma karineleri davalı lehinedir. Adi iddia karinelerinde bir olay/olgu, davacı lehine ispatlanmış sayılmaktadır, karşı tarafın bunu çürütmesi gerekir. Savunma karinesinde ise, bir olay/olgu davalı lehine ispatlanmış sayılır, bu kez davacının bunu çürütmesi beklenir. Savunma karinelerine suçsuzluk karinesi ya da ilk görünüş karinesi örnek verilebilir. İddia karineleri ise hayatın olağan akışı karinesi ile örneklenebilir.

## **II. NORM ve KARİNE**

### **A. Normun Yapısı Bakımından Karine**

Karineyi içeren normun bir usul hukuku normu mu yoksa maddi hukuk normu mu olabileceği tartışma konusu olmuş bir husustur. Maddi hukuk, belli gerçekleri belli sonuçlara bağlayan, hukuki sorunun esasıyla, içeriğiyle ilgili olan kurallar bütünü iken, usul hukuku daha çok şekli kuralları içeren, konumuzla ilgili olarak da ispat hukukunu bünyesinde barındıran bir kurallar bütünüdür. Öyle ise karine kavramı sadece ispat bakımından mı önem taşır, sorusunun yanıtlanması gerekir.

Esasen ispat da, bir yönü ile maddi hukuk, bir yönü ile ise usul hukukuna ait bir süreçtir. İspatın konusunu da maddi hukuk oluşturur. Maddi hukukta vakalar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları ispatın konusunu biçimlendirdiğinden, vergilendirme alanında da maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar yani vergiyi doğuran olay ispatın konusunu oluşturur.

Elbette karine, ispat, ispat yükü ve delil bakımından şekli kurallar ve dolayısıyla da usul hukuku içerisinde anlam ifade eder. Ancak karinenin sonucu olan

---

<sup>207</sup> FISK, Otis H. : Presumptions in the Law, s. 13.



olay, bazı durumlarda da vergiyi doğuran olay olarak ortaya çıkabilir. Bu durumda, karine içeren bir normun, maddi hukuk normu olabileceği de kabul edilebilir. Örneğin, vergi cezalarında uygulama alanı bulabilecek olan “suçsuzluk karinesi”, suçu ispatlanana kadar her kişinin masum olduğunu söyleyerek, salt ispat yükü dolayısıyla usul hukuku bakımından anlam ifade etmekle kalmaz; vergi suçlarında vergiyi doğuran olay olan vergi suçunun işlenmesinin gerçekleşip gerçekleşmediğine, bir başka deyişle, meselenin esasına ve maddi hukuka dair bir kural da getirmiş olur.

Vergiyi doğuran olayın karine ile varsayılan bir gerçeğe dayandırılması ilk bakışta Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” kuralına aykırı görünmesine rağmen, adi karinelerin çürütülmesi olanağı bulunduğundan, karinelerin yürütülmesinde hukuka aykırılık yoktur. Kesin karineler bakımından ise durum farklıdır. Bu durumda karine çürütülmez, yalnızca, karinenin uygulanmasına olanak veren hareket noktasının yokluğunu ispat etmek veya hareket noktasının varlığı hakkındaki delilleri çürütmek yollarından biri seçilebilir. Fakat doğrudan doğruya, karineye bağlanan hukuki durum veya sonucun yokluğunu ispata kalkışılmaz. Dolayısıyla, VUK m. 3/B’nin getirdiği ve vergi hukukunda yorumun ve vergiyi doğuran olayın kalbini oluşturan söz konusu kural, kesin karineler bakımından sakatlanmıştır.

## **B. Normun Ait Olduğu Alan Bakımından Karine**

### **1. Özel Hukukta Karine**

#### **a. Mahkemenin Pasifliği İlkesi Bakımından**

Özel hukukta mahkemenin pasifliği, kamu hukukunda ise mahkemenin etkinliği ilkesi esastır. Özel hukukta yargıç, doğmuş bulunduğu öne sürülen bir hukuksal sonucun gerçekten doğmuş olup olmadığının belirlenmesi için, o hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların somut olarak ortaya çıkıp çıkmadıklarını kendiliğinden araştıramaz; hukuksal sonucun doğumunu ileri süren taraf, söz konusu öge olayların somut olarak gerçekleştiğini ispat etmelidir<sup>208</sup>.

Özel hukukta mahkemenin pasifliği çerçevesinde karinelerin kendiliğinden göz önüne alınıp alınamayacağı konusunda Umar/Yılmaz, şu açıklamaları getirir: “...karinenin öge olayının gerçekleştiği, yargıcın bilgisine, yöntemi çerçevesinde varmamışsa, yargıç, karineden yararlanma olanağını anımsatamaz. Kaldı ki, karineden yararlanma olanağını, iddia veya savunma verildikten sonra kendiliğinden hatırlayan taraf, bu karinenin uygulanmasını sağlamak için, onun öge olayını ispat etmelidir; bu ise karşı tarafın iddia veya savunmanın genişletildiği itirazında bulunması durumunda, ancak ıslah (düzeltme) yoluyla olanaklı olabilir.

Bununla birlikte, sözde karineler, bir olayın varlığının kabulü için, başka bir olayın iddia ve ispat edilmesine gereksinim göstermediğinden, sözde karinenin göz önüne alınması mahkemeden her zaman istenebilir ve aslında yargıç bu yasa hükmünü kendiliğinden göz önüne almak zorundadır. Yargıç, somut olaydaki duruma göre, sözde karinenin aksinin ispat olunduğunu da kendiliğinden kabul edebilir...

Yargıç, bir (a) olayının varlığından (b) olayının varlığı (veya yokluğu) sonucunun

<sup>208</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 1.

çıkartılmasına olanak veren teknik anlamda bir yasal karinenin uygulanması söz konusu olduğunda da, gerek (a) olayının gerçekleşmediğini ve bu nedenle karinenin uygulanamayacağını; gerek (a) olayı gerçekleşmiş olsa bile (b) olayının var olmadığını, yöntemi içerisinde bilgisine varan olay gereçlerine ve özellikle belirtilere dayanarak kendiliğinden kabul edilebilir. Ancak, kesin... karinelere, (a) olayının varlığı saptandığında, artık (b) olayının yokluğu, taraflarca iddia ve ispat edilemeyeceği gibi, yargıç da belirtilere dayanarak (b) olayını yok sayamaz.”<sup>209</sup>

Umar/Yılmaz'ın açıklamalarından şu sonuçlar çıkartılabilir:

\_ Karinenin hareket noktasının gerçekleştiği, yargıcın bilgisine yöntemi çerçevesinde varmamışsa, yargıç kendiliğinden, karineden yararlanma olanağını taraflara hatırlatamaz. Taraflar da karineden yararlanma olanağına ancak iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı çerçevesinde sahip olabilirler. Bunun istisnası, sözde karinelere. Sözde karinelerin göz önüne alınması mahkemeden her zaman istenebilir ve yargıç sözde karineyi kendiliğinden dikkate almalıdır.

\_ Karinenin varlığı doğrudan doğruya taraflarca ileri sürülmesi dahi, yöntemi içinde bilgisine ulaşan belirtiler, karinenin hareket noktasını gösteriyorsa, buna bağlı olarak ortaya çıktığı varsayılan hukuki sonuç veya hakkı, yargıç kendiliğinden kabul edebilir.

\_ Kesin karinelere hareket noktasını oluşturan olay saptandığında, buna bağlı olarak ortaya çıktığı varsayılan hukuki sonucun veya hakkın yokluğu, taraflarca iddia ve ispat edilemeyeceği gibi, yargıç tarafından da yok sayılamaz.

## **b. Yasal Karinelerin İşlevi Bakımından**

Yasal karineler, özel hukukta ispat sorununda, özellikle bir tarafı korumak

---

<sup>209</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 171.

için konulmuş hükümler değildir. Karine bir tarafın lehine işleyebileceği gibi, aleyhine de işleyebilir. Bir başka deyişle, yasal karinelerin iki taraflı işlevi vardır. Örneğin, bir kişiye karşı, onun iyi niyeti nedeniyle kazandığı bir hakkın ona yüklediği yükümlülük ileri sürülüyorsa, bu kişi, o tarihte ve ilgili olay çerçevesinde iyi niyetli olmadığını ispat etmedikçe davayı kaybeder<sup>210</sup>.

### c. Yasal Karinelerin Kıyas Yoluyla Uygulanması Bakımından

Özel hukukta, gerek olay gerek hak karinelerinden, kıyas için yararlanılabilir. Örneğin, herhangi bir resmî kütükten silinen hakkın artık var olmadığı, Medeni Kanun'un 905'inci maddesindeki karineye benzer olarak kabul edilebilir<sup>211</sup>.

## 2. Kamu Hukukunda Karine

### a. Mahkemenin Aktifliği İlkesi Bakımından

Özel hukuka göre kamu hukukunda yargıcın yargılama sürecinde delillere ulaşma ve bunların değerlendirme yetkisi daha geniştir. Genelde kamu, özelde ise vergi hukukunda, re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğu için vergi yargıcın, delillere ulaşmak bakımından tarafların getirdikleri delillerle bağlı olmayıp, bunun dışındaki delillere de re'sen ulaşabilir ve değerlendirebilir.

Umar/Yılmaz'ın medeni usul hukukunda karineler ile ilgili yukarıda belirtilen açıklamaları vergi hukuku açısından okunursa:

\_ Karinenin hareket noktasının gerçekleştiğini taraflar ileri sürmese de, yargıç kendiliğinden karinenin varlığını saptayıp, dikkate alabilir.

\_ Vergi yargıcının karineleri göz önüne alması bakımından teknik anlamda karinelerle söz de karineler arasında bir fark yoktur.

---

210 UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü., s. 178.

211 UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: a.g.e., s. 178.

### **b. Yasal Karinelerin İşlevi Bakımından**

Kamu hukukunda karineler, ispat sorununda, aynı özel hukukta olduğu gibi, belli bir taraf lehine konulmuş değildir. Örneğin ceza hukukunda yer alan suçsuzluk karinesi, fail lehine bir karine iken; idare hukukundaki idari işlemlerin aksi ispat edilene kadar hukuka uygun olduklarını ifade eden hukuka uygunluk karinesi, idare lehine bir karinedir.

Bununla beraber, vergi hukukunda karineler kural olarak hazine lehine konulmuştur. İstisna olarak cezanın genel hükümlerinden yola çıkarak vergi ceza hukukunda suçsuzluk karinesinin uygulanması ile yükümlü lehine bir karine teşkil eder.

### **c. Yasal Karinelerin Kıyas Yoluyla Uygulanması Bakımından**

Özel hukukta kıyas mümkün iken, genelde kamu hukukunda bunun örneklerine pek rastlanmaz; özelde ise vergi hukukunda zaten kıyas yasağı vardır.

## **3. Karine ve Varsayım Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği**

Karine ve varsayım sözleşmeleri medeni hukuk öğretisinde bir ispat sözleşmesi türü olarak adlandırılmaktadır<sup>212</sup>. Bu ispat sözleşmelerinin kesin karine mi yoksa hem kesin hem adi karine biçiminde olup olamayacakları tartışılmıştır. Bir görüşe göre, “belli olay ve olguların aksinin ispatına izin verilmeyerek, bir olayın ispatı durumunda bir başka olayın varlığını karine olarak kabul eden sözleşmeler karine sözleşmeleridir.<sup>213</sup>” Bu tanıma göre karine sözleşmeleri ancak kesin karine oluşturabilirler. Bir diğer görüş ise bunun aksine, karine sözleşmelerinin hem kesin

<sup>212</sup> TAŞPINAR, Sema: Medeni Usul Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 156.

<sup>213</sup> EICKMANN, Karl Wilhelm: Beweisvertraege im Zivilprozeß, Bochum 1987, s. 38'den nakleden TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 156.

hem adi karine biçiminde olabileceğini kabul eder<sup>214</sup>. İkinci görüş daha isabetlidir. Taraf iradelerinin esas olduğu karine sözleşmesinde “aksini ispat etmek mümkün olmakla birlikte” gibi bir ifadenin kullanılması halinde bu adi bir karine oluşturacaktır. Bunun gibi, tarafların sözleşme ile kesin bir karine oluşturmaları da mümkündür.

Örneğin, taraflar aralarında yaptıkları bir sözleşme ile taraflardan (A) nın yaptığı harcamaların malvarlığı yararına olduğu kabul etmişlerse, (A) nın masraf yaptığını ispat etmesi halinde ayrıca bunun “yararlı” olduğunu ispat etmesi gerekmez, bu zaten karine ile kabul edilmiştir. Ancak karşı taraf bunun aksini ispat edebilir<sup>215</sup>. Görüldüğü gibi taraflar sözleşme ile aralarında ve yalnızca kendilerini bağlamak üzere bir karine sözleşmesi oluşturmuşlardır. Yine sözleşme konusu bir varsayım ise, bu bir varsayım sözleşmesi olacaktır.

Medeni usul hukukunda karine ve varsayım sözleşmelerinin yalnızca sözleşme taraflarını bağladığında kuşku yoktur. Vergi hukukunda ise taraflar yükümlü ve devlet olduğu için ve vergilerin yasallığı ilkesi gereği karine veya varsayım sözleşmelerinin geçerliliğinden söz edilemez.

---

<sup>214</sup> RITZMAN, Uve J.: Über den Feststellungsvertrag, Diss., Hamburg 1973, s. 72’den nakleden; TAŞPINAR, Sema: Medeni Usul Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 157.

<sup>215</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 157.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA VARSAYIM ve KARİNELER

#### I. KARİNE ve VARSAYIM

##### A. KAVRAMIN TANIMLANMASI

Karine, varsayımdan farklıdır. Türk Hukuk Lûgati'nda varsayım, “mevhume” adı altında şu şekilde tanımlanır<sup>216</sup>: “Bir hukuk tekniği usulüdür ki bununla hakikat olmamasına rağmen bir vakıa veya durum doğru imiş gibi kabul edilir ve buna birtakım neticeler izafe olunur.”

Görüldüğü üzere, varsayımda, karinede olduğu gibi bilinen bir olaya bilinmeyen bir olayın sonuç olarak bağlanması değil; bilinen bir olaya bir varsayımın bağlanması vardır. Daha açık bir anlatımla, karinede bilinen bir (a) olayına bağlanan ve gerçek olup olmadığı bilinmediği halde (a) olayının varlığından dolayı gerçek olduğu kabul edilen bir (b) olayı varken; varsayımda, bilinen (a) olayının gerçekleşmesi halinde, gerçek olmadığı bilinse dahi gerçekleşmiş kabul edilen bir durum söz konusudur.

Örneğin, Borçlar Kanununun 154'üncü maddesinde, “Şartın tahakkukuna iki taraftan biri hüsünîyet kaidelerine muhalif bir hareketle mani olursa, o şart tahakkuk etmiş addolunur” denilmektedir. Tahakkuk etmeyen bir şeyin tahakkuk etmiş gibi sayılması yasal bir varsayımdır<sup>217</sup>. Görüldüğü üzere, “şartın gerçekleşmesine kötü niyetle engel olmak, bilinen (a) olayı ise; “şartın gerçekleşmiş sayılması”, bilinen olayın varlığından dolayı gerçekliği kabul edilen bilinmeyen (b) olayı değil, aksine

<sup>216</sup> Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lûgati, s. 232.

<sup>217</sup> a.g.e., s. 232.

bilinen (a) olayının varlığına bağlanmış ve gerçekleşmediği bilindiği halde hukuken gerçek olduğu kabul edilen bir varsayımdır.

Yine Borçlar Kanununun 201'inci maddesinde yer alan<sup>218</sup>, müşterinin imkân hâsıl olur olmaz mebbi muayene etmemesinin, onun kabulü anlamına gelmesi de hukuki bir varsayımdır. Yukarıda bahsedilen örnekte olduğu gibi burada da, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olay çıkarılmamakta; bilinen bir olaya bir varsayım bağlanmaktadır.

Anılan yasa maddelerinin yapısının incelenmesinden anlaşılacağı üzere, varsayımda hareket noktasının bağlandığı maddi bir "sonuç" yoktur; hareket noktasının bağlandığı olay, aslında hiç gerçekleşmemiştir.

Varsayım ile karine arasındaki bir fark da, karinenin daha çok ispat ve dolayısıyla usul hukuku ile ilişkili olmasına<sup>219</sup> karşılık, varsayımın bağlandığı olayın doğrudan doğruya bir hakkın doğumu veya sona ermesine sebep olmasından dolayı, varsayımın esas olarak maddi hukuka ilişkin olmasıdır. Örneğin bir varsayım olan BK m. 201'e göre müşteri, ürünü zamanında muayene etmezse, ürünün hatasız olduğunu kabul etmiş olur; dolayısıyla ürünün kusurlu olduğu itirazında bulunmak hakkını yitirmiş olur. Oysa bu kuralın adı bir karine olduğu düşünülse idi, bir hakkın

---

<sup>218</sup> BK m. 201/2: "Müşteri, vakit kaybetmeksizin mebbi halini usulen tasdik ettirmekle mükelleftir. Aksi halde, iddia olunan ayıbın mebbi kendisine vasil olduğunu zaman mevcut bulunduğunu ispat etmeğe mecbur olur."

<sup>219</sup> Aksi görüş için bkz. TAŞPINAR, Sema: Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, s. 154: "Doktrinde çoğunlukla yasal karinelere ispat yüküne yer değiştirici bir etki tanındığı, onun bir istisnası olarak kabul edildiği görülmektedir. Hatta bu görüşe göre karinelere, ispat yükü kurallarından başka bir şey değildir. Maddi hukukta düzenlenmiş olmaları onların usuli niteliğini değiştirmez. Karinelere yasal ispat kurallarını tamamlar. İkinci bir görüş ise yasal karinelere ispat yükü konusundaki genel kurala istisna getirmediğini ileri sürmektedir... Yalnız (a) olayı için ispat yükü taşıyan tarafa, dilerse (b) olayının ispatıyla da yetinme olanağı sunar. Yani sadece kanunun karine olarak koyduğu olayın ispatı gerekir. Burada yargılama hukukundan çok maddi hukuka ilişkin bir düzenleme söz konusudur. Karineyle hukuki ilişkinin kurucu unsurları düzenlenmekte, kanun koyucu çeşitli nedenlerle (sadeleştirme, soyutlama, genelleme kolaylığı) gibi karinelere yer vermektedir... Karinelerin amacı ilk planda ispat sorunlarını veya ispat yükünün paylaşılmasını çözmek değildir. Ancak karinelere, ispat konusunun değişmesi, ispatın kolaylaşması, çekişmeli olayların tespiti gibi yargılamaya ilişkin sonuçlara da neden olmaktadır."



yitiminden değil, ispat yükünün zamanında muayene işlemini gerçekleştirilmeyen müşteri üzerinde olması sonucu ortaya çıkardı.

Belirtmek gerekir ki, bir yasa hükmünün yapısını karine ya da varsayım olarak adlandırmakta zorluk, esas olarak kesin karine-varsayım bakımından ortaya çıkar. Varsayımın, yapısı gereği içerdiği kesinlik, varsayımı hareket noktasının bağlandığı sonuç unsuru dışında adi karineden ayıran bir başka noktadır. Kesin karineyi ise varsayımdan hareket noktasının bağlandığı sonuç unsuru bakımından ayırmak gerekir. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, kesin karinede, hareket noktasını oluşturan (a) olayının bağlandığı bir sonuç olayı varken; varsayımda hareket noktasını oluşturan (a) olayının bağlandığı bir olaydan çok, hiç gerçekleşmediği bilindiği halde hukuken gerçek kabul edilen bir varsayma vardır. Bir başka deyişle, karinede amaç gerçeğe ulaşmak iken (kural olarak adi karineler bakımından); varsayımda gerçek olmadığı bilirse dahi hukuken kabul edilen bir olgu vardır, amaç hukuki bir saptamada bulunmaktır. VUK m. 3'te yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" kuralına rağmen, vergi hukukunda varsayım sıklıkla kullanılır. Üstelik kesin karinede olduğu gibi, varsayımın aksi iddia ve ispat edilemez.

Ayrıca vurgulamak gerekir ki, varsayımların yasalarda ifade edilmiş tarzı genellikle varsayımın yer aldığı cümlede "sayılır" sözcüğü kullanılarak olmakla birlikte, bunu bir ölçüt olarak almamak gerekir, çünkü bu ifade tarzı her zaman bir varsayımı belirtmek için kullanılmayabilir. Örneğin, VUK m. 5/5'e göre, "Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal

sayılmaz.” Görüldüğü gibi burada ne bilinen bir olaydan (gerçeklikten) bilinmeyen bir olaya (gerçekliğe) ulaşma yani bir karine ya da bilinen bir olaydan dolayı ulaşılan gerçek olmadığı bilindiği halde var olduğu kabul edilen bir varsayım yoktur; VUK m. 5/5, hukuki bir nitelendirmeden ibarettir. Aynı saptama GVK m. 25/7’deki “hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz” ifadesi için de geçerlidir. Yine GVK m. 37’de ticari kazancın tarifi yapılırken<sup>220</sup> “Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır” denmesi, kendi başına ilgili hükümde sayılan faaliyetlerin bir varsayımın hareket noktasını oluşturduğu anlamına gelmez; bu faaliyetlerden altıncı bent dışındakiler, ticari faaliyet olmadığı halde yasa koyucu tarafından öyle kabul edilmemiştir. Aksine, bu faaliyetler ticari faaliyeti örnekler niteliktedir.

## **B. VERGİ YASALARINDA VARSAYIMLAR**

Türk vergi yasalarında varsayımlar başlıca Gelir Vergisi Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun içinde bulunmaktadır.

### **1. GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA YER ALAN VARSAYIMLAR**

Varsayımın en çok kullanıldığı yasa Gelir Vergisi Kanunu’dur. Bahsedilen varsayımlar şunlardır:

---

<sup>220</sup> GVK m. 37: “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
  2. Coberlik işlerinden;
  3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
  4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
  5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
  6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenecek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
  7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.
- Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir...”

**a. Türkiye’de Yerleşme**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre, ikametgâhı<sup>221</sup> Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturanlar, Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

Bu madde, yapısı itibariyle bir varsayım barındırır. Burada hareket noktası olan iki ayrı (a) olayı, “ikametgâhı Türkiye’de bulunmak ile bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturmak”, aynı (b) olayına, “Türkiye’de yerleşmiş sayılma”ya bağlanmıştır. (b), bilinmeyen bir olayı değil, hukuken varlığı kabul edilen bir varsayımı ifade etmektedir.

GVK m. 5’te ise belli şartlar altında yabancıların Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacakları düzenlenmiştir. Önceki maddenin devamı niteliğindeki bu madde ile yerleşme varsayımına istisnalar getirilmemiş, yerleşmeme hali için yasaya yeni varsayımlar eklenmiştir. Buna göre yabancılardan:

i. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

ii. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar, altı aydan fazla Türkiye’de otursalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Öyle ise, Türkiye’de altı aydan fazla oturan yabancılardan (i) veya (ii) şartlarındaki şartları taşıyanlar Türkiye’de yerleşmemiş sayılır. (i) veya (ii) şartlarını taşıyan ve Türkiye’de altı aydan fazla oturmuş olan yabancı olmak, hareket noktası

---

<sup>221</sup> GVK m. 4: “İkametgâh, Medeni Kanun’un 19’uncu maddesinde ve müteakip maddelerinde yazılı yerlerdir.”

olan (a) olayı, Türkiye’de yerleşmemiş sayılmak ise (b) hukuki sonucudur.

**b. Kazanç veya İradın Türkiye’de Elde Edilmesi**

GVK m. 7’de dar mükellefiyetin belirlenmesi bakımından hangi kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı konusu düzenlenmiştir. Buna göre:

i. Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

ii. Zirai kazançlarda, zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;

iii. Ücretlerde, hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi veya Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;

iv. Serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

v. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

vi. Menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;

vii. Diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi, hallerinde kazanç veya irat Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

Bu maddenin üçüncü, dördüncü, beşinci ve yedinci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

GVK m. 7’de, yedi gelir kalemi için ayrı ayrı dar yükümlülük bakımından elde etme hali düzenlenmiştir. Buna göre, yukarıda belirtilen yedi şıkkın her biri hareket noktası olan (a) olayını, “Türkiye’de elde edilmiş sayılma” ise (b) hukuki sonucunu ifade eder. Her yedi şık için ayrı bir varsayım söz konusudur.

### **c. Daimi Temsilci Sayılma**

GVK m. 8’de, vergi hukuku anlamında kimlerin daimi temsilci sayılacağı düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre:

“Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.”

GVK m. 8/3'te sayılan üç halden her biri, daimi temsilci sayılma varsayımının hareket noktasını oluşturan (a) olayını gerçekleştirir. "Daimi temsilci sayılma" ise varsayılan sonuç olan (b) olayını meydana getirir.

#### **d. Götürü Usul**

Uygulamada yer almamakla birlikte yürürlükten kalkmadan önce birden fazla vergi yasasında düzenlenmiş olmasından ötürü götürü usulden bahsetmek gerekir. Götürü gider uygulaması ise halen varlığını korumaktadır. Bu sebeple Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi bakımından götürü usul ile götürü gider usulün varsayım olarak ifadesi ortaya konulmalıdır.

Gelir vergisi matrahının belirlenmesinde uygulanan usuller, "yükümlünün veya sorumlunun beyanına dayanan" ve "yükümlünün iradesi dışında gerçekleşen" matrah yöntemleri olmak üzere temel olarak iki ana grupta değerlendirilebilir. Yükümlünün ya da sorumlunun beyanına dayalı matrah saptama yöntemlerini, gerçek usul, yarı gerçek usul (götürü gider usulü) ve sayma usulü olarak sınıflandırmak mümkündür. Buna karşılık, yükümlünün iradesi dışında gerçekleşen matrah saptama yöntemleri ise, ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarihinde matrah saptaması olarak üç gruba ayrılabilir<sup>222</sup>.

Türk vergi sistemi, temel olarak beyan usulüne dayanır. Bu yöntemde göre, vergi idaresi, yükümlüler ya da sorumlular tarafından bildirilen matrahları esas alır ve vergi bu matrah üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyana dayalı matrah belirleme yöntemlerinden götürü gider yönteminde, gelir vergisi matrahının saptanmasında varsayımsal bir gider tutarı esas alınarak sonuca ulaşılır. Gerçek usulde yükümlülerin gelir ve giderlerini yasa da öngörülen belgelerle kanıtlamaları

---

<sup>222</sup> TAŞKAN, Yusuf Ziya: "Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 133, s. 110, 111.

söz konusu iken, götürü gider yönteminde, yasal belgeleme düzenine uygunluk, gelirden indirilecek giderlerin saptanması açısından söz konusu değildir<sup>223</sup>. Çünkü yasa koyucu yükümlünün giderinin miktarını varsayımsal olarak belirlemiştir. Bu usul, uygulama alanı bulduğu gelir türleri bakımından ayrı maddeler içinde Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Düzenleme sırası içinde bakıldığında, GVK m. 69/1, 4369 sayılı Kanun'un 82/3-c maddesiyle 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmadan önce şu şekildeydi: "Ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü olarak tespit olunur."

Bu hükümlerle yasa koyucu, bazı serbest meslek sahiplerinin gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı, bu kişilerin kazançlarını götürü olarak saptamıştır, bir başka deyişle kazançlarının miktarını varsaymıştır. Bu uygulama bir varsayım oluşturmaktaydı. Bu varsayımın hareket noktası, anılan hükümde belirtilen serbest meslek sahiplerinin kazanç elde etmesi, buna bağlanan varsayım ise bu kazancının yasada belirlenen kadar olduğudur.

#### **aa. Ticari Kazançlarda Götürü Gider Usulü**

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40'ncı maddesinin ilk bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve müteakip maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde belgelendirilmesi zorunlu

---

<sup>223</sup> TAŞKAN, Yusuf Ziya: "Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri", s. 113.

olup, bu hükümler çerçevesinde belgelendirilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ancak, 4108 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin ilk bendine eklenen bir hükümlerle, bazı giderlerin Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre belgelendirilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine izin verilmiştir. Buna göre: "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler."

Bu hükümlerle ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan yükümlülerin, bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın en fazla binde beşinin, belgelendirmeye gerek olmaksızın gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. Yasa koyucu, bu faaliyetlerde yapılan giderin "hâsılâtın en az binde beşi" olduğunu örtülü olarak varsaymıştır. Bu varsayımın hareket noktası, "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunulması", buna olaya bağlanan varsayım ise "bu faaliyetlerin giderinin döviz olarak elde edilen hâsılâtın en fazla binde beşi olması"dır. Bu bir varsayım olduğu için yükümlü, hâsılâtın binde beşine kadar bir gider indiriminde bulunduğu, ayrıca bu giderini belgelendirmesi ve herhangi bir ispatta bulunması gerekmediği gibi, vergi idaresi de bu indirim miktarının aksini iddia edemez<sup>224</sup>.

<sup>224</sup> Dan. 4. D. E. 2004/1293, K. 2005/529, k.t. 31.3.2005, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 2.12.2010: "193 sayılı Kanunda belirtilen koşullarda hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek



## **bb. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Usülü**

GVK m. 74/3'e göre: "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hâsılatlarından %25'ini götürü olarak indirebilirler."

İlgili maddede yasa koyucu, gayrimenkul sermaye iradı kazancı elde edenlerin, giderlerini gayri safi hâsılatlarından indirmeleri bakımından gerçek ve götürü usul olmak üzere iki yöntem belirlemiştir. Gerçek usulde belgelendirilen ve yasanın izin verdiği giderler indirilebilirken, götürü usulde giderler gelirin % 25'i olarak varsayılmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarında giderlerin indirilmesi bakımından götürü usul bir varsayım oluşturur. Bu varsayımın hareket noktası "gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi", hareket noktasına bağlanan varsayım ise "buna ilişkin gelirin % 25 olması"dır. Bu halde, gayrimenkul sermaye iradı elde eden yükümlü, herhangi bir ispat zorunluluğu içinde bulunmaksızın bu varsayımdan yararlanarak gelirinin % 25'ini indirebileceği gibi, vergi dairesi de indirim miktarına itiraz edemez veya buna ilişkin bir ispat bekleyemez.

## **e. Satın Alınan Veya Trampa Suretiyle İktisap Olunan Arazinin İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenerek Bu Müddet İçinde Veya Daha Sonraki Yıllarda Kısmen Veya Tamamen Satılmasından Elde Edilen Kazançların Ticari Kazanç Sayılması**

GVK m. 37'de ticari kazancın tarifi yapılırken, "her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır" denildikten sonra bazı ticari faaliyetler tek tek sayılmak suretiyle bunlardan elde edilen kazancın ticari kazanç sayılacağı

---

bulunmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir."

belirtilmiş, böylelikle ticari faaliyet örneklendirilmiştir. Bu maddede ticari kazanç, ticari faaliyet kavramı üzerinden tarif edilmiştir. GVK m. 37/2’de sayılan bu faaliyetler, altıncı bentte sayılan dışında ticari faaliyet olduğu açık olan, herhangi bir karine ya da varsayım içermeyen yapıda düzenlenmişlerdir. Altıncı bentte ise “satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların” ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir. Bu bendi diğer bentlerden ayıran nokta, varsayım oluşturacak bir hareket noktasının bulunmasıdır. “Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından kazanç elde edilmesi”, (a) olayı, “ticari kazanç sayılma” ise varsayılan (b) hukuki sonucudur. Karinede olduğu gibi, bilinen bir olaydan bilinmeyen ancak gerçek olduğu kabul edilen bir olaya ulaşma yoktur; bilinen (belli) bir olaydan hukuken varsayılan bir duruma ulaşmak söz konusudur.

#### **f. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır)<sup>225</sup> ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

Burada hareket noktasını oluşturan (a) olayı, “birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işinden gelir elde edilmesi”, buna bağlanan (b) olayı ise “gelirin işin bittiği yıl elde edilmiş sayılması”dır. İlk yıllarda gelir elde edildiği

---

<sup>225</sup> Bu cümle bir yorum kuralını ifade eder.

bilinse dahi, yasa koyucu, beyannamenin verileceği yılı belirlemek için “gelirin işin bittiği yıl elde edilmiş” olduğunu varsaymıştır.

**g. Peşin Tahsil Olunan Kiralar**

GVK m. 72’ye göre, “Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hâsılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hâsılatı addolunur”.

Gelecek yıllarda kiranın elde edilmediği, kiranın peşin alındığı bilinmekle birlikte, yasa koyucu kiranın ilgili bulunduğu yılda elde edildiği varsaymıştır.

**h. Adi Komandit Şirketlerde Komanditerlerin Kâr Paylarının Elde Edilmesi**

GVK m. 75/2-2’nin üçüncü paragrafına göre, “Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.” Burada varsayımın hareket noktasını oluşturan (a) olayı, “adi şirketlerde komanditerlerin kâr payı elde etmesi”, buna bağlanan (b) olayı ise “bu kâr payının şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmesi”dir. Adi komandit şirkette komanditerin elde ettiği kâr payının ne zaman elde edilmiş olduğu gerçeklikten bağımsız olarak belirlenmiştir.

**ı. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme Zamanı**

GVK m. 80’de 1.1.1999’dan 1.1.2003’e kadar uygulanan, diğer kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkin bir hüküm yer almaktaydı, bu bir varsayımı ifade ederdi. İlgili hüküm şu şekildeydi: “Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği

yıldan bir önceki yılın geliri sayılır.”

**j. Menkul Kıymetlerde İktisap Bedeli**

GVK mük. m. 81’e göre, “Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266’ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.”

VUK m. 266’da yazılı iktisap bedelinin gerçekte elde edilen iktisap bedeli olmadığı bilinmekle birlikte, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında iktisap bedelinin belgelendirilememesi halinde VUK m. 266’da belirtilen bedel iktisap bedeli olarak varsayılır.

**k. Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Gelirin Elde Edilme Zamanı**

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı bir varsayımla GVK m. 85’te düzenlenmiştir. Bu halde gelir,

“1. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsih olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

elde edilmiş sayılır.”

**2. 6183 SAYILI KANUN’DA YER ALAN VARSAYIMLAR**

**a. Tarh İşlemine İlişkin İtirazın Ödeme Emrinden Önce Yapılmış Olduğu Varsayımı**

6183 sayılı Kanun’un 58’inci maddesine göre, ödeme emrine itiraz üç halde

mümkündür:

- \_ Borcun var olmadığı,
- \_ borcun kısmen ödendiği,
- \_ borcun zaman aşımına uğramış olduğu.

Bu itiraz sebeplerinin tümü tahsil aşamasına ilişkindir. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin itirazların tahakkuk aşaması gerçekleşmeden yapıldığı varsayılır. Bu itiraz bir şekilde belirtilen aşamada yapılmamış olabilir, ancak yasa koyucu bu itirazın yapılmış olması gerektiği düşüncesiyle bu varsayımı düzenlemiştir.

#### **b. İstihkak İddiasının Kabulü ve Reddi**

6183 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesine göre, tahsil dairesi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Tahsil dairesinin haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmemesi, varsayımın hareket noktası; istihkak iddiasının kabul etme ise varsayım sonucudur. Aynı Kanununun 67'nci maddesinde üçüncü kişi elinde hacedilen mallar söz konusu olduğunda, alacaklı kamu idaresinin bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır, denmiştir. Burada da alacaklı idarenin bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmaması hareket noktasıyken, istihkak iddiasını kabul etme buna bağlanan varsayım sonucudur.

İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Müddetinde dava açılmadığı takdirde istihkak

iddiasından vazgeçilmiş sayılır. Süresinde dava açılmaması hareket noktası, istihkak iddiasından vazgeçilmesi ise varsayım sonucudur.

**c. Malın Borçlunun Elinde Sayılması**

6183 sayılı Kanun'un 67'nci maddesine göre, borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır. "Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulması" hareket noktası, "malın borçlunun elinde sayılması" ise buna bağlanan varsayımdır.

**II. YASAL ve FİİLİ VERGİ KARİNELERİ**

**A. YASAL VERGİ KARİNELERİ**

Vergi yasaları incelendiğinde bunlardan bir kısmının karine teşkil eden hükümler içerdikleri görülür. Bu vergi yasaları başlıklar halinde belirtilerek taşıdıkları karineler ayrıca aşağıda irdelenmiştir.

**1. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN KARİNELER**

Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında karine oluşturan düzenlemeler aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

**a. Hayatın Olağan Akışı Karinesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 maddesine göre, "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun<sup>226</sup> iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir"<sup>227</sup>. Bu

---

<sup>226</sup> Dan. VDDGK. E. 2001/10, K. 2001/146, k.t. 6.4.2001, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010: "Cilt halindeki faturaların belli bir sıra takip etmesi ve bu sıraya göre düzenlenmesi gerektiğinden, kullanıldığı tespit edilen faturalardan önceki faturaların da kullanıldığının kabulü gerektiği..."

düzenleme, vergilendirmede vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin işlemlerin görünüşteki değil, gerçek mahiyetinin esas alınacağını, bu olayla ilgisi bulunmayan ve yeterince açık olmayan tanık anlatımı ve yemin dışında her türlü kanıtla ispatlanmasına olanak tanımakla birlikte ispat yükünün, iddianın niteliği, olayın özelliği, kimi gereklere uygunluk veya aykırılığa göre vergilendirmenin iki tarafından hangisine düşeceğini de belirlemiştir<sup>228</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 maddesinde yer alan, “iktisadi, 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 kuralı, “hayatın olağan akışı karinesi” olarak adlandırılır. Hayatın olağan akışı karinesinde, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir<sup>229</sup>.

---

<sup>227</sup> Dan. 7. D. E. 2000/8771, K. 2004/812, k.t. 5.4.2004, Kazancı Bilişim İċtihat Bankası, erişim tarihi: 1.10.2010: “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229'uncu maddesinde, fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında, müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlandıktan sonra, 231'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da, faturaların en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleneceği açıklanmıştır. Bu şekilde düzenlenen belgelerde, asılın örneğe değil; örneğin asıla uygun olması esas olduğundan; asılla örnek arasında farklılık bulunması halinde, asılın vergilendirme işlemlerine dayanak alınması, bu durumun doğal sonucudur. Normal ve mutad olan bu durumunun aksinin iddia edilmesi halinde ise; kanıt yükü, yukarıda açıklanan 3'üncü madde hükmü uyarınca iddia sahibine aittir. Davada, davacı tarafından, bu konuda getirilmiş herhangi bir kanıt bulunmadığı gibi, defter ve belgelerini beş yıl süre ile muhafaza etmekle yükümlü bulunan mükelleflerin, defter ve belgelerinin kaybolduğu, fatura ciltlerinden bazı nüshaların çalındığı biçiminde ortaya konulan iddiaları da, hayatın doğal akışına uygun değildir. Bu bakımdan; olayda, faturaların asılları üzerinde yazılı rakamlar esas alınarak yapılan dava konusu tarh ve ceza kesme işleminde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” ; Dan. 3. D. E. 1986/1390, K. 1987/516, k.t. 19.2.1987, www.danistay.gov.tr, e.t.: 3.10.2010: “Bir işyerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin bu işyerine ve buranın sahibine ait olması gereği normal, mutad ve herkesin böyle bildiği ve kabul ettiği bir husus olduğuna göre, kendisine ait işyerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğu yolundaki iddiayı ispat külfeti, bunu iddia eden işyeri sahibine düşer.”

<sup>228</sup> Dan. 3. D. E. 2003/1959, K. 2004/3194, k.t. 15.12.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010: “Bu yüzden, menkul sermaye iradında nakden veya hesaben ödemeye bağlanan ve elde etme olarak ifade edilen vergiyi doğuran olayın varlığını kanıtlama yükünün vergi idaresine düştüğü durumlar, bu iradı nakden veya hesaben ödeyecek olan kurumun hesap ve işlemlerinin, kurum kazancının doğru olarak saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerdir.”

<sup>229</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, s.50; Dan. 4. D. 23.9.1969, 4178/3693, Danıştay Dergisi, Sayı:3, s. 197/198: “Dostluk ve samimiyet gibi hissi nedenlerle bağdaşmadığı için ödücün faizli

Vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin kurallara ve alışılmışı uygun olması, onun normal ve mutad olduğunu gösterir. Kurala uygunluk<sup>230</sup>, hukuk kurallarına uygun davranılmasını, alışılmışı uygunluk<sup>231</sup> ise, her zamanki davranış biçimleri ve yöntemlerini ifade eder<sup>232</sup>.

Alman Federal Mahkemesi, ilk görünüş ispatına ilişkin içtihatlarında genel yaşam deneyimleri ile ispat arasındaki bağlantıyı kurarken “olayların tipik akışı” kavramını yaratmış ve prima facie (ilk görünüş) ispatını da bu şekilde açıklamışlardır. Alman Federal Mahkemesi’ne göre, olayların tipik akışı ile kastedilen, “genel deneyimler, özellikle de hâkimin yaşam deneyimleri ve inanışları altında, tespit edilen durumun tam anlamıyla açıklanabilirliği”<sup>233</sup>. Bir başka tanıma göre<sup>234</sup> ise hayatın olağan akışı ile kastedilen tecrübe kurallarıdır; bunlar, hayatta sık tekrar eden, tekrarlanması ihtimal dâhilinde olan olaylardan veya bilimsel ve teknik bilgilerin oluşturduğu ve kendilerini oluşturan somut olaylardan bağımsız hale gelmiş kurallardır.

Medeni hukukta ilk görünüş karinesi öne çıkarken, hayatın olağan akışı karinesi, VUK m. 3/B-2 hükmü nedeniyle Türk vergi hukukundaki en güçlü karinedir<sup>235</sup>; diğer karinelerle çatıştığı takdirde bu karine esas alınır. Bu karine, adi

---

olduğunun göstergesi olup, ipotek resmi senedine faiz alınmadığının yazılması da vergi hukuku bakımından bağlayıcı değildir.”

<sup>230</sup> Dan. 7. D., E. 2000/8006, K. 2002/3641, k.t. 19.11.2002: “Faturanın alt ve üst nüshalarının aynı rakamları içermesinin normal durum olduğu; farklı rakamlar içeren fatura nüshalarından lehte olanın gerçek olduğu, bunu iddia edenin kanıtlaması gerektiği hk.” (CANDAN, Turgut: İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005, s. 842, dn. 1209.)

<sup>231</sup> Dan. 3. D., E. 1986/1394, K. 1987/516, k.t. 19.2.1987: “Bir iş yerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin bu iş yerine ve buranın sahibine ait olması gereği, normal, mutad ve herkesin böyle bildiği, kabul ettiği bir husus olduğuna göre, kendisine ait iş yerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğu yolundaki iddiayı ispat külfetinin bunu iddia eden iş yeri sahibine ait olduğu hk.” (CANDAN, Turgut: İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 843, dn. 1210.)

<sup>232</sup> CANDAN, Turgut: İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 842.

<sup>233</sup> YEŞİLOVA, Ecehan: “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, s. 249.

<sup>234</sup> ALANGOYA Yavuz: Senede Karşı Senetle İspat, s. 528, dn.32.

<sup>235</sup> Hayatın olağan akışı karinesi ile ilk görünüş karinesi medeni hukukta ilk görünüş ispatından kaynaklanırken; vergi hukukunda hayatın olağan akışı doğrudan doğruya bir norm ile düzenlenmiştir.



bir karine olmanın yanı sıra, yükümlü aleyhine bir karine olarak da düşünülebilir. Çünkü vergilendirme işlemi vergi dairesi yapmakta olup, vergi yükünün gerçekte o olmadığının ispatı yükümlüye düşmektedir<sup>236</sup>.

Hayatın olağan akışı, VUK m. 3/B-2’de “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmak” şeklinde ifade edilmiştir. Ekonomik icap, içinde bulunulan ekonomik ortam ve şartları; ticarî icap, ticarî örf ve âdeti; teknik icap ise, herhangi bir imalat faaliyetinin unsurlarını ve ürünün özelliklerini ifade eder<sup>237</sup>.

#### aa. İktisadi İcaplar

İnsanların kişisel çıkarları gereği topluma egemen olan ekonomik sistemin kurallarının gerektirdiği gibi davranmaları, iktisadi icabı ifade eder<sup>238</sup>. “Kişilerin bizzat kullanarak kâr sağlamaları mümkün bulunan kaynaklarını, özel ve geçerli bir neden olmaksızın başkalarına vermeleri<sup>239</sup> ya da karşılıksız hizmet yapmaları<sup>240</sup> söz konusu çıkarlarına terstir”<sup>241</sup>.

Yükümlülerin elde ettikleri hâsılatları farklı gösterme çabaları da iktisadi icaplara aykırılık oluşturabilir<sup>242</sup>.

<sup>236</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s. 8.

<sup>237</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 181.

<sup>238</sup> CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama usulü Kanunu, s. 838.

<sup>239</sup> Dan. 3. D., E. 1986/3078, K. 1987/2696, k.t. 26.11.1987: “Yakın akrabaların, menfaat gözetmeksizin birbirlerine her türlü yardımı yapmaları, sosyal ve ekonomik ilişkiler gereği olduğundan, davacının damadına borç olarak verdiği paradan faiz aldığı kabul edilemeyeceği hk.”; Dan. 7. D., E. 1998/441, K. 1999/3596, k.t. 3.11.1999: “Günümüzün ekonomik koşullarında iş ve akrabalık ilişkisi olmadan, faizsiz borç verilmesinin, ekonomik icaplara aykırı olduğu hk.” (CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s. 839, dn. 1200).

<sup>240</sup> Dan. 7. D. E. 1972/550, K. 1972/4898, k.t. 30.12.1972: “Menfaatsiz komisyonculuk yapılmasına imkan olmaması nedeniyle olayda ticari muamele adı altında ikrazatçılık yapıldığının kabulü gerektiği hk.” (CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 839, dn. 1201).

<sup>241</sup> CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 839.

<sup>242</sup> Dan. 4. D. E. 1997/3440, K. 1993/3566, k.t. 13.10.1998, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 13.1.2011: “Davacının defter kayıtlarında yazılı 487.911.208 Lira mal alışı karşılığı 1.227.975.777 Lira hâsılat elde etmesi iktisadi ve teknik icaplara uymadığı gibi olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum arz etmektedir. Bu durum defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını gösterdiğinden söz konusu kayıtlara itibar edilerek matrah tespiti gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesine aykırıdır. Oysa imal edilip satılan malın maliyetini oluşturan girdilerin gerçek miktarının

Ticaret erbabının işletmelerinde bulunan emtiayı idari makamların tespit ettiği fiyatın altında ya da üstünde satmaları veya idari makamların saptadıkları kâr oranlarından daha fazla ya da daha az kâr sağlamaları iktisadi icaplara aykırılık yaratabilir<sup>243</sup>.

Yükümlü, iktisadi icaplara uymadığı tespit edilen vergiyi doğuran olayın gerçek olduğunu kanıtlamak zorundadır; aksi halde ikmalen ya da re'sen tarh işlemi ile karşı karşıya kalır<sup>244</sup>.

## **bb. Ticari İcamlar**

Yükümlülerin, yaptıkları ticari işlerde kâr sağlamak ve sahip oldukları iktisadi değerleri en iyi biçimde kullanmak amacına uygun olamayan ya da ticari hayatı yöneten kurallara aykırı bulunan faaliyetleri ticari icaplara aykırı düşer<sup>245</sup>. Örneğin,

---

tespiti için bilirkişi incelemesi yaptırılması veya hâsılattan hareketle bu işkolundaki karlılık oranı dikkate alınarak kazancın tespiti mümkündür. Bütün bu araştırmalar yapılmadan inceleme raporuna göre salınan gelir vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına yönelik davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” ; Dan. 3. D., E. 2000/2255, K. 2003/903, k.t. 20.2.2003, e.t.: 3.10.2010: “Vergilendirme, aktifinde kayıtlı otobüsü 170.000.000 liraya satan davacının faturada gösterdiği bu değer gerçek piyasa kıymetinden düşük görülmesi nedeniyle yapılmıştır. Aynı yaştaki ve aynı model otobüslerin 851.000.000 lira kasko sigorta kıymeti üzerinden sigortalandığı da tartışmasızdır. Vergilendirme döneminde kasko sigorta kıymetinden yaklaşık 600.000.000 lira ve aynı değerden beş kat daha düşük fiyatla satış ekonomik ve ticari gereklere uygun düşmeyen bir durumdur. Bu nedenle faturada gösterilen değer gerçek piyasa kıymeti olduğu veya bu kıymeti varsa düşüren haklı nedenleri ispat külfeti davacıya düşer.”

<sup>243</sup> CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 839, dn. 1202: “Ticaret ve Sanayi Bakanlığınca belirtilen gaz satış fiyatının altında veya üstünde satış yapılamayacağından, bu fiyatlarla toptan veya perakende satış fiyatları arasındaki farkın ikmal tarhiyatına konu edilebileceği hk.” ; Dan. 7. D. E. 2008/5507, K. 2009/3054, k.t. 17.6.2009, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t.: 25.9.2010: “...alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha karlı olan oto gaz olarak satıldığı kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olacağından ve davacı tarafından, normal ve mutad duruma uygun olmayan, alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından, dökme gaz olarak alınan emtianın oto gaz olarak satıldığı kabulüyle, oto gaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına özel tüketim vergisi tarh edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.”

<sup>244</sup> CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 839.

<sup>245</sup> Dan. 4. D., E. 2003/245, K. 2004/59, k.t. 20.1.2004, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 13.10.2010: “Dış Ticaret Anonim Şirketinin hem ana bayi konumunda olması, hem de davacı şirketin toplam cirosunun yarıya yakın kısmının gerçekleştirilmesi nedeniyle daha düşük fiyatla mal satın alması, şubeleri ile diğer bayilerin aynı fiyat üzerinden satış yapacak şekilde hizmet vermesi, ticari icaplara uygundur. Bu haliyle diğer bayilere uygulanan satış fiyatı emsal alınarak daha düşük fiyatla satış yapıldığından ve örtülü kazanç dağıtıldığından söz etmek mümkün olmadığından aksi yöndeki

yükümlünün sahip olduğu aracın, niteliği dışında kullanımı<sup>246</sup> ya da kredi kartının finansman aracı olarak kullanılması<sup>247</sup> Danıştay kararlarında teknik icaplara aykırı bulunmuştur.

Ticareti yapılan her emtianın bir maliyeti olması da ticari icaplardandır<sup>248</sup>.

Danıştay'ın da bir kararında belirttiği üzere<sup>249</sup>, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesine göre ticari icaplara uygun ve mutad olmayan bir durumun iddiası halinde ispat külfeti iddiacıya aittir. Davacı kurum bu iddiasını somut delillerle ispatlayamamaktadır. Kendi adına kayıtlı bir hesabın başkasına ait olduğu iddiasının, sözle değil, somut ve hukuken geçerli delillerle ispatlanması gerekir. Aksi halde, bu iddiaya itibar edilmesi mümkün değildir.

### **cc. Teknik İcaplar**

Üretimde kullanılan araçların nitelik, miktar ve ürün içerisindeki oranlarına göre ulaşılabilecek randıman ve fire oranları, mesleki kuruluşlar ya da yetkili resmi makamlar tarafından önceden tespit edilir. Bu tespitlere uymayan yükümlü kayıtları,

---

mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” ; Dan. 3. D. E. 2004/1944, K. 2005/373, k.t. 10.2.2005, e.t. 13.1.2011: “Davacının örtülü sermaye üzerinden ödenen faizleri gider kaydettiği, ilgili yılda yatırım indirimi hakkı bulunduğu kurumlardan vergisi tarhını gerektiren bir fark doğmadığı ancak yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden tevkifat yapılması gerektiği görüşüyle vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisi ve fon payı adına re'sen salınmıştır. Ambalaj maddeleri üretimi işi yapan şirketin aynı zamanda ortağı olan (A) Anonim Şirketten yaptığı ve sonradan sermayeye dönüştürülen istikrazlar nedeniyle ödenen faiz giderlerinin tarhiyata konu edildiğinin anlaşıldığı, olayda örtülü sermayenin varlığı için aranan şartlar gerçekleşmiş ise de finans kaynaklarının şirket amaçları doğrultusunda işbirliği içinde kullanılması ve bu kaynakların maliyetine de birlikte katlanılmasının ticari hayatın normal icaplarına uygun olduğu, davacı tarafından gider kaydedilen faizlerin, aynı oranda kurumlardan vergisine tabi olan (A) Anonim Şirketince gelir kaydedilmiş olması nedeniyle hazinenin bir kaybı bulunmadığı gerekçesiyle fon payını ve cezayı kaldıran Vergi Mahkemesi Kararı hukuka uygundur.”

<sup>246</sup> Dan. 7. D. E. 2000/8186, K. 2002/4162, k.t. 16.12.2002, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010: “Asıl olan kamyon satın alan davacının bu aracı alış amacına uygun olarak faaliyette bulunmasıdır. Ticari icaplara, normal ve mutad olana uygun olan bu durumun aksini ispat külfetinin davacıya ait olduğu...”

<sup>247</sup> Dan. VDDGK. E. 2007/226, K. 2007/335, k.t. 19.10.2007, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010: “Kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılması ticari icaplara uygun olmayıp, aksinin ispatı yukarıda açıklanan yasa hükmü gereğince davacıya aittir.” ;

<sup>248</sup> CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 840, dn. 1205, Dan. 3. D., E. 1985/541, K. 1986/317, k.t. 16.4.1986.

<sup>249</sup> Dan. 4. D. E. 2003/1204, K. 2004/480, k.t. 16.3.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010.

teknik icaplara aykırı düşer<sup>250</sup>. Yükümlü kayıtlarının üretim miktar ve oranları bakımından teknik icaplara uygunluğu, randıman incelemesi ile belirlenebilir. “Randıman incelemesi, bir işletmenin verimliliğinden yola çıkılarak yaratılan katma değeri gerek fiziki gerekse de parasal yönden ölçmek amacıyla, olması gereken ile olan arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışan bir vergi inceleme tekniğidir. Üretim miktarı ile üretimde kullanılan hammadde miktarı kontrol edilerek defterlerdeki kayıtlı miktarlar karşılaştırılır, hâsılat ve gider kalemlerinin gerçek tutarı ile gerçek üretim miktarı belirlenmiş olur. Üretim işletmelerinde kullanılan bu inceleme sonucunda bir fark tespit edilirse bu fark “randıman farkı” olarak dikkate alınır”<sup>251</sup>.

Danıştay’ın bir kararında belirttiği üzere<sup>252</sup>, “randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icaptır. Dolayısıyla, randıman incelemesi sonucunda, mükellefin beyanına göre fark bulunması defter ve beyanların gerçeği yansıtmadığını gösterir ve aksi ispatlanmadıkça resen takdiri gerektiren bir nedendir”. Uygulamada vergi idarelerince çeşitli kuruluşlardan alınan ve aralarında büyük farklar bulunan randıman oranlarının ortalaması alınarak yapılan hesaplama sonucunda bulunan rakamla beyan edilen rakamın karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan

---

<sup>250</sup> CANDAN, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 841.

<sup>251</sup> BİYAN, Özgür: “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 255, Aralık 2009, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=416>, e.t. 1.4.2011.

<sup>252</sup> Dan.7.D., E.2000/6725, K.2002/1544, k.t. 15.4.2004, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 3.10.2010; Dan. 7. D., E. 2000/7876, K. 2003/488, k.t. 20.2.2003, e.t. 18.3.2011.

fark tek başına ihticaca salih sayılmama sebebi kabul edilebilmektedir<sup>253</sup>. Randıman incelemesi vergi incelemesinde delil olarak kullanılabilir<sup>254</sup>.

Danıştay re'sen vergi tarhını gerektiren matrah ve matrah farklarının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan, ekonomik gerçeklerle ve ticari teamüllerle bağdaşan her türlü delille tespit edilebileceği, buna karşın genel ve soyut ifadelerle matrah ve matrah farkı belirlenemeyeceği görüşündedir. Bu sebeple, takdir komisyonları ve inceleme elemanlarının takdir ettikleri matrahlar somut verilere dayanmadığı takdirde yapılan tarh işlemi hukuka aykırı olacaktır<sup>255</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>256</sup>, “Şirket yetkililerinden alınan bilgilerle yapılan randıman incelemesi sonucunda matrah farkı bulunması defter ve belgelerin delil olma niteliğini kaybettirmez” diyerek ikrar niteliğindeki şirket yetkili beyanlarının dahi defter ve belgelerin sıhhatini çürütemeyeceğini kabul etmiştir. Buna benzer diğer bir kararında<sup>257</sup> “Randıman hesaplanması sonucunda beyana nazaran üretimde fark bulunması, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadıklarının kanıtı sayılmayacağından re'sen matrah takdiri yapılamayacağı” sonucuna ulaşmıştır. Demek ki, randıman incelemesi sonucu matrah farkı bulursa, bu teknik icaplara aykırı olsa ve hayatın olağan akışı karinesi gereği ispat yükü yükümlüde olsa dahi, Danıştay bu noktada defter ve belgelerin sağlıklı olduğuna ilişkin ilk görünüş karinesini üstün tutmakta ve randıman incelemesi sonucunu yeterli görmeyip başka

---

<sup>253</sup> TÜLÜ, Uğur: Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 54.

<sup>254</sup> ÇELİKKAYA, Ali: “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, Mali Çözüm, Sayı:78, Kasım-Aralık 2006, s.82.

<sup>255</sup> TÜLÜ, Uğur: Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh, s. 2.

<sup>256</sup> Dan. 4. D., E. 1989/1052, K. 1991/32, k.t. 14.10.1991 (GÜNDOĞDU, Mustafa: Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Tokat 2008, s. 124.)

<sup>257</sup> Dan. 4. D. E. 1992/163, K. 1993/836, 22.02.1993 (GÜNDOĞDU, Mustafa: Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı, s. 125.)

delillere gerek duymaktadır. Vergi hukukunda ilk görünüş karinesinin hayatın olağan akışı karinesinden önce tutulduğu nadir uygulamalardan biri, budur.

Danıştay'ın randıman farkını re'sen tarh nedeni olarak görmeyen mahiyetteki kararlarının aksine, bir kararında<sup>258</sup> “randıman düşüklüğünün re'sen takdire neden olarak kabul edilmesi için, kayıt ve belgelerden çıkarılan randımanla ortalama randıman arasında önemli bir fark bulunması gerekir” diyerek ortalama randıman ile önemli fark yaratan randıman hesaplarının re'sen tarhiyata konu olabilmemesinin yolunu açmıştır.

Bir malın imalat süresince veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içerisinde, ticari ve teknik icaplara uygun olarak uğradığı kayıplar ise fire olarak tanımlanır<sup>259</sup>. Randıman esası üzerinden yapılan tarhiyatlarda fire oranlarının göz önünde tutulması gerekir. Örneğin fire oranı, işletmenin dönem kazancının tespitinde, kârlılığını azaltan bir unsur olduğundan, re'sen matrah takdiri sırasında göz önüne alınması gerekir.

Fire vergi kanunlarında özel olarak tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, VUK'nun 3'üncü maddesi ile envanter çıkarma, değerlendirme ve bilanço konularına ilişkin hükümleri birlikte değerlendirildiğinde “olağan fire” kavramının kabul edildiği anlaşılmaktadır<sup>260</sup>. Vergi mevzuatı açısından işletme stoklarında ticari teamüllere uygun olarak ortaya çıkan miktar azalmaları “olağan fire” olarak kabul edilmekte ve ticari icaplara uygun ortaya çıkan olağan firelerin gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi için takdir komisyonu kararı gerekmemektedir<sup>261</sup>.

<sup>258</sup> Dan. 4. D. E. 1982/3831, K. 1982/4851, 31.12.1982 (GÜNDOĞDU, Mustafa: a.g.t., s. 125.)

<sup>259</sup> SAZAK, Cengiz: “Vergi Uygulamasında “Olağan Fire” Kavramı”, Mali Çözüm, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007, s.160.

<sup>260</sup> BİYAN, Özgür: “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=416>, e.t. 1.4.2011.

<sup>261</sup> BİYAN, Özgür: a.g.m., <http://www.ozgurbiyan.com/?p=416>, e.t. 1.4.2011.

Şu hallerde “olağan fire”den bahsedilir<sup>262</sup>:

- \_ Fire, işin gereği olarak ve önceden öngörülebilir ise,
- \_ Fire sonucu ortaya çıkan değerler ekonomik bir değer taşıyorsa,
- \_ Fire, kabul edilebilir bir oranda ise ve
- \_ Fire oranı satışa veya üretime sevk edilen stok tutarına uygulanıyor ise.

İşletme stoklarında meydana gelen miktar ve değer azalmaları yangın, deprem, su basması, terör olayları vb. olağanüstü durumlar sonucunda ortaya çıkmış ise bu durumda olağandışı bir fire söz konusudur. Bu fireler için VUK'nun 278'inci maddesi kapsamında emtianın değerinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi haller neticesinde bir düşüklük meydana gelmesi halinde emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu şartlarda meydana gelecek olağanüstü firelerin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerekmektedir. Takdir komisyonu kararı mevcut değil ise gider “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılmaktadır<sup>263</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesinde “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlakmak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanununun 267'nci maddesinde de emsal bedelinin tanımı yapıldıktan sonra nasıl hesaplanacağı ile hangi sıra ve esaslar dâhilinde uygulanacağı üç bent halinde sayılmıştır.

<sup>262</sup> SAZAK, Cengiz: “Vergi Uygulamasında “Olağan Fire” Kavramı”, s.161.

<sup>263</sup> SAZAK, Cengiz: “Vergi Uygulamasında Olağan Fire Kavramı”, s.160.

Bunlardan bir ve ikinci sıralarda yer alan ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre değer tespiti bizzat mükellefler tarafından yapılacaktır.

Üçüncü sıraya göre yapılacak takdir esasında ise aynı maddede “ Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca belli edilir...” hükmü bulunmaktadır.

Ancak, uygulamada ticari ve sinai faaliyetin normal icapları dâhilinde alım, satım, taşıma veya üretim sürecinde meydana gelen kayıpların (firelerin) takdir komisyonuna başvurulmadan da gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür<sup>264</sup>.

Bu bahsedilenler dışında, fabrikanın kapasitesi, işletmede kullanılan teknoloji, temel girdiler olan elektrik ve kömür tüketimi de teknik icap olarak Danıştay kararlarında ele alınmaktadır. Danıştay’ın takdir komisyonlarının matrah belirlemesi konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda özellikle belirttiği husus, gerçek matraha ulaşabilmek için bir tek teknik icaba göre matrah takdir edilmesinin yeterli olmayabileceğidir. Bir kararında<sup>265</sup> bunu şöyle ifade etmiştir: “İmalatçı yükümlülerin dönem hasılatını gerçeğe uygun bildirip bildirmediikleri imalat randımanı tekniğine

<sup>264</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.06.18.02/32278 sayılı 21.11.2005 tarihli özelgesi, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105033>, e.t. 21.1.2011 : “İşletmenizin faaliyet konusu yufka imalatı ve toptan satışı olması nedeniyle her zaman için takdir komisyonuna baş vurmanızın güçlüğü dolayısıyla bağlı bulunduğunuz oda, kurum veya kuruluşların tespit ettikleri fire oranlarının da göz önünde bulundurularak fiilen meydana gelen kayıpların bilirkişilerden oluşmuş komisyon nezdinde tespit edilmek suretiyle imhasının yapılması, istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla muhasebe kayıtlarına doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak intikali mümkün bulunmaktadır”; Bursa Valiliği Defterdarlık vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, 21.04.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/VUK:190-05-35 sayılı özelgesi, <http://www.bursavdb.gov.tr/bpi.asp?caid=567&cid=805>, e.t.22.1.2011: “Kumaş üretiminde desen içlerinde ve desenler arasında boşta kalan ipliklerin dokuma safhasından sonra kesimi nedeniyle, imalata sevk edilen hammadde miktarları ile üretilen mamul miktarı arasındaki randıman oranına bağlı olarak oluşan miktar farklarının (imalat sırasında oluşan üretim firelerinin) ürün maliyet kartlarına dayanılarak ürünün maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Ancak ürünlerdeki randıman oranlarının iktisadi ve teknik icaplara uygun olduğunun istenildiğinde şirketinizce her zaman (ürün numuneleri, üretim teknikleri ve ürün maliyet kartları ile) izah ve ispat edilebilir olması gerekmektedir.”

<sup>265</sup> D.V.D.G.K. E. 1995/433, K. 1997/293, k.t. 6.6.1997.



göre yapılan incelemelerle de saptanabilir. Ancak, bir kısım satış hasılatının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı, dolayısıyla yapılan teslim ve hizmet nedeniyle noksan katma değer vergisi hesaplandığı sonucuna varılabilmesi için kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılatın gerçeğe en yakın miktarının saptanması gerekir. İmalat randımanı araştırılarak, böyle bir sonuca ulaşılabilmesi için işletmenin kapasitesi, kullanılan teknoloji ve tüm temel girdilerin göz önüne alınması zorunludur. Tüketilen enerji esas alınırken, üretim için gerekli diğer temel girdiler ihmal edilerek bulunan randımanın, gerçeğe en yakın üretim miktarını ve hasılatı saptamaya olanak vermeyeceği açıktır. Dosyada bulunan inceleme raporu ve eklerinden, kayıt ve beyan dışı bırakıldığı kabul edilen mamul miktarının, fabrikada tüketilen elektrik miktarı ve fiili randıman sırasındaki elektrik tüketiminden yola çıkılarak bulunan yıllık çalışma süresi esas alınarak saptandığı görülmektedir. Davacının fabrikasının kapasitesi, işletmede kullanılan teknoloji, temel girdiler olan elektrik ve kömür tüketimi yanında toprak ve işgücünün üretimdeki payı ve etkisi göz önüne alınmaksızın ve bu yoldaki bozma kararına uyulmaksızın, bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek görülmeyerek verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır”.

Görüldüğü gibi Danıştay matrah takdirinde tek bir teknik icabın gösterdiği sonuç ile gerçek matraha ulaşamayacağı, bilirkişi incelemesinin ayrıca bir gereklilik olduğu şeklinde karar vermiştir. Bazen kararlarında<sup>266</sup>, bazen de karşı oy gerekçelerinde bilirkişi incelemesinin de gerekli olmadığı, bir teknik icaba bakılarak matrah takdir etmenin, karine yoluyla re’sen takdir nedenleri yaratılması anlamına geleceğini söylemiştir. Yukarıda bahsedilen kararın karşı oy gerekçesi de bunu

---

<sup>266</sup> Dan. 4. D., E. 1993/3827, K. 1994/2181, k.t. 11.4.1994: “İnceleme elemanınca defter ve belgelerin usule aykırılığı yolunda bir tespit yapılmadan, sadece ortaklardan birinden alınan bilgilerin değerlendirilmesiyle yapılan randıman incelemesinden elde edilen sonuca göre, defter ve bilgilerin vergi incelemesi için yeterli olmadığı sonucuna varılamaz.” (KIZILOTT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara Nisan 1996, s. 578).

örnekler niteliktedir: “Uyuşmazlık konusu olayda delil bulunmamış, inceleme elemanı, işletmenin uğraş konusunu ve bu konuyu vergi matrahının oluşumu yönünden etkileyebilecek olan bir kısım verileri ele alarak yaptığı randıman hesaplaması sonuçlarını işletme kayıtları ile karşılaştırmak ve işletme hâsılat kayıtlarının bu sonucu yansıtmadığını söylemek suretiyle kanunda bulunmayan ve özü itibarıyla kişisel kanaate ve karinelere dayalı yeni bir re'sen takdir sebebi yaratmıştır.”

Danıştay'ın, ticari icaplara dayanılarak matrah takdir edilmesi konusundaki duruşu şu şekilde özetlenebilir: Teknik icaplar delil olarak kabul edilebilir ancak bunların başka delillerle de desteklemesi gerekir. Danıştay'a göre<sup>267</sup>, yeterli bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilecek hususlarla ilgili tespitlerin sağlıklı yapılması ve saptanan hususların doğru bir biçimde değerlendirilmesi gerekir. Re'sen tarh ve vergi incelemesi usullerinde amaç, vergiye konu olabilecek matrahın gerçek veya gerçeğe en yakın tutarının saptanmasıdır.

#### **b. Yasak Faaliyetlere İlişkin Karine**

VUK m. 6'da, “Beşinci maddede yazılı olanların (vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri bölge idari mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler)

\_ Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

---

<sup>267</sup> Dan.11.D. 19.03.1998 tarih ve E:1997/4439, K:1998/1115 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

\_ Kan veya sıhrî usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhrî hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar civar hısımlarına;

\_ Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamayacakları” hükmü yer alır.

İlgili hüküm, gizli (örtülü) ve kesin bir karineyi içerir. Bu hükme göre, VUK m. 5’te sayılan kişiler, VUK m. 6’ncı maddede sayılan kişilere ait vergi inceleme işleriyle uğraşamazlar. Bunun nedeni, VUK m. 5’te sayılan kişilerin, VUK m. 6’da sayılan kişilere karşı objektif davranamayacağı dolayısıyla sağlıklı bir incelemenin bu kişiler arasında mümkün olmayacağıdır. Yasa, bunu gizli (örtülü) bir karine olarak taşır ve bu karinenin aksi iddia edilemez.

### **c. Kusur Karinesi**

#### **aa. Vergi Alacakları Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Saptanması**

Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesine göre, “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin

varlıklarından alınır.”

Bu maddenin ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemesi halinde vergi dairesine karşı doğacak sorumlulukları, bu sorumluluğun kapsam ve koşulları düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra, 10 Aralık 1998 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3505 sayılı Kanun’un ikinci maddesiyle değiştirilmiş yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren yeni düzenleme ile kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsam ve koşulları değişikliğe uğramıştır.

İlgili fıkra değişiklikten önce, “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır” şeklindeydi.

Fıkradan “...kasıt ve ihmalleriyle...” ifadesinin çıkarılması, kanuni temsilcinin sorumluluğunun eski düzenlemede olduğu gibi kusura dayalı olmaya devam edip etmeyeceği tartışmasını beraberinde getirmiştir.

Bir görüşe göre<sup>268</sup>, bu durum, kanuni temsilcinin sorumluluğunu, kusura dayalı olmaktan çıkarmamaktadır. Yalnızca, asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, kanuni temsilcinin kusurluluğuna “*kanuni karine*” olarak kabul edilmiştir<sup>269</sup>. Yasa koyucu, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali olmaksızın, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde aksaklık olamayacağı görüşündedir. Temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş olması, bu ödevleri zamanında ve eksiksiz

---

<sup>268</sup> CANDAN, Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Şubat 2006, s. 43.

<sup>269</sup> Bkz. ÖZDİLER, Eda: Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005.

bir şekilde yerine getirmekle yükümlü kanuni temsilcinin kusurunun göstergesidir. Bu düzenlemeyle kanun koyucu, alacaklı tahsil dairesini, temsil edilenin vergi borcundan dolayı kanuni temsilcisini takip edebilmek için öncelikle onun kasıt veya ihmalinin varlığını kanıtlama külfetinden kurtarmıştır.

Diğer bir görüşe göre ise<sup>270</sup>, ikinci fıkrada yapılan değişiklikten sonra, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, kasıt veya ihmalleri olmasa dahi, kanuni temsilcinin varlığına başvurulması olanaklı hale gelmiş; dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğu, kusura dayalı sorumluluk olmaktan çıkmış, kusursuz bir sorumluluk haline gelmiştir. Yeni düzenlemenin lafzından, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğa dayandırıldığı açıkça anlaşılmaktadır. Bu görüş, yasa koyucunun niyeti, kusura dayalı sorumluluğu devam ettirmek, ancak ispat yükünün yerini değiştirmeyi amaçlamak olsaydı, bunu, kanuni karine getirmek yerine, daha açık bir düzenlemeyle, temsilciye kusursuzluğunu ispat hakkı tanıyarak yapabileceğini savunmaktadır.

Kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğundan bahsedebilmek için, hareketi ile netice arasında maddi nedensellik bağı bulunması gerekmektedir. Bununla kastedilen, şirketin vergi borcunun ödenmemesine kanuni temsilcinin sebep olmasıdır. Kanuni temsilci, nedensellik bağının bulunmadığını ispat ederek ödeme sorumluluğundan kurtulabilir<sup>271</sup>. Örneğin, kendisine ödememe talimatı verildiğini ispat eden kişinin, ödenmeyen vergi borcu açısından kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamaması gerekmektedir<sup>272</sup>.

---

<sup>270</sup> ÖZSÜT, Tuğrul: “3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, S. 90, Şubat 1989, s. 38.

<sup>271</sup> KARAYALÇIN, Yaşar, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım, Yıl: 2, Sayı: 15, s. 6.

<sup>272</sup> KARAYALÇIN, Yaşar, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım, Yıl: 2, Sayı: 15, s. 8.

VUK m. 10'un değişik halinde kanuni temsilci açısından kusursuz sorumluluğun mu yoksa kusur sorumluluğunun mu uygulanması gerektiği konusunda karar verebilmek için aslında maddenin değişiklikten önceki halini de değerlendirmek gerekmektedir. Kusurlu sorumluluğun devam ettiği görüşünde olanlar, daha çok maddenin yeni şekline öncelik vererek değerlendirme yapmaktadırlar. Gerçekten, eski halinden bağımsız olarak fıkra okunduğu zaman, kusursuz sorumluluğu çağrıştıracak bir ifadeye rastlanmamaktadır. İstisnai bir sorumluluk olduğunu kabul ettiğimiz kanuni temsilcinin sorumluluğunun, açıkça düzenlenmediği halde ağırlaştırılacak şekilde yorumlanmasının da doğru olmadığı düşünülebilir. Bu görüşte olanlar, fıkradan “*kasıt ve ihmalleriyle*” ifadesinin çıkarılmış olmasını, yasa koyucunun, kanuni temsilcinin kusurunu kanuni karine olarak kabul ettiği savı ile açıklamaktadırlar. Diğer görüşe göre ise, maddenin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için, fıkranın kendisi kadar önceki halinin de önem taşıdığı kabul edilmeli ve ona göre yorum yapılmalıdır.

Kanun koyucunun, söz konusu değişikliği yaparken neyi amaçladığını daha iyi anlamak için, VUK m. 10'un ikinci fıkrasında değişiklik yapan 3505 sayılı Kanun'un gerekçesine bakmak doğru bir yöntem olacaktır. 3505 sayılı Kanun'un gerekçesi şu şekildedir<sup>273</sup>: “*Anılan fıkroda yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağının bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların kanuni*

---

<sup>273</sup> KIZILOU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 215.

*temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi vergiye bağı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır.”*

Kusura ilişkin ifadenin fıkradan çıkarılmasının kusur sorumluluğunu kusursuz sorumluluğa çevirmek anlamına geldiği görüşü tutarlı olmakla beraber, yukarıda bahsedilen “*kanuni temsilcinin sorumluluğunun istisnai bir sorumluluk olduğu ve bu maddede kusursuz sorumluluğa dair belirgin bir ifade bulunmadığı*” savına karşı diğer görüşün getirebileceği açıklamaların yetersiz olduğu da kabul edilmelidir. Bundan başka, VUK m. 10/2 hükmünde yer alan “*yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*” ifadesi ile kanuni temsilcinin, ancak ödevlerini yerine getirmemesi durumunda şirketin vergi borcundan sorumlu olacağı düzenlendiğinden, ilgili düzenlemede, kusurun arandığına dair ayrıca bir ifade bulunmasa dahi, kanuni temsilcinin sorumluluğunun, kusur sorumluluğuna dayandırıldığı görülmektedir. Ayrıca, 3505 sayılı Kanun’un Gerekçesinde belirtildiği üzere, bu değişikliğin amacı, kanuni temsilcinin sorumluluğunu ağırlaştırmak değil, vergi borcunun tahsilini kolaylaştırmaktır. Kanun koyucu bu amaçla kanuni temsilcinin kusur ve ihmali aramaktan vazgeçmiş, kanuni temsilcinin kusurlu olduğunu karine olarak kabul etmiştir. Fıkranın yeni haline ve Gerekçeye dayanılarak söylenebilir ki, kanuni temsilcinin, değişiklikten önceki halde olduğu gibi, kusura dayanan sorumluluğu devam etmektedir.

Bu analiz aslında VUK m. 10’da yer alan kusur sorumluluğunun hayatın olağan akışı karinesine bağlanmasını ifade eder; başka bir deyişle, aslında VUK m. 10’da yer alan kanuni temsilcinin kusurlu olduğu karinesi (kusur karinesi), hayatın olağan akışı karinesinin bir türevidir. Mutad olan, kanuni temsilcinin kendisinden

kaynaklanan sebeplerle ödeme yapmamasıdır. VUK m. 3/B’de ifade bulan hayatın olağan akışı karinesine göre, mutad olan durumun aksini iddia eden, bunu ispat etmelidir. Öyle ise, kanuni temsilci, temsilcisi olduğu gerçek ya da tüzel kişinin vergi ödevi zamanında ve eksiksiz yerine getirilmediği zaman, bu ödevin yerine getirilmemesinden ötürü kusurludur; bu “mutad” olandır. Hayatın olağan akışı karinesine göre, kanuni temsilci kusurludur. Aksini ispat etmek kanuni temsilciye düşer. Aynı sonuca VUK m. 10’da yer alan kusur karinesi ile de varılabilir. Kusur karinesinin hareket noktası olan (a) olayı, temsil edilen kişinin vergi ödevinin yerine getirilmemesidir. Karinenin bağlandığı (b) olayı ise (a) olayında kanuni temsilcinin kusurlu olmasıdır. Kusurlu olmadığını ispat etmek kanuni temsilciye düşer.

#### **bb. Kamu Alacakları Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu**

6183 sayılı Amme Alacaklarının tahsili Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesi şu şekildedir:

*“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

*Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.*

*Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.*



*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*

*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*

*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”*

Söz konusu maddenin son iki fıkrası 5766 sayılı yasa ile eklenmiş olup 6.6.2008’den itibaren yürürlükte bulunmaktadır. Bu değişiklik ile kamu alacakları bakımından kusursuz sorumluluk esas alınmıştır. Alacağın doğduğu anda kanuni temsilci olmayan bir kişinin bu borçtan sorumlu tutulması, vergiyi doğuran olay ile ilgisi olmadığı halde sorumlu olması anlamına gelir. Borcu doğuran olay ile ilgisi olmayanın, bu olayda kusurunun olması mümkün olmadığından, burada kusursuz sorumluluğun düzenlendiğini kabul etmek gerekir.

AATUHK’nun mükerrer m. 35 genel olarak kamu alacakları ile, VUK m. 10 ise sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile ilgili hükümler içermektedir. Dolayısıyla, AATUHK mük. m. 35’e göre VUK m. 10’daki maddedeki düzenleme özel nitelik taşımaktadır. Ayrıca, AATUHK mük. m. 35’in gerekçesinde, VUK m. 10’daki düzenlemenin dışında kalan alacakların kapsanması amaçlandığı belirtilmiştir. Danıştay’ın kararları da bu yöndedir<sup>274</sup>. Dolayısıyla, gerek yasal

---

<sup>274</sup> Dan. 11. D., E.1998/255, K.1998/3378, k.t. 12.10.1998; Dan. 4. D., E.1997/2599 K.1998/246, k.t. 22.01.1998; Dan. 3. D., E. 2001/1944, K. 2001/3077, k.t. 04.10.2001; Dan. 10. D., E. 1998/3200, K. 1999/6698, k.t. 09.12.1999.

düzenlemelere, gerekse yargı kararlarına göre kanuni temsilcilerin vergi borcundan sorumluluğu ile ilgili VUK m. 10 hükmünün öncelikle uygulanması gerekir<sup>275</sup>.

AATUHK mük. m. 35'te yapılan eklemeye paralel bir düzenleme de limited şirketlerin kamu borçlarını düzenleyen AATUHK m. 35'e getirilmiştir. Önceki hali, *“Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar”* şeklinde olan maddeye, 6.6.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5766 sayılı yasa ile *“Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”* ve *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”* fıkraları eklenmiştir.

Böylece, limited şirket ortaklarından payını devreden ortağın da devir öncesi kamu alacaklarından devralan ortak ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmasını sağlamış, ayrıca kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda ortakların farklı kişiler olması halinde, bunlar kamu alacağından müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Limited şirketlerde kanuni temsilci müdür tayin edilen ortak veya müdür tayin edilmediyse ortaklar olduğuna göre, kamu alacağının doğduğu zaman ortak ve sorumlu olmayan bir kişinin, borcu doğuran olayın gerçekleşmesinde kusuru olmamasına rağmen bu borçtan dolayı müteselsilen sorumlu olması söz konusudur.

---

<sup>275</sup> Turgut CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s. 67-76.

VUK m.10 ile AATUHK m. 35 kapsamı açısından incelendiğinde VUK m. 10, vergi ve vergiye bağlı alacaklar; AATUHK m. 35 ise tüm kamu alacakları ile ilgili olduğundan, VUK m. 10 özel nitelik taşımaktadır. Buna karşılık, söz konusu maddeler uygulanacak kişiler açısından incelendiğinde VUK m. 10 tüm tüzel kişileri kapsar iken, AATUHK m. 35 sadece limited şirketleri kapsamaktadır. Bu açıdan da AATUHK m. 35 özel nitelikli hükümler içermektedir. Vergi borcundan dolayı kanuni temsilciler ile ortakların sorumlulukları açısından konuya yaklaşıldığında, öncelikle uygulama kapsamı bakımından değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu durumda, vergi borcundan dolayı sorumluluğun derecesini saptamada, öncelikle VUK m. 10'un esas alınması gerekir. Başka bir ifade ile, vergiyi doğuran olay limited şirketin tüzel kişiliğinde gerçekleşmesine karşılık limited şirketten tahsil edilemeyen vergilerin, öncelikle VUK m. 10'a dayanılarak kanuni temsilcilerden tahsil edilmesi, bunlardan da tahsil edilememesi veya edilemeyeceği anlaşılması halinde ise AATUHK m. 35'e göre limited şirket ortaklarından alınması gerekmektedir<sup>276</sup>.

Bu halde, vergi alacakları bakımından kusurlu sorumluluk ve dolayısıyla kusur karinesi devam etmekle birlikte, diğer kamu alacakları bakımından kusursuz sorumluluk esası bulunduğu söylenebilir. Bu saptama, limited şirketler bakımından da geçerli olmak gerekir.

#### **d. Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna İlişkin Karine**

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3239 Sayılı Kanun ile eklenen fıkrada, "*mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin*

---

<sup>276</sup> GERÇEK, Adnan: "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", Ekonomik Panorama, <http://www.huseyinust.com/Thread-Limited-sirketlerde-kanuni-temsilci-ve-ortaklarin-vergi-borcundan-sorumlulugu>, e.t. 1.4.2011.

*ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar"* hükmü yer almaktaydı.

Yasa maddesinde geçen, " taraflar arasındaki irtibat"tan, tarafların verginin ödenmesini önlemeye yönelik her türlü muvazaa ya da hileli anlaşmayı anlamak gerekir<sup>277</sup>. Vergiyle ilgili olayların hayatın olağan akışına uygun ve normal olması kabul edilir (VUK m.3/B). Bu nedenle iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve normal ve mutata kabul edilmeyen bir işlemin olması halinde, taraflar arasında "irtibat" olduğu ileri sürülebilir. Hayatın olağan akışı karinesine dayanan taraf kural olarak iddiasını ispat etmek zorunda değildir, ancak fiilin, hayatın normal akışına uygun, normal ve mutata olmadığı delilleriyle gösterilmesi gerekir. Nitekim Danıştay bir kararında, "3239 Sayılı Kanun ile eklenen fıkraya göre sorumlu tutulmak istenen kişinin; vergisini ödemeyen diğer şirket veya kişilerin fiillerine, iştirak ettiği ya da onlarla irtibatlı olduğu yolunda bir iddia ve tespitin bulunması"nın gerekli görmüştür.

Maddenin bu halinde bahsedilen düzenlemenin kusursuz sorumluluk mu yoksa kusur sorumluluğu mu içerdiği tartışma konusu olmuştur. Anayasa Mahkemesi kusursuz sorumluluk öngörürken<sup>278</sup>, yazında baskın görüş hükmün kusur sorumluluğu taşıdığı

---

<sup>277</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, s. 77.

<sup>278</sup> İlgili hükmün Anayasa'nın ceza sorumluluğunun kişiselliğini ve cezaların yasallığını öngören 38'inci maddesine ve yasama yetkisinin devredilemeyeceğine ilişkin 7'nci maddesine aykırılığı ileri sürülmüştür. Yüksek Mahkeme, hükmün Anayasaya uygunluğu yolunda karar verirken, iptali talep edilen fıkra " mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi" yapılmasından söz edildiği, bu hükmün uygulanmasının Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde yer alan vergi kesme zorunluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusu olduğu; Katma Değer Vergisi bakımından vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak açık veya zımni ilişkisi olan kişilerin verginin ödenmesinden sorumlu tutulmalarının gerekli ve yararlı olduğu, her ne kadar vergisini ödemiş olan kişinin kendi bilgisi ve isteği dışında, ödediği verginin vergi idaresine ulaşmamış olması nedeniyle ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür "oto kontrol" mekanizmalarının getirilmesinin yasa koyucu tarafından gerekli görüldüğü; bunun kamu yararı gereği olduğu; burada düzenlenen objektif sorumluluğun 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanununda mevcut olduğu; müteselsil sorumluluğun ceza niteliği taşımadığı gerekçelerine dayanmıştır. (AYM E.

yönünde ortaya çıkmıştır<sup>279</sup>. Esasen burada kusur sorumluluğu ve bu kusurun dayandırıldığı bir karine vardır. “Yükümlüler arasında örtülü olarak irtibat bulunması”, hareket noktasını oluşturan (a) olayı, bu “irtibatın verginin ödenmesine yönelik hile oluşturmaları” ya da daha doğru bir deyişle “irtibatta hile bulunması” ise (b) olayıdır. (a) olayının varlığı saptandığında, (b) olayının da varlığının kabul edileceği bir karine ile yasada belirtilmiştir. Bu aksi ispat edilebilir, adi bir karinedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, geniş bir kavram olan “arasında fiili irtibat olabilecek kişiler” ifadesinin çerçevesi çizilmiştir. Yasada yapılan değişiklik sonrası ilgili fıkra şu şekildedir: *“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”*

Bu halde, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden;

- Alım satıma taraf olanlar,
- Hizmetten yararlananlar,
- Aralarında doğrudan doğruya veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, or-

---

1986/5, K. 1987/7, R.G. 12.11.1987, No: 19632.)

<sup>279</sup> Bkz. KUMRULU, Ahmet: “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 3, 1988, s. 430: “Vergi Usul Kanunundaki müteselsil sorumluluğu, kusursuz sorumluluk esasına dayandırmak hukuken mümkün değildir; ne kusursuz sorumluluk dayanakları ne de illiyet bağı esasına buna cevaz vermektedir.”; OKTAR, Ateş: “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der25m9.pdf>, e.t. 1.4.2011, s. 81: “Buradaki müteselsil sorumluluğun (kusursuz) objektif sorumluluk esasına dayandırılması son derece sakıncalı olduğu gibi, hukukun temel ilkelerine de aykırıdır.”

ganizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar, müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Düzenlemenin yeni halinde de vergi kesilmesi ödevinin yerine getirilmemesi kusur sorumluluğuna ve bir karineye dayandırılmıştır. Bu karinenin hareket noktasını oluşturan olay yukarıda sayılan kişiler arasında dolaylı dahi olsa bir ilişki bulunması, sonuç olayını ise verginin kesilmesi ödevinin bu kişiler arasındaki hileli ilişkiden kaynaklanması oluşturur.

Bu karine adi, yasal, yükümlü aleyhine ve sonuç olayı yasada açıkça belirtilmediği için örtülü bir karinedir.

#### **e. Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Olmamasına İlişkin Karine**

Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilen delil sistemine göre, vergi matrahı, eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş defter ve kayıtlar nazara alınarak belirlenir<sup>280</sup>. VUK m. 30'a göre, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede, noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla "ihticaca salih"<sup>281</sup> bulunmaması hali, re'sen takdir sebebi kabul edilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen şekilde yapılacak bir incelemeyle matrahın re'sen takdir ve tespit edileceği düzenlenmiştir. Defter kayıtları ve belgelerde bulunabilecek her türlü eksiklik, usulsüzlük ve karışıklık re'sen takdiri gerektirmez. Bu hallerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespit edilmesine imkân vermeyecek ölçüde olması gerekir.

<sup>280</sup> Dan. 3. D. E. 2004/2033, K. 2004/3410, k.t. 27.12.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010: "Gelir tablosu ve bilançonun hukuken itibar edilebilecek maddi delil niteliğinde sayılabilmesi için, defter ve belgelerin ihticaca salih olması ve defter kayıtlarının, gelir tablosu ve bilançoyu doğrulaması gerekmektedir."

<sup>281</sup> DOğRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 145: "'İhticac" kelimesi Arapça bir isim olan "hüccet" kelimesinden türetilmiştir. Hccetin konumuzla ilgili anlamı ise sözlükte "senet, vesika, delil" olarak açıklanmıştır. "Salih" ise, yarar, elverişli, uygun yakışır, anlamlarına sahip olup; ihticaca salih bulunmamayı "delil ve belge göstermeye elverişli bulunmamak" seklinde anlamak gerekmektedir."

Re'sen takdir yoluna gidebilmek için noksanlık, usulsüzlük ve karışıklığın bir arada bulunması gerekir mi, yoksa bunlardan herhangi birinin bulunması yeterli olur mu? Bir görüşe göre<sup>282</sup> re'sen takdir yapılabilmesi için bu üç unsurun bir arada bulunması gerekir çünkü bent metnindeki “ve” bağlacı böyle yorumlamayı gerektirir, ayrıca çoğu zaman bu üç unsur bir arada bulunur. Oysa bu görüşün kabulü, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespit edilmesine imkân vermeyecek ölçüde eksik veya usulsüz veya karışık defter, belge ve kayıtlar hakkında tarhiyat yapılamamasına neden olur. Dolayısıyla bentte geçen “ve” bağlacını üç unsurdan birini kastedecek şekilde okumak gerekir.

Vergi idaresi tarafından, yükümlülerin tutmak zorunda oldukları defterlerin “ihticaca salih bulunmadığı” ispat edilmedikçe, söz konusu defterlerin doğru olduğu kabul edilmektedir. Bu ilk görünüş karinesinin bir sonucudur. Buna karşılık, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun olması olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına engel oluşturmaz<sup>283</sup>.

Yükümlülerin, vergi kanunları uyarınca tutmak zorunda oldukları defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen diğer defter ve kâğıtlara kaydettiği tespit edildiğinde, defterlerin ihticaca salih bulunmadığı ispatlanmış olacaktır. Bu durumda, kimse kendi aleyhine ve başkası lehine defter tutmuş olamayacağından, tutulan defterlerdeki yükümlü aleyhine olan kayıtların doğruluğunun kabulü gerekmektedir<sup>284</sup>.

---

<sup>282</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 146.

<sup>283</sup> Dan. VDDK, E. 1994/332, K. 1995/142, k.t. 28.4.1995, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010.

<sup>284</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 147: “Defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması açısından değerlendirilebilecek durumlardan uygulamada en çok rastlananlar; kaçakçılık suçu teşkil eden fiiller olan; çift defter tutulması, sahte ve yanıltıcı vesikalar kullanılması, defter kayıtlarından tahrifat yapılması, sayfaların yok edilmesi; kazancın gizlenmesi için zararına satış kaydı yapılması, kayıtlara geçirilmeyen işlemlerin bulunması, hesabın alacak bakiyesi vermesi olduğunu söylemek mümkündür.”

Defter kayıtlarının noksan olması<sup>285</sup>, beyana esas olan defter kayıtlarının belirtilen hükümlere göre eksik yapılması anlamına gelmektedir. Defter kayıtları ile ilgili olan belgelerin noksan olmasından, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinden itibaren düzenlenmiş olan ve esaslı şekil şartlarındaki eksiklik<sup>286</sup> veya kayıtlara esas alınan belgelerin ibraz edilmemesi ya da mevcut bulunmaması anlaşılmalıdır<sup>287</sup>. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin, envanter defterine, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları ayrıntılı olarak kaydetmemeleri bir re'sen takdir sebebidir<sup>288</sup>.

Defter kayıtları ve belgelerin usulsüz olması ise bu kayıtların konuyla ilgili şekle ve usule ilişkin hükümlere uygun olmamasını ifade eder<sup>289</sup>.

“Karışık olma”, eksik veya usulsüz olmaktan daha kapsamlı bir durumu ifade eder ve somut olayın koşulları dâhilinde belirlenebilir<sup>290</sup>. Belgelerin karışık olması,

---

<sup>285</sup> Dan.3.D., E.2002/359, K.2002/3317, k.t. 17.10.2002(www.kazancı.com.tr, e.t. 30.04.2010: “...Uyuşmazlık yılında satılan bağımsız bölümler için fatura düzenlenmediği, maliyetlerin de hasılatın % 50'si oranında düşük gösterildiği belirlenmiş olduğundan defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması nedeniyle olayda re'sen tarh sebebinin gerçekleştiği açıktır.”

<sup>286</sup> TÜLÜ, Uğur: Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh, s. 34: “Vergi idaresi bazı şekil eksikliklerinin bulunması durumunda, beyannameleri hiç verilmemiş kabul etmektedir. Şekil bakımından eksik beyannamelerin başında imzasız beyannameler gelir. Yükümlünün vergi idaresine beyannameyi imzasız olarak sunması, beyannamenin hiç sunulmaması anlamına gelir. Ancak bu durum tek başına re'sen tarhiyat nedeni oluşturmaz. Öncelikle beyannamenin bizzat yükümlüce getirilmesi durumunda, eksik imza hemen orada tamamlanır. Beyanname posta ile gönderilmiş veya imzasız olduğu ilgili memurun gözünden kaçmış ise, vergi idaresi yükümlüye yazılı bildirimde bulunarak öngöreceği belirli bir süre içinde gelip imzayı tamamlamasını ihtar eder. Buna rağmen mükellef bu şekil noksanlığını gidermez ise daha önce yapılmış olan tahakkuk işlemi terkin edilerek re'sen tarh yoluna gidilir.”

<sup>287</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 145.

<sup>288</sup> TÜLÜ, Uğur: a.g.t., s. 41.

<sup>289</sup> “Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi muhasebe tekniği bakımından mümkün değildir. Buna rağmen defter kayıtlarında kasa hesabının sürekli olarak veya belli tarihlerde alacak bakiyesi verdiğinin tespiti teorik olarak, bazı hasılatlar kayıtlara intikal ettirilmemişse veya kasadan yapıldığı gösterilen ödemelerin bir kısmı gerçek değilse yapılabilir. Bu durumda defter kayıtları sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmaktan çıkar. Bu nedenle kazanç re'sen takdir yoluyla tespit edilir.” (DURAN, Metin: “VUK'da Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması ve Sonuçları”, www.yaklasim.com.tr, e.t.30.04.2007).

<sup>290</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 145.



belgelerde görünüş itibariyle normal düzenlenmiş bir belge kabul edilmeyecek ve kayda esas alınamayacak nitelikte bazı karışıklıkların var olmasını ifade eder<sup>291</sup>.

Danıştay 4'üncü Dairesi'nin bu konuda verdiği bir kararda<sup>292</sup> kullandığı ifadeler dikkat çekicidir: "213 sayılı vergi Usul Kanununun 30. maddesinde re'sen vergi tarhı, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" demek suretiyle tanımlanmış aynı maddenin dördüncü bendinde de vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği hallerden biri olarak "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması" hali gösterilmiştir. Bu tür tespitlerin bulunmaması halinde tahmin ve kanaate dayalı hesaplamalarla verginin re'sen tarh edilmesi mümkün değildir. Bu itibarla re'sen tarh yoluyla vergileme yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde belirlenen koşulların gerçekleştiğinin bir karineye dayanılmadan, açık ve kesin olarak ortaya konulması gerekir...".

Karine, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasıdır. "Defter ve kayıtların (vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla) ihticaca salih bulunmaması", (a) olayı; "re'sen tarh" ise (b) olayı olarak düşünüldüğünde, (a) olayının varlığı, (b) olayının da var olmasına ya da var sayılmasına kendiliğinden

---

<sup>291</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 145, 146.

<sup>292</sup> Dan. 4. D., E.1995/5889, K.1996/2438, k.t. 7.6.1996.

sebeup olmamakta; ancak (b) olayı belli şartlar altında (a) olayının sonucu olabilmektedir.

"Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması", VUK m. 30/4'te, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığının kabul edileceği" hallerden biri olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, defter ve kayıtların ihticaca salih bulunmaması, vergi matrahının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilemeyeceğine ilişkin bir karinedir. Danıştay'ın anılan kararda bahsettiği karine de işte bu karine olmak gerekir. "İhticacın salih bulunmaması", (a) olayı, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmaması" ise (b) olayı olarak adlandırıldığında, (a) olayının varlığı halinde, (b) olayının da varlığının yasa ile kabul edildiği görülür.

"Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmaması" hali, maddi delilin mevcut olmamasına ilişkin bir karine olarak da düşünülebilir<sup>293</sup>. Fiili karine olarak adlandırılacak bu karine, yukarıda belirtilen (b) olayı ile (a) olayı arasındaki nedensellik ilişkisinden dolayı (a) olayını da kapsayacak biçimde genişletilebilir. Daha açık bir anlatımla, "defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması" hali, maddi delilin bulunmadığına ilişkin bir karine olarak değerlendirilebilir.

---

<sup>293</sup> Bkz. KARAKOÇ, Yusuf: "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", Vergi Dünyası, Sayı:169, Eylül 1995.

Danıştay kararında da belirtildiği üzere, “Kanunun sözü edilen maddesinde öngörülen re’sen vergi tarhına ilişkin hükmün uygulanması, belirtilen madde ile idareye verilen yetki ve görevin eksiksiz yerine getirilerek vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmadığı hususunda sağlıklı tespitlerin yapılmış olması koşuluna bağlıdır”. İhticaca salih olmama karinesi, adi bir yasal karinedir. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olmadığı -(a) olayı- ispat edilerek re’sen tarhiyattan kurtulunabilir. Elbette bunu kanıtlama yükü karinenin doğası gereği yükümlüdür.

Bununla birlikte, özellikle vurgulamak gerekir ki, (a) olayının (ihticacın salih olmadığı) ilk başta varlığını ispat etmek, vergi dairesinin yüküdür. Defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığından bahsedebilmek için usulsüzlük, noksanlık ve karışıklığa ilişkin sebeplerin açıkça ortaya konulması gerekmektedir<sup>294</sup>. Bu, ilk görünüş karinesinin bir gereği olmak yanında, vergilerin yasallığı ve dolayısıyla belirliliği ilkesinin de bir sonucudur. Danıştay’ın yerleşmiş içtihatları da bu yöndedir. Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun verdiği bir kararda bu husus yinelenmiştir<sup>295</sup>: “Eczane işleten yükümlünün bir kısım hâsılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak adına 1995 yılının Aralık dönemi için ağır kusur cezalı katma değer vergisinin iptali talep edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak,

---

<sup>294</sup> Dan. 3. D. E: 2000/231, K: 2001/2552, k.t. 26.6.2001, Kazancı Bilişim İctihat Bankası, e.t.: 24.9.2010.

<sup>295</sup> Dan. V.D.D.G.K. E: 2002/575, K: 2003/317, k.t. 13.6.2003, Kazancı Bilişim İctihat Bankası, e.t.: 24.9.2009.

tespit etmek ve sağlamak olduğunun kurala bağlandığı olayda, vergi inceleme elemanınca açık bir takdir nedeni ortaya konulmadan bir takım varsayıma dayalı hesaplama yöntemleriyle gayri safi kazancın hesaplanması yoluna gidilerek, defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı sonucuna ulaşıldığı, dönem kazancı hesaplanırken vade farkı, peşin ödeme iskontosu gibi unsurların dikkate alınmadığı, böylece, elde edildiği kabul edilen dönem kazancına göre % 43 gibi yüksek bir kar oranı bulunmasına karşın, bu orandaki bir karın ne şekilde gerçekleştiğinin somut tespitlere dayandırılmadığı, eksik incelemeye dayalı olarak yapıldığı anlaşılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı doğru olup onanması gerekir.”

Danıştay 4’üncü Dairesi de bir kararında benzer gerekçelere dayanmıştır<sup>296</sup>:  
“Olayda, inceleme elemanı tarafından işletmenin uğraş konusuna ilişkin mal ve giriş çıkışları yönünden randıman hesaplamaları yapılarak, kayıt dışı hâsılat bulunmuş ve bu durum defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı kanıtı kabul edilerek re’sen takdir sebebi yaratılmıştır. Ancak davacının defter ve belgelerinin noksan, usulsüz ve karışık olduğuna dair başkaca açık ve inandırıcı bir tespit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadığından, olayda Kanun’da öngörülen anlamda bir re’sen tarh nedeninin varlığından söz edilemez. Randıman yöntemiyle inceleme yapılması, maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonucunu doğurur ki bunun defter ve belgelerin açık olarak ihticaca salih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Defter ve belgelerin vergi incelemesi için yeterli olmadığı kesin olarak ortaya konulmadan tahmin ve kanaate dayalı olarak bulunan matrah üzerinden vergi salınamaz.”

---

<sup>296</sup> Dan. 4. D. E. 1999/191, K. 1999/5235, k.t. 29.12. 1999, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t.: 24.9.2010.

#### f. Re'sen Tarh İşlemi Gerektiren Diğer Karineler

Re'sen vergi tarhiyatı, beyan sisteminin eksiklerini tamamlayan bir yöntemdir. VUK.'nun 30'uncu maddesinde re'sen tarhiyat “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni 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 olunmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Bir görüşe göre, 30'uncu maddenin ilk fıkrasında genel bir re'sen vergi tarhi nedenine yer verildiği için, bu altı bentte sayılan durumlar sınırlayıcı kabul edilmez. Bir başka deyişle, sınırlı sayıda sayılan sebeplere dâhil olmayan, ancak 30'uncu maddenin ilk fıkrasındaki genel sebebin kapsamında yer alan durumlarda re'sen tarha gidilebilir<sup>297</sup>. Başka bir görüş ise, vergi idaresinin vergiyi re'sen tarh edebilmesinin 30'uncu maddenin ikinci fıkrasında sayılan durumlarla sınırlı olduğu, bu sebeple vergi matrah veya matrah farkının re'sen takdiri işleminin bu altı bent dışındaki herhangi bir nedene dayandırılmasının olanaklı olmadığı yönündedir. İlgili hükümde re'sen tarha, “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde” gidileceği belirtildikten sonra, bu haller tek tek sayılarak belirtildiği için burada sınırlayıcı bir yöntem izlendiği ve re'sen tarh sebeplerinin bunlarla sınırlı olduğunu söylemek daha yerinde olacaktır.

---

<sup>297</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, s.103.

VUK m. 30/2'ye göre, "Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir:

Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa<sup>298</sup>,

Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin<sup>299</sup> hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,

Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir

---

<sup>298</sup> Bu bentte gösterilen re'sen takdir nedeni, beyannamede matrah gösterilmemesi değil matraha ilişkin bilgilerin yer almamasıdır. Bu yüzden gerekli bilgiler verilmiş, ancak sadece matrah gösterilmemiş olması tek başına vergi matrahının re'sen takdiri için sebep oluşturmaz.

<sup>299</sup> VUK yükümlülerin tutmak ve tasdik ettirmekle yükümlü oldukları defterlerin hangileri olduğu konusunda faaliyetlerinin niteliği ve büyüklüğüne göre bir ayırım yapmıştır. Bu ayırmada Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan kazanç ve irat türleri de dikkate alınmıştır. Bu anlayışla, VUK'un 176'ncı maddesinde tüccarları birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olarak iki gruba ayırmıştır. Bunlardan birinci sınıf tüccarlar olarak nitelendirdiği yükümlülerin bilanço esasına göre tutmak zorunda olduğu defterleri 182'nci maddesinde "yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri" olarak saymıştır. İkinci sınıf tüccarlar olarak nitelendirdiği yükümlülerin işletme hesabı esasına göre tutmakla yükümlü oldukları defterleri ise 193'üncü maddesinde "işletme hesabı defteri" olarak açıklamıştır.

tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.”

VUK m. 30/2’de sayılan her durum, ayrı bir karineye dair bir hareket noktası oluşturur. Bu ayrı hareket noktalarının sonuçları ise aynı olaya, “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmaması”na bağlanmıştır. Bu karinelerin her biri, yasal ve adi karinelere aittir.

#### **g. Emsal Bedel Karinesi**

VUK m. 267’ye göre, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline oranla sahip olacağı değer, onun emsal bedelidir.

Buna göre, bedeli belli olmayan bir malın matrahı, onun emsal bedelidir. “Bedeli belli olmayan bir malın bulunması” (a) olayı, “bu malın matrahının emsal bedeli” olması ise (b) olayı olarak düşünüldüğünde, bilinen (a) olayından bilinmeyen (b) olayına ulaşılmaktadır. Gerçeğe ulaşma çabası ile bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olayın varlığına ulaşılması, bunun bir karine olduğu anlamına gelir, bu karine emsal bedel karinesi olarak adlandırılabilir.

Emsal bedeli öncelikle “ortalama fiyat esası”na göre belirlenmeye çalışılır<sup>300</sup>. Bu esasa göre, aynı tür mallardan<sup>301</sup> sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya önceki iki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre yükümlü tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın

<sup>300</sup> Dan. VDD, E. 2004/31, K. 2004/76, k.t. 25.6.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: “İşletmeden çekilen gayrimenkulün emsal bedelinin, maliyet bedelinin belli olup olmadığı tespit edilmeden doğrudan vergi usul kanununun 267’nci maddesinde üçüncü sıra olarak belirlenen takdir esası yolu ile saptanmasının hukuka aykırı olduğu hk.”

<sup>301</sup> Ortalama fiyat esası ancak aynı cins ve neviden mallar için uygulanabilir. Örneğin çimento, demir, şeker, un gibi misli nitelikteki mallar böyledir.

uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına oranla % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sırada “maliyet bedeli esası” gelir. Buna göre, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5<sup>302</sup>, perakende satışlar<sup>303</sup> için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini oluşturur<sup>304</sup>.

Bu iki esasa göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir<sup>305</sup>. Bu esas ise takdir esası olarak adlandırılır.

---

<sup>302</sup> Dan. 3. D., E. 1997/3569, K. 1998/625, k.t. 2.3.1998, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: “Ataş'ın rafineri şirketlerine ait ham petrol tasfiye etmesi nedeniyle (almaya hak kazandığı ücret) imalatın toptan olduğu kabul edilmek suretiyle imalat maliyetine %5 kar oranı uygulanarak kurumlar vergisi matrahı belirlenmesi gerektiği hk.”; Dan. 7. D., E. 1993/3337, K. 1995/4279, k.t. 3.11.1979, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: “Muristen intikal eden ticari eşyanın emsal bedelinin, maliyet bedeline % 5 (toptan satış oranı) ilave edilerek bulunacağı hk.”

<sup>303</sup> Perakende satış 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde “malın, alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>304</sup> Dan. 3. D., E. 1993/1679, K. 1994/2969, k.t. 6.10.1994, e.t. 2.4.2011: “İmalatı söz konusu olmayıp, doğrudan alınıp satılan emtia (bulaşık makinası) yıl sonu stoklarının maliyet bedeli esasına göre değerlendirileceği, öte yandan, sınırlı olarak yapılan incelemenin yerinde olmadığı, mükellefin tüm yıl defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi inceleme si yaptırılarak leh ve aleyhteki hususları göz önünde bulundurulması gerektiği hk.”; Dan. 3. D., E. 2001/3537, K. 2004/306, k.t. 11.2.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 4.2.2011: “193 sayılı gelir vergisi kanununun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 6'nci bendi kapsamında ticari faaliyette bulunmak amacıyla iktisap edilen ancak parselesyona tabi tutulamayan arazinin, işi terk tarihi itibarıyla teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilmesi nedeniyle maliyet bedeli ile ilgili bir ihtilaf bulunmayan söz konusu arazinin emsal bedelinin 213 sayılı vergi usul kanununun 267'nci maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasına göre tespiti gerektiği hk.”

<sup>305</sup> Dan. 3. D., E. 2001/1391, K. 2002/1368, k.t. 10.10.2002, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: “Emsaline nazaran düşük bedelle satılan bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin kayıtlara ve belgelere aykırılığına ilişkin olarak inceleme elemanınca bir saptama yapılmamıştır. Bu durumda vergi mahkemesince; arsa payı da dâhil maliyet bedelinden hareketle emsal bedelin tespit edilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken 213 sayılı Yasanın 267'nci maddesindeki sıralamaya uyulmadığı gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.”; Dan. 4. D. E. 1987/2341, K. 1989/3661, k.t. 20.10.1989, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: “Ortaklık halindeki bir işletmeden ortaklarca çekilerek şahsi işletmeye ya da servete katılan arsaların, vergi usul kanununun 267.maddesinin emsal bedelin tayinine ilişkin üçüncü sırasında yer alan takdir esasına göre değerlendirileceği hk.”



Emsal bedele uygun olmamanın sonucu, re'sen vergilemedir. VUK m. 30'da re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonlarınca takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış, altıncı bendinde de tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re'sen takdir sebebinin karinesi olarak sayılmıştır<sup>306</sup>.

VUK m. 267'de gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsal bedelin uygulanacağı<sup>307</sup> genel olarak ifade edilmekle birlikte, vergi yasalarında emsal bedelin uygulanmasının özel olarak öngörüldüğü birtakım düzenlemeler de vardır. Bu düzenlemeler şunlardır<sup>308</sup>:

i) VUK m. 274'e göre, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri yüzde on ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedel ile değerlendirme yapılabilir.

ii) VUK m. 278'e göre, yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden ve yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde

---

<sup>306</sup> Dan. 4. D., E. 1994/212, K. 1995/1137, k.t. 20.3.1995: "Taşıt satışı ile ilgili olarak, noter sözleşmesi ortada iken, bu belgenin sahteliği ya da aracın sözleşmede yazılı bedelin üstünde satıldığı yolunda gerçeği yansıtan olgular ortaya konulmadan, gerçek bedelin satış bedelinin üstünde olacağı görüşü ile ortada re'sen takdir nedeni bulunmadan, emsal bedeli yoluyla matrah takdiri yerinde değildir." (KIZILOĞLU, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özetler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara Nisan 1996, s. 993.)

<sup>307</sup> Dan. VDD, E. 2002/20, K. 2002/267, k.t. 7.6.2002, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Anonim şirkete aynı sermaye olarak konulan ancak tapudan devri yapılmayan gayrimenkulün satışında emsal bedelin esas alınması gerektiği hk."

<sup>308</sup> AKYOL, Mehmet Emin: "Emsal Bedeli ve Bu Ölçü İle Değerleme Yapılacak Haller", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 204, Aralık 2009, <http://www.huseyinust.com>

iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değlerlenir<sup>309</sup>.

iii) GVK m. 41/1'de teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değlerlerin gider kaydedilemeyeceği belirtilerek, bunlar tarafından alınan veya çekilen iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile değlerlenerek yıl içinde çekilen değlere ekleneceği hüküm altına alınmıştır<sup>310</sup>.

iv) GVK m. 89 ve KVK m. 10'da bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değeri mevcut değerse VUK hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değerin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

---

<sup>309</sup> Dan. 3. D., E. 2007/633, K. 2009/1983, k.t. 3.6.2009, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Emsaline nazaran düşük bedelle satılan bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin kayıtlara ve belgelere aykırılığına ilişkin olarak inceleme elemanınca bir saptama yapılmamıştır. Bu durumda vergi mahkemesince; arsa payı da dahil maliyet bedelinden hareketle emsal bedelin tespit edilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken 213 sayılı Yasanın 267'nci maddesindeki sıralamaya uyulmadığı gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir."; Dan. 3. D., E. 1991/1396, K. 1992/1089, k.t. 18.3.1992, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Davacı şirketin yanan mallarıyla ilgili emsal bedel takdirine ilişkin takdir komisyonu kararının kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan, sigorta şirketince belirlenen miktarın emsal bedeli olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığı..."

<sup>310</sup> Dan. 3. D., e. 1986/803, k. 1986/2075, k.t. 22.10.1986, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "işletmeden çekilen gayrimenkullerin, emsal bedelle değlendirileceği ve emsal bedelin tespitinde VUK 267. maddesinde öngörülen sıranın dikkate alınacağı hk."; Dan. 3. D., E. 1989/442, K. 1990/3258, k.t. 23.11.1990, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Oto yedek parça ve ev eşyası alım satımıyla uğraşan adi ortaklığın aktifinde kayıtlı ve mülkiyeti üç ortağa ait olan ve işletmede servis binası ve servis arsası olarak kullanılan gayrimenkullerin malik olan ortakların cari hesaplarına nakledilmesi suretiyle aktiften çıkarılması işleminin işletmeden çekilme addedilerek söz konusu gayrimenkullerin gelir vergisi kanununun 41.maddesi ile vergi usul kanununun 267.maddesi uyarınca emsal bedelle değlendirilmeleri gerektiği hk."; Dan. 3. D., E. 1990/2543, K. 1992/7348, k.t. 30.1.1992, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Emsal bedelden daha düşük bedelle ortaklıktan kişisel mal varlığına satış suretiyle yapılan aktarmanın işletmeden çekilme olarak kabul edilmesi ve emsal bedele göre bulunacak farkın matraha eklenmesi gerektiği hk."; Dan. 4. D., E. 1995/342, K. 1995/4877, k.t. 27.11.1995: "Müteahhidin, eşi adına fatura ederek çektiği işyerleriyle ilgili olarak emsal bedelinin tayini için uygulanan esaslardan, takdir esasına göre değleme yapılması gerekir." (KIZILOT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler, s. 991.)

v) VUK m. 289'a göre, iktisadi işletmeye dâhil olup da, değerlendirme ölçüsü gösterilmemiş veya kendi ölçüsüne göre değerlemesi mümkün olmayan kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.

Emsal bedelin tespiti için takdir komisyonunca verilen kararların yükümlüler tarafından dava konusu yapılabilir (VUK m. 267). Bu sebeple, emsal bedel karinesinin, adi bir yasal karine olduğu söylenebilir.

#### **h. Emsal Ücret Karinesi**

VUK m. 267'ye göre, "ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Alım-satım işlemleri bakımından öngörülen emsal bedel karinesine paralel olarak yasa, hizmetler konusunda da emsal ücret karinesini getirmiştir. Buna göre, ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak belirlenmemesi hallerinde emsal ücret, ilgili hizmet karşılığında elde edilen ücret olmalıdır. Karineyi unsurlarına ayırdığımızda "ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi", hareket noktasını oluşturan (a) olayı, "ücretin emsal ücret olması" ise karine sonucunu oluşturan (b) olaydır.

Emsal ücret karinesi de emsal bedel karinesi ile aynı esaslara tâbi olduğundan, tıpkı emsal bedel karinesi gibi adi bir karinedir.

#### **ı. Kast Karinesi**

VUK m. 344'ün değişmeden önceki şekli kast karinesini düzenlerdi.

Bahsedilen madde Şu Şekildeydi:

“Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

AŞağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak Şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında

defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

VUK m. 344’ün yukarıda aktarılan değişmeden önceki hali, belirtilen altı halden her biri için ayrı bir kast karinesi oluşturacak biçimdedir. Yasa koyucu bu hallerden her birini hareket noktası kabul ederek, bunların gerçekleştiğinin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde kastın var olduğunu karine olarak belirlemiştir. Normalde kastın varlığının ispat külfeti bunu iddia edende (pratikte vergi dairesinde) olmasına rağmen, kast karinesinin varlığı halinde vergi idaresi yükümlününün kastı olduğunu ispatlamak zorunda olmaksızın vergi ziyayı oluştuğunu ispatlamakla yetinerek ve kaçakçılık suçunun oluştuğuna dayanarak buna ilişkin vergi cezasını salabilirdi. Kast karinesi adi bir karine olup aksinin kanıtlanması mümkündür<sup>311</sup>.

306 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde belirtildiği üzere, 4369 sayılı Kanunla, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359’uncu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasit unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. İlgili değişiklik, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasit unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı

---

<sup>311</sup> Dan. 4. D., E. 1983/1257, K. 1983/8901, k.t. 15.11.1983, D.D. S. 54-55, Ankara, 1984, s. 185; www.danistay.gov.tr, e.t. 6.12.2010: “Olay 213 sayılı Yasanın kaçakçılık eylemi ve cezası ile ilgili olup, 2365 sayılı yasayla değişmeden önceki 344.maddesinin uygulanması gerekmektedir. Bu hükümde, yükümlülerin vergi kaybına neden oldukları olaylarda kasıtlı davranmadıklarını, Temyiz Komisyonu ve Danıştay’da kanıtlama hakları saklı tutularak, beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilen beyannamelerde toplamı on bin liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10’unu geçen bir miktarı noksan bildirmeleri kaçakçılık eylemine karine sayılmıştır.”

belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda duraksamaya yol açmıştır.

Öte yandan, Türk Ceza Kanunu m. 3/1’de suçlar cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanununun 45’inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması gerekir.

306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’ne göre, “yukarıda belirtilen hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359’ncü maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.”

306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği, “sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi”nin kasıt içerdiği ve bunun bir karine teşkil ettiğini açıkça belirtmiştir. Ancak, “sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanılması” halinde kastı bir karineye bağlamamıştır. Başka bir deyişle, bu tür bir belgenin kullanılmasında kasıt olup olmadığı araştırılmadan bir karine ile kastın varlığı kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Şu halde denebilir ki, yeni düzenleme ile kast karinesinin varlığı, “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi” ile sınırlanmıştır.

**j. Emlak Vergisinde Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılmayacağına İlişkin Karine**

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi söz konusu olduğunda uygulanmayacağı kuralı, aslında emlak vergisi mükelleflerinin pişmanlık kurumunu kullanacaklarını varsayar, gizli bir kötü niyet karinesi barındırır. Gizli karinelerde hareket noktasını oluşturan (a) olayı yasada açık bir biçimde yer alırken, sonuç olayı (b) yasanın anlamı içine gizlenmiştir.

Söz konusu karine kesin, yasal, gizli (örtülü) ve yükümlü aleyhine bir karinedir.

**k. Uzlaşmaya İlişkin Karine**

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7'nci maddesine göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde yükümlü, üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açamaz. Yükümlü ile idare arasında yapılan bir tür idari sözleşme olan uzlaşma ile vergi borcunun bir kısmından feragat edilir. Uzlaşma ile bir haktan feragat edildiği, kanun hükmünde doğrudan olmasa da dolaylı bir şekilde ifade edilmektedir.

Burada gizli bir karinenin varlığından söz edilebilir. Bu halde karinenin hareket noktasını oluşturan (a) olayı “idare ile yükümlünün uzlaşması”, bunun sonucu olan (b) olayı ise “üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açma hakkından feragat edilmesi”dir. Bu karine, kesin, yasal, gizli (örtülü) ve yükümlü aleyhine bir karinedir.

## **2. GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA YER ALAN KARİNELER**

Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş ancak yürürlükten kaldırılmış karineler vardır. Bunun yanında, halen uygulanmakta olan karineler de vardır. Bu karineler yürürlükte olup olmamasına ve yasa maddesi sırasına göre aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir:

### **a. Yürürlükten Kalkan Uygulamalar**

#### **aa. Ortalama Kâr Haddi Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 1.1.1996 tarihinde yürürlükten kaldırılan 111’inci maddesinde, ortalama kâr haddi esas düzenlenmişti. Bu maddeye göre, “Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunan ortalama kar hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır”dı. Bu uygulama da bir karine içermekteydi. Perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançların elde edilmesi (a) olayı, bu kazançların maliyet bedellerinin tebliğ ile belirlenen ortalama kâr hadlerinden düşük olamaması” ise (b) olayı olarak kabul edildiğinde, bilinen (a) olayından bilinmeyen (b) olayının varlığı



da kendiliğinden ortaya çıkmakta; (b) olayı (a) olayına bağlanmaktadır.

Ortalama kâr haddi uygulaması da aynı emsal kira bedeli esası gibi bir vergi güvenlik önlemi olduğundan dolayı, yasanın anlamına uygun olarak bu karinenin bir adi yasal karine olduğunun kabulü gerekir<sup>312</sup>.

#### **bb. Asgari Zirai Kazanç Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.1.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun'un 82/3-n hükmüyle kaldırılan 112'nci maddesinde, asgari zirai kazanç uygulaması düzenlenmişti. Buna göre, "Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit edenlerin beyan ettikleri hâsılat ve giderler ile götürü gider usulüne göre tespit edenlerin beyan ettikleri hâsılat, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan ekim ve sayım beyanları (bu konuda idarece bir inceleme yapılmışsa ayrıca bu inceleme sonuçları) dikkate alınarak, aynı kanunda sözü edilen zirai kazanç ölçüleri esas tutulmak suretiyle hesaplanacak hâsılat veya giderlere göre 300.000 liradan fazla bir farklılık gösterdiği ve bu farklılık mükellef tarafından haklı sebeplerle izah edilemediği takdirde, bu hâsılat ve giderler yerine vergi incelemesi sırasında zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilen hâsılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınır"dı.

"Bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazancın tespit edilmesi" (a) olayı, "asgari zirai kazanç ölçüsüne göre bu kazancın 300.000 TL'den çok fazla olamaması" ise (b) olayı olarak düşünüldüğünde, (a) olayının varlığı halinde (b) olayının da kendiliğinden bilinmesi söz konusu olduğundan, yürürlükten kaldırılan bu uygulamanın aslında bir yasal adi karineye örnek oluşturduğunu belirtmek

---

<sup>312</sup> SABAN, Nihal: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", s. 6.

gerekir. Uygulamanın adi karine<sup>313</sup> olduğunda bu kez tereddüt yoktur, yasa lafzında “bu farklılık mükellef tarafından haklı sebeplerle izah edilemediği takdirde”, demek suretiyle konuyu açık hale getirmiştir.

### **cc. Hayat Standardı Esası**

Hayat standardı esası, Türk vergi sistemine ilk olarak 31.12.1982 günlü, 2772 sayılı Yasa ile getirilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu’na mükerrer 116’ncı madde olarak eklenmiştir. İlki 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Yasa ile olmak üzere, değişikliklere tabi tutularak 1.1.1999 tarihine kadar uygulanmıştır. 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa ile 1.1.1999 gününden başlayarak yürürlükten kaldırılan hayat standardı esası, 4065 sayılı Yasa ile 2000-2001 yıllarında geçici olarak tekrar uygulanmıştır. Hayat standardı esası ile ilgili olarak on sekiz kez özellikle Anayasa’nın 73’üncü maddesi ve dolayısıyla mali güç ilkesi bakımından incelenmek üzere Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur.

Mükerrer Madde 116’nın kaldırılmadan önce ilk fıkrası şu şekildeydi: “Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dâhil); 800.000 liraya (zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için 450.000 liraya) aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirtilen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tespit olunan tutardan 31’inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır. Şu kadar ki; ticari, ziraî ve meslekî kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri, yukarıda yazılı tutarlardan aşağı olamaz.”

---

<sup>313</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s. 6.

Hayat standardı esası ilk kez, 3239 sayılı Kanun’la (m. 68) Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 116’ncı maddesinde yapılan değişiklikle Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelmiştir. 3239 sayılı Kanunla mükerrer 116’ncı maddenin ilk fıkrasına "ticarî, ziraî ve meslekî kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri, yukarıda yazılı tutarlardan aşağı olamaz" hükmü eklenmişti. Bu fıkra, bir karine oluşturmuştur. Karinenin hareket noktası olan (a) olayı, “ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetinde bulunmak”, bilinen bu olaydan çıkarılan (b) olayı ise “bu faaliyetlerden elde edilen gelirin yasada belirlenen tutar kadar olması”dır. Söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelir aslında bilinmemekle birlikte, yasal ve kesin bir karine ile belirlenmiştir<sup>314</sup>. Bu değişiklikle hayat standardı esasına ilişkin temel gösterge tutarlarının yükseltilmesinin ve yükümlünün zarar etse de bu gösterge üzerinden vergi ödemek zorunda bırakılmasının Anayasanın 73’üncü maddesindeki malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düştüğü öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, buna ilişkin kararında söz konusu sistemi, yükümlünün “gerçek gelirine ulaşmak” ve böylece “mali güce göre vergilendirme” ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik, “vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türü” olarak nitelendirmiş ve Anayasaya aykırı bulmamıştır<sup>315</sup>. Dolayısıyla, kesin bir karine ile yükümlünün vergi borcunun önceden yasa ile belirlenmesi ve yükümlü tarafından bu borcun aksinin ispat edilememesi, “gerçek gelire ulaşmak” olarak adlandırılmış ve mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun görülmüştür. Karine, karine olduğu kabul edilen

---

<sup>314</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s. 6.

<sup>315</sup> ÖDEN, Merih / AKKAYA, Mustafa: ““Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, AÜHFD, Cilt. 50, Sayı. 2, 2001, s. 33: “Hayat standardı esasını bir vergi güvenlik önlemi nitelendirebilmek için zarar mahsubunun yalnızca hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre hesaplanan tutarların üstündeki gelir beyanlarında değil, söz konusu göstergelere göre hesaplanan tutarların altında kalan gelir beyanlarında da geçerli olması şarttır.”

olgunun gerçek olması olasılığına dayanan bir tedbir içerir. Ancak hayat standardı esasında olduğu gibi, bazı durumlarda bu tedbir asıl gerçek olgunun görünmesine engel olabilir; karinenin kendisi bunu meşrulaştırabilir<sup>316</sup>. Hâlbuki kesin karineler, aksinin ispatı oldukça zorlaştırıldığı için, kesine en yakın olasılıkları belirtmek için kullanılmalıdır. Hayat standardı esasında temel gösterge tutarlarının kesin karine olarak düzenlenmesi ise gerçek gelire ulaşmak için uygun bir yöntem olmamak gerekir, gerçek gelir vergilendirilmiyorsa da mali güce göre vergilendirilme ilkesinin uygulandığından söz edilemez; bu ilkeye aykırı uygulama ise Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olmak gerekir.

3505, 3689 ve 3946 sayılı Kanunların hayat standardı esasıyla ilgili düzenlemeleri, özellikle hayat standardı esasının gelir açıklamasına yer verip vermemesi yönünden Anayasaya uygunluk denetimine konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi, 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında konuyu vergi kanunlarının Anayasaya uygunluk koşulları üzerinde durarak incelemiştir. Mahkeme özetle, hukuk devleti ilkesinin yönetilenlerin hukukî güvenliğinin ve devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanmasını zorunlu kıldığını, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, Anayasa ve hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzen gerçekleşmediği takdirde hukuk devletinden söz edilemeyeceğini, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken gelir elde etmek amacıyla da olsa hukuk devleti niteliklerinden vazgeçemeyeceğini, ayrıca sosyal devlet ilkesinin bireyin doğuştan sahip bulunduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanabilmesi için sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği

---

<sup>316</sup> FISK, Otis, H. : Presumptions in the Law, s. 10.

sağlamayı amaçladığını, Anayasanın 73'üncü maddesindeki malî güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bulunduğunu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını öngörerek sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında somutlaştırdığını, kanun koyucunun vergi kanunlarını bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerektiğini belirtmiştir<sup>317</sup>.

3505 sayılı Kanun'la (m. 18), Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32'nci maddeyle hayat standardı esası 1.1.1988 - 31.12.1997 tarihleri arasında gerçek usulde gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için yeniden düzenlenmiş ve hayat standardı esasının yapısı yenilenmiştir. 3505 sayılı Kanunun 34/b maddesi ile mükerrer 116'ncı maddenin 8'nci fıkrasındaki yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü buldukları diğer kişilere ait olup yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tâbi gelirlerin belgelendirilmesi koşuluyla hayat standardı esasına göre yeniden vergilendirilmesini önleyen hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Anayasa Mahkemesi değişiklikle ilgili anılan kararında, "*... kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirleri olan kişilerin bu gelirlere katkı olmak veya başka nedenle, serbest meslek ya da ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda, bu gelirlerin, diğer gelirler hiç yokmuşçasına, hayat standardı çerçevesinde vergilendirilmeleri, bunların kendi malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları, sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz*" demiştir.

Anayasa Mahkemesinde açılan iptal davasının gerekçesinde de, 3505 sayılı Kanunun 18'inci maddesinin ortaya çıkardığı hayat standardı esasının, özellikle

---

<sup>317</sup> AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, www.anayasa.gov.tr, e.t. 2.4.2011; ÖDEN, Merih / AKKAYA, Mustafa: "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu", s. 14.

yükümlüyü zarar etse de hayat standardı göstergelerine göre hesaplanan miktarın altında kâr elde etse de bu maddede gösterilen meblâğ üzerinden vergi ödemek zorunda bırakmakla ve mükerrer 116'ncı maddenin yedinci fıkrasının yürürlükten kaldırılmasından sonra vergi denetim aracı olmaktan çıkarıp baş vergisine dönüştürmekle Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı düştüğü öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi anılan maddeyi, her şeyden önce, sosyal devlet ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine (AY m. 2 ve 73) aykırı bulmuştur<sup>318</sup>. Mahkeme, 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında, vergi kanunlarının temel hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkilediklerine dikkat çekerek, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasanın 13'üncü maddesindeki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasıyla ilgili ilkeleri de göz ardı edemeyeceğini vurgulamıştır. Mahkemeye göre, vergilendirme yetkisinin kanunilik ve belirlilik ilkelerine uygun olarak kullanılması ve güdülen amaç ne olursa olsun hak ve özgürlükleri ortadan kaldıracı nitelikteki, aşırı veya ölçsüz biçimde kullanılmaması gerekir<sup>319</sup>.

Anayasa Mahkemesi, hayat standardı ile ilgili bu kararında, “elde edilen gelirlerin asgari gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenlemenin, sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düşürdüğünü” belirtmiştir. Mahkemeye göre, bu yeni vergi düzenlemesi, hukuk devleti ilkesi açısından ortaya çıkardığı iki sonuçta ilki, kimi gelirlerin kanıtlanması yolunun kapatılması bir yana, gerçek belli iken varsayıma dayalı bir sistem olmasıdır. Oysa bu kurumun varlık nedeni, gerçeğin bulunmasına yardımcı yöntem olarak kabul edilmesidir. Yoksa gerçek kazanç belli iken, bir varsayıma ya da belirtiyeye değer

<sup>318</sup> AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, ; ÖDEN, Merih / AKKAYA, Mustafa: “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, s. 15.

<sup>319</sup> AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989 ; ÖDEN, Merih / AKKAYA, Mustafa: a.g.m., s. 14.

verilemez. Buna karşın, karine veya varsayım, gerçeğe üstün tutulmuştur. Oysa yasal belirtiler, aksi kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilen varsayımlardır.

Mahkemenin kararı yerinde olmakla birlikte, çözümlene yaparken kullandığı kavramlarda titiz davranmadığı görülebilir. İkinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, karine ve varsayım eş anlamlı kavramlar değildirler. Hayat standardı esası, teknik anlamda bir karinedir, varsayım değildir. Üstelik bir kesin karinedir. Aslında Anayasa Mahkemesi'nin de “sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı” ifadesiyle eleştirdiği de tam olarak budur. Önceden belirlenmiş göstergeler tutarlarının altında gelir elde etse de, yükümlü, belli bir geliri elde etmiş olması karineten kabul edilerek bu gelir üzerinden vergilendirilmekte, bu karinenin yani göstergede belirlenenin altında gelir elde ettiğini ileri sürememektedir.

Hayat standardı esası karine olarak çözümlendiğinde, hareket noktasını oluşturan (a) olayı, “hayat standardı göstergesinde yükümlü olmak”, (b) olayı ise “göstergede belirlenmiş geliri elde etmek”tir. (a) olayının varlığı halinde, (b) olayının da var olacağı yasa ile düzenlenmiştir.

Mahkeme, kararlarında düzenlemeyi esas olarak mali güce göre vergilendirme bakımından incelemiştir. Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesi uyarınca, vergilemede gelirin gerçek miktarının esas alınması, gelir vergisinin temel ilkelerindendir. Başka bir deyişle gelir, esas olarak, gerçek miktarı üzerinden vergilendirilir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, vergi matrahı gelirin gerçek miktarıdır. Gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesinin, Anayasanın 73/1. maddesindeki malî güce göre vergileme ilkesinin bir gereği olduğu kuşkusuzdur<sup>320</sup>. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 3689 sayılı Kanunla ilgili kararında, vergi yükümlüsünün malî gücüne

---

<sup>320</sup> ÖDEN, Merih / AKKAYA, Mustafa: “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, s. 12.

göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerektiğini açıkça belirtmiştir. Mahkeme, konuyla ilgili hemen hemen her kararında “gerçeğe ulaşmak mümkün iken varsayıma dayanmanın hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmayacağı”na değinmiş, dolaylı olarak vergi hukukunda kesin karineyi eleştirmiştir.

#### **b. Yürürlükte Olan Uygulama: Emsal Kira Bedeli Esası**

GVK içinde yürürlükte olan karine emsal kira bedeli esasıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunun 50'nci maddesiyle değişik 73'üncü maddesine göre: “Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifana bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur”.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

\_ Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

\_ Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);



\_ Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

\_ Genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama.

İlgili düzenlemeye göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, yasa ile belirlenen emsal kira bedelinden az olamaz, bu yasal bir karinedir. Hareket noktası olan (a) olayı, “kiralanan mal veya haktan kira geliri elde edilmesi”; bunun bağlandığı (b) olayı ise, “bu gelirin yasada belirtilen sınır dâhilinde olmasıdır”. Lafız itibariyle emsal kira bedeli karinesi ilk bakışta kesin karine gibi gözükse de<sup>321</sup>, aksini ispat bakımından yükümlüye bir hak tanındığının ve dolayısıyla anlam itibariyle bunun bir adi karine olduğunun kabulü gerekir. Emsal kira bedeli esas aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesi olup, sadece beyan edilen meblağın doğruluğunu araştırmakla yetinmemektedir. Aksine, beyan edilen miktarın defter, kayıt ve belgelere uygun olmakla birlikte, kanunda öngörülen güvenlik ölçütlerine uygun olmasını sağlamayı da amaçlamaktadır. Yasada çizilen sınır, matematiksel ve şekli bir sınır olup, gerçeğin bu sınır dışında olduğu ispat edildiği halde karinenin aksi ispatlanmış sayılmalı ve yükümlünün beyan ettiği gelir üzerinden gelir vergisi tarhiyatı yapılmalıdır<sup>322</sup>. Yukarıda belirtilen belli hallerde ise emsal kira bedeli

---

<sup>321</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”: “Gayrimenkul sermaye iratlarında geçen "emsal kira bedeli" esas, elde edilen kira miktarı için kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya bedelsiz tahsis keyfiyetini kanıtlama hakkına sahip değildir. Özellikle gayrimenkullerin el değiştirmesinde söz konusu olan vergilerde, matrah, gayrimenkulün rayiç bedelidir. Bu halde de, rayiç bedel kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, herhangi bir ispat aracı ile gayrimenkulün el değiştirme işleminin rayiç bedelinin altında gerçekleştiğini ispat edemez.”

<sup>322</sup> Dan. VDDGK, E. 1989/186, K. 1990/31, 6.4.1990, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t.: 25.9.2010: “Her ne kadar emsal kira bedeli esasını öngören 73 üncü maddede vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlülerin buna ilişkin haklı nedenler getirebilecekleri belirtilmemişse de, madde devamında emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallerin belirtilmesi, gayrimenkul sermaye iradının elde etme koşuluna bağlanması ve bu müessesenin yapısı gereği yukarıda belirtilen yasal ölçülerden olması gibi nedenlerle, emsal kira bedeli esas ile mutlak bir kural getirilmiş olduğu düşünülemez.”, Dan. 3. D. E. 1986/2052, 1987/2675, k.t. 25.11.1987, e. t.

karinesinin geçerli olmayacağı haller yasada tek tek sayılmıştır. Bu hallerde, kira bedelleri yasada belirtilenden az olsa dahi, yükümlü bunun gerçekliğini ispat ile yükümlü olmayacaktır.

### **3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KARİNELER**

#### **a. Örtülü Sermaye**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen örtülü sermaye, vergi hukukunda kesin yasal karinelere dendir. KVK m. 12'ye göre, “Kurumların, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletme faaliyetinde kullanılmak üzere aldığı borcun belli bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” “Öz sermayenin üç katını aşan kısmı”, örtülü sermaye yaratma amacı güdülmese de örtülü sermaye sayılır; burada, aksi ispatlanamaz kesin bir yasal karine vardır. İlgili hükümde sayılan koşullar gerçekleştiğinde, örtülü sermaye ilişkisi de kurulmuş sayılır; bir başka deyişle, karinenin hareket noktası gerçekleşir ve buna bağlanan hukuki sonuç gerçekleşmiş sayılır.

Örtülü sermaye karinesi kesin karine olduğundan dolayı, karinenin aksini iddia eden tarafın olanakları dardır. Bu durumda yalnızca, karinenin uygulanmasına olanak veren hareket noktasının yokluğunu ispat etmek veya hareket noktasının varlığı hakkındaki delilleri çürütmek yollarından birini seçebilir. Fakat, doğrudan doğruya, karineye bağlanan hukuki durum veya sonucun yokluğunu ispata kalkışamaz. Bununla birlikte yasa, karinenin hareket noktasını oluşturan olayın yokluğunun belli

---

21.11.2010: “...beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde, emsal kira bedeli esası uygulanamayacak, gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, ispat edilememesi halinde ise, emsal kira uygulanarak, emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir. Elde edilen kira gelirinin gerçek olduğunun ispatı ise, her halükarda bunu ileri süren yükümlüye düşmektedir.”

yollarla doğrudan doğruya ispat edilmesine olanak verebilir. Bu durumda, “kesinliği sınırlı bir kesin karine<sup>323</sup>” karşısında bulunulur. “Belli bir dönemde öz sermayenin üç katını aşan kısım kadar borç alındığı”, vergi idaresi tarafından ispat edildikten sonra, örtülü sermaye ilişkisinin yokluğunu ileri sürebilmek için ilgili kurumun, karinenin hareket noktasında yer alan diğer unsurlar bakımından delil getirebilmek olanağı vardır, çünkü örtülü sermaye ilişkisinin yani karineye bağlı hukuki sonucun belirmesi için, hareket noktasının tamamen gerçekleşmiş olması gerekir. Eğer örneğin, kurum borç aldığı meblağı, kurum faaliyetlerinde kullanmadıysa, bunu ispatladığında, örtülü sermaye ilişkisi kurulmayacaktır. Demek ki, KVK m. 12 ile düzenlenen örtülü sermaye kurumunun içerdiği karine, kesinliği sınırlı bir kesin karinedir.

#### **b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi hukukunda adi yasal karineye örnektir. KVK m. 13 uyarınca kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır<sup>324</sup>.

#### **aa. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları**

Örtülü kazanç dağıtımının unsurları, ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk

---

<sup>323</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yüğü, s. 175.

<sup>324</sup> Dan. 4. D., E. 1990/1391, K. 1991/1987, k.t. 28.5.1991, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 13.10.2010: “Anonim şirketin ortağı limited şirkete faizsiz borç para vermesi örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilir ve kurumun tespitinde dikkate alınır... Anonim Şirketin kendi ticari faaliyetinde kullanarak gelir sağlayacağı nakdini, kendi hissedarlığının ortağı bulunduğu bir başka şirkete faiz talep etmeden kredi olarak vermesi, ortaklarına dolaylı olarak örtülü kazanç dağıttığı anlamına geleceğinden, olayda 17 nci maddede öngörülen unsurların bulunduğunun kabulü gerekmektedir.”

ilkesine aykırı olarak, mal veya hizmet alım satımında bulunulmasıdır.

### **aaa. İlişkili Kişi**

KVK m. 13/2’de ayrıntılı bir biçimde açıklandığı üzere, ilişkili kişi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Bu düzenlemenin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaksa da<sup>325</sup>, vergiyi dolanmak kastı olmaksızın, ilişkili kişi olduğu bilinmeksizin ve emsale uygun olduğu düşüncesiyle üçüncü kişilerle alım-satım sözleşmeleri yapılabilmektedir. İşte örtülü kazanç dağıtımına ilişkin bu düzenlemenin bir adi karene olması, vergi idaresinin örtülü kazanç dağıtımının unsurlarının varlığını yükümlünün işlemi üzerinde tespit etmiş olması noktasında yükümlüyü belli hususları ispatlayarak örtülü kazanç dağıtımının sonuçlarından kurtarabilme hakkı verir.

---

<sup>325</sup> Dan. 4. D., E. 1998/439, K. 1999/247, k.t. 9.2.1999, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 13.10.2010: “Taahhüde rağmen, bedelli sermaye artırımına katılmayan bir ortağın, payına düşen bedelsiz hisse senetlerinin ceza olarak nominal bedel üzerinden diğer ortaklara satılması, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez.”

### bbb. Emsallere Uygunluk İlkesi

KVK m. 13/3'e göre, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder<sup>326</sup>. "Emsallere uygunluk", "üç katını aşan kısım" gibi kesin bir ifade değil, emsalin ne olduğu tartışılabilir olduğundan, aksi ispatlanabilir bir kavramdır.

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder (KVK m. 13/4):

i) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

---

<sup>326</sup> Dan. 4. D., E. 2006/1865, K. 2007/485, k.t. 22.2.2007, Kazancı Bilişim İçtihat Bankası, e.t. 13.10.2010: "Anılan Yasa hükmü gereğince şirketler tarafından örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından söz edebilmek için sermaye şirketlerinin maddede sayılan gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım satım ilişkilerinde bulunduğu tespit edilmiş olmasının gerektiği, olayda davacı şirketin, serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş firmaya sattığı malların kısa bir süre sonra bu firma tarafından ortalama % 75 oranında fazla fiyatla yurt dışına satılması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımının var olduğundan bahisle tarhiyat yapılmışsa da, davacı şirketle aynı alanda faaliyet gösteren müesseseler nezdinde hiç bir emsal araştırması yapılmadığından ve sırf söz konusu malların davacı şirket tarafından kardeş firmaya satıldığı fiyatla, bu firma tarafından yurt dışındaki firmalara satıldığı fiyat arasında kıyaslama yapılması örtülü kazanç dağıtımının var olduğunu tespit için yeterli bulunmadığından, yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle vergi, fon payı ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir."; Dan. 3. D., E. 2002/4602, K. 2003/2273, k.t. 8.10.2003, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Davacı şirketin peşin olarak sattığı gazete kağıtlarını ... finans kurumu anonim şirketinden kar-zarara katılma üretim desteği yöntemi ile vadeli olarak satın alan bayilerin, bu kağıtların büyük kısmını yeni davacı şirkete yüksek bedelle satması nedeniyle ... finans kurumunca yapılan her satışta % 80 lik kısım fona aktarılacak suretiyle kurum kazancı dışı bırakıldığından, örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştiği...", Dan. 4. D., E. 2003/245, K. 2004/59, k.t. 20.1.2004, www.danistay.gov.tr, e.t. 2.4.2011: "Davacı şirketin ana bayii konumundaki şirkete diğer bayilere emsaline nazaran düşük fiyat uygulaması örtülü kazanç dağıtımı sayılmayacağı hk."

Emsal bedel tespitinde öncelikle işletme içi emsaller esas alınacak, işletme içi emsal bulunmadığı takdirde benzer işletmelerin uyguladıkları fiyatlar emsal alınacaktır.

ii) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

iii) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

iv) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

v) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.

### **ccc. Alım-Satımda Bulunmak**

KVK m. 13/1'de belirtildiği üzere, "alım, satım"<sup>327</sup>, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da

<sup>327</sup> Dan. 3. D., E. 2000/2782, K. 2003/3284, k.t. 28.5.2003, Kazancı Bilişim İċtihat Bankası, e.t. 13.10.2010: "Çeşitli bankalardan kredi kullanan davacının ortaklarına büyük miktarlarda ödünç para vererek faiz tahakkuk ettirmemiş olması örtülü kazanç dağıtımının varlığını ortaya koyar."

satımı olarak değerlendirilir. Örtülü kazanç dağıtımı kapsamında “alım-satım” işleminden ne anlaşılması gerektiğini açıklayan bu düzenleme, tipik bir yorum kuralıdır.

#### **bb. Karine Olarak Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme, bir karine oluşturur. Gerçekleştiği vergi idaresince tespit edilen örtülü kazanç dağıtımının üç unsurunun (ilişkili kişinin varlığı, bu kişiyle alım-satım sözleşmesi yapılması ve bu sözleşmenin emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmesi) birlikte gerçekleşmesi, bu karinenin varlığı bilinen hareket noktasını yani (a) olayını oluşturur. (a) olayının varlığından ulaşılan ve gerçek olduğu kabul edilen (b) olayı ise örtülü kazanç dağıtımının varlığıdır.

Örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi bir adi karine olduğundan dolayı, karinenin aksini iddia eden taraf, yani yükümlü, karinenin hareket noktasını oluşturan olayın (örtülü kazanç dağıtımının üç unsurunun birlikte gerçekleşmesi) varlığı hakkında yargıçta doğmuş bulunan kanaati ortadan kaldıracabileceği gibi, hareket noktasına bağlanan hukuki sonucun yokluğunu ispat ederek de karineyi çürütebilir<sup>328</sup>.

#### **cc. Gelir Vergisi Bakımından Paralel Düzenlemeler**

##### **aaa. İndirilemeyecek Giderler Karinesi (GVK m. 41/1-5)**

GVK'nın “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”i düzenleyen 41'inci maddesinin ilk fıkrasının beşinci bendi, KVK m. 13'te yer alan örtülü kazanç dağıtımı karinesinin gelir vergisindeki yansımasını oluşturur. GVK m. 41'e göre:

<sup>328</sup> Dan. 3. D., E. 1989/1721, K. 1991/1228, 26.3.1991, www.danistay.gov.tr, e.t.: 3.10.2010: “1-) Ortakları aynı olan iki şirketten birinin atıl duran sermayesini diğer şirkete faizsiz kullanarak menfaat sağlanması örtülü kurum kazancı dağıtımı niteliğinde olduğu; 2-) Örtülü kazanç esasına göre yapılan tarhiyatlarda kanuni şartların gerçekleştiğinin tespiti halinde ispat külfeti aksini ispat edene düşer.”

“Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.”

GVK m. 41/1-5’te yer alan bu kural, örtülü kazanç dağıtımını oluşturmamakla birlikte, unsurları ve anlamı bakımından örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesine paraleldir. Elbette, GVK m. 41’in öznesi gerçek kişi olduğu için, ilişkili kişi tanımı da KVK m. 13’tekinden farklıdır, kapsam bakımından daha dardır: “Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.”



GVK m. 41'deki karine, "indirilemeyecek giderler karinesi" olarak adlandırılabilir. Hareket noktasını oluşturan (a) olayı, örtülü kazanç dağıtımındaki ile aynıdır: "teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması"dır. Ancak (a)nın bağlandığı sonuç olan (b) olayı örtülü kazanç dağıtımı karinesinden farklıdır. Burada (b) olayı, "işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılması"dır. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

#### **bbb. KVK m. 13/6'da Yer Alan Düzenleme**

KVK m. 13/6'ya göre, "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

İlgili hüküm, örtülü kazanç dağıtımının sonuçlarını düzenlemektedir. Buna göre, örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtılmış kâr payı veya dar yükümlüler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır ve daha önce yapılan vergilendirme işlemleri düzeltilir. Söz konusu düzeltmeler ve sonuç, yasanın açık atfı sebebiyle örtülü kazanç

dağıtımını gerçekleştğinde bundan etkilenen gelir vergisi bakımından da geçerli olacaktır.

**dd. Hazine Zararı Şartı**

KVK m. 13/7'ye göre, “Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

İlgili hüküm, tam yükümlü kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcilerinin ilişkili kişi aracılığıyla gerçekleştirdikleri işlemlerinin örtülü kazanç dağıtımını karinesi kapsamında değerlendirilebilmesi için, örtülü kazanç dağıtımının üç unsuru dışında bir unsur daha şart olarak getirmiştir. Buna göre, eğer bu işlemten dolayı “hazine zararı” doğmuşsa söz konusu işlem örtülü kazanç dağıtımını oluşturabilir. Madde, hazine zararından ne anlaşılması gerektiğini de ayrıca açıklamıştır: “Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

**4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KARİNE:  
EMSAL BEDEL KARİNESİ**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin ilk iki fıkrası, “Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan

başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır” şeklindedir.

Buna göre, vergilemede bedelin emsal bedel veya emsal ücretten açık bir şekilde düşük olması halinde, yükümlünün gösterdiği bedel veya ücret değil, emsal bedel veya ücret esas alınır. “Bedel veya ücretin emsal bedelden açık bir biçimde düşük olması”, emsal bedel karinesinin hareket noktasını oluşturan (a) olayıdır. Sonuç olayı olan (b) olayı ise “emsal bedel veya emsal ücretin vergilemede esas alınması”dır. Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta, karinenin geçerlik alanının bedel veya ücretin emsal bedel veya ücretten açık bir biçimde “düşük” olması ile sınırlı olmasıdır.

Burada ayrıca beyannamede gösterilen bedel veya ücretin emsal ücretten düşük olması halinde, gösterilen bedel veya ücretin muvazaalı olduğu karinesi de vardır. Yükümlü, emsal bedel veya ücretten düşük gösterdiği bedelin/ücretin gerçekliğini kanıtlamak zorundadır.

Karinenin adi karine olduğu ise yasanın lafzından açıkça anlaşılmaktadır. Anılan hükümde “bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde” demek suretiyle, yükümlünün bu karinenin aksini ispat edebileceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 27’nci maddesi ile emsal bedel ve emsal ücretin takdir edilmesi bakımından Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci maddesine atıf

yapılmıştır<sup>329</sup>.

KDVK m. 27/5'e göre ise, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerine tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz. Serbest meslek faaliyetleri bakımından bu düzenleme ile emsal bedel karinesinden farklı olarak emsal bedel yerine tarife ücreti esas alınmıştır. İlgili hüküm, adi bir karinenin varlığından çok bir kesin karine hatta varsayımı düşündürmektedir.

## **5. 6183 SAYILI KANUN'DA YER ALAN KARİNELER**

### **a. İhtiyat Karinesi**

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde kamu alacaklarının ihtiyaten haczi konusu düzenlenmiştir. Buna göre:

“İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur.

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

---

<sup>329</sup> Dan. 7. D., E. 1991/919, K. 1994/799, k.t. 21.2.1994: “Vergi Mahkemelerinin re'sen araştırma yetkisi bulunduğu, satışı yapılan aracın takdir edilen bedelinin, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. Maddesi ile atıf yapılan Vergi Usul Kanunu'nun 267. Maddesinde belirtilen emsal bedele uygun olup olmadığının mahkemece re'sen araştırılması gerekmektedir.” (KIZILOĞLU, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeleri, s. 998.

4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sâdir olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu Kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.

Bu maddede düzenlenen bentlerde yer alan her durum, örtülü olarak haczin sonuçlanmasının tehlikede olduğu karinesini taşır. Bunlar, kesin ve yükümlü aleyhine karineler olup ihtiyaten haciz konulmasını gerektirirler.

#### **b. İvazsız Tasarrufların Hükümsüzlüğü**

6183 Sayılı Kanun'un 27'nci maddesine göre, "Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.

İlgili hükümde, kamu alacağını ödememiş, mal beyanında bulunmamış veya beyan ettiği mallar borcunu karşılamayan borçluların ödeme süresinin sonra yaptıkları bağışlamaların ve ivazsız tasarrufların mallarını kaçırmak amacı ile

yapıldığı, bu işlemlerin muvazaalı, hileli oldukları karinesi örtülü olarak vardır.

Bu karine, yasal, kesin, örtülü ve yükümlü aleyhine bir karinedir.

#### **c. Bağışlama Sayılan Tasarruflar**

Yukarıda “hükümsüz tasarruflar”a ilişkin hükümde bahsedilen “bağışlama”dan ne anlaşılması gerektiği müteakip maddede düzenlenmiştir. Bu düzenleme kendi içinde ayrıca üç ayrı karine barındırır. İlgili maddeye göre:

“Yirmi yedinci maddenin tatbiki bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir:

1. Üçüncü devreye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) sıhrî hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

Her bent kendi içinde bir karinedir; çünkü bu her hareket noktasının bağlandığı sonuç olayı olan “bağışlama olma” normal ve mutad olanı işaret eder.

Bu karineler kesin, yasal, yükümlü aleyhine ve açık karinelerdir.

#### **d. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar**

6183 sayılı Kanun’un 27’nci maddesinde “hükümsüz sayılan tasarruflar”ın devamı niteliğinde olan 29’uncu madde, “hükümsüz sayılan diğer tasarruflar” adını taşır. Buna göre:

“Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
2. Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,
3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

27’nci maddenin devamı niteliğindeki bu hüküm, içerdiği karineler bakımından da tamamen 27’nci maddenin devamı gibidir. Bu karineler, özellikleri açısından da aynıdırlar.

Bu karineleri ayrıca belirtmek gerekirse, kamu alacağını ödememiş, mal beyanında bulunmamış veya beyan ettiği mallar borcunu karşılamayan borçluların;

\_ yaptıkları rehin işlemleri muvazaalıdır.

\_ borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeleri muvazaalıdır.

\_ vadesi gelmemiş bir borç için yaptıkları ödemeler, muvazaalıdır.

## **6. HARÇLAR KANUNU’NDA YER ALAN KARİNE**

Harçlar Kanunu’nun 43’üncü maddesine 3689 sayılı Kanun ile 15.12.1990

tarihinde eklenen fıkraya göre, “Motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemlerinde gösterilecek değer; işleme konu olan taşıtın cinsi, markası, modeli, tipi ve yaşı itibariyle Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nce tespit edilen ve işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan kasko sigortasına esas değerinden aşağı olamaz. Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nce düzenlenen listelerde yer almayan eski model taşıtların asgarî değeri; o taşıtların listede yer alan en eski modelleri için belirlenen değerinden, her model yılı için %10 indirim yapılmak suretiyle tespit edilir. Birlikçe düzenlenen listelerde yer almayan taşıtların değerleri, emsali taşıtların değerlerinden aşağı olamaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na belirlenir.”

Söz konusu hükme göre, motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemlerinde gösterilecek değer, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nce tespit edilen ve işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan kasko sigortasına esas değerinden aşağı olamaz. Burada, kasko sigortasına esas değerden aşağı olarak gösterilen miktarların muvazaalı olduğu düşünülerek, olması gereken matrahın en az kasko sigortasına esas değer olduğu karinesi vardır. Aynı şekilde, birlikçe düzenlenen listelerde yer almayan taşıtların değerleri, emsali taşıtların değerlerinden aşağı olamaz. Bu da listede yer almayan taşıtlar için öngörölmüş bir emsal değer karinesidir. Bu karineler, kesin, yükümlü aleyhine ve açık olarak nitelendirilebilirler.

Danıştay’ın bir kararında<sup>330</sup> da belirttiği üzere, Harçlar Kanunu’nun 43’üncü maddesinde yer alan bu hükümde bahsedilen kasko sigortasına esas olan değer, yalnızca harçlar bakımından uygulanmaz. KDV matrahının tespitinde de 43’üncü maddede yer alan karine geçerli olabilir. İlgili kararda, “3065 sayılı Katma Değer

---

<sup>330</sup> Dan. VDDGK, E. 1996/193, K. 1997/359, k.t. 26.9.1997, Kazancı Bilişim İtihat Bankası, e.t. 27.1.2011.



Vergisi Kanununun 27. maddesinin 2. bendinde de, mal ve hizmet bedelinin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedelinin veya emsal ücretinin alınacağı hükme bağlanmıştır. Harçlar Kanununun yukarıda sözü edilen maddesinde, kasko değerinin katma değer vergisi açısından emsal bedeli sayılacağına dair bir hüküm bulunmamakta ise de beyan edilen taşıt bedelinde kasko değerine göre bariz bir düşüklük bulunduğu da görülmektedir. Rayicine uygun bir matrahın bulunması için emsal bedelinin bilinmesi de zorunludur. Bu durumda, uyuşmazlık konusu olan taşıtın emsal bedelinin bilirkişi incelemesi yaptırılmak veya bu konuda bilgi sahibi olan meslek kuruluşlarının görüşü alınmak suretiyle saptanması gerekir” denmiştir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, çoğu karinede olduğu gibi, bu karine için de Danıştay, karinenin varlığını yeterli saymamakta, bilirkişi incelemesi ve karşıt incelemeyi de gerekli görmektedir. Bununla birlikte, karineleri ve karinelerde esas alınan değerleri mutlaka göz önünde bulundurmakta, hatta karineleri göz ardı eden kararları bozmaktadır. Yukarıda bahsedilen karar da bu yöndedir: “Davacının ticari işletmesine dâhil olan kamyonun bildirilen satış bedeli, emsaline göre düşük bulunarak takdir komisyonuna başvurulmuş, komisyonca, satış senedinde yazılı kasko sigorta değeri dışında somut herhangi bir saptama yapılmadan emsal bedel takdir edilmişse de, tarhiyata karşı açılan davanın incelenmesi sırasında, satış bedeli tartışmalı olan taşıtın satış tarihindeki değerinin, aracın tüm özellikleri göz önüne alınarak, mahalli ticaret odası, şoförler ve otomobilciler derneği gibi kuruluşlardan görüş istenerek, bu bilgiler değerlendirildikten sonra matrah farkı doğduğu takdirde

tarhiyatın, kusur cezalı olarak değiştirilmesi gerekirken kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

## 7. SUÇSUZLUK KARİNESİ

### a. Kavramın Tanıtılması

Beccaria, ünlü “Suçlar ve Cezalar Hakkında” adlı eserinde “*Yargıcın kararından önce bir kimse suçlu olarak adlandırılmaz. Toplum da, daha önce üzerinde uzlaşılan toplumsal sözleşmeleri/kamu düzenini çiğnediği yolunda karar verilmedikçe o kişi hakkındaki kamusal korumasını kaldıramaz*<sup>331</sup>” sözleriyle suçsuzluk karinesini ifade etmiştir.

Suçsuzluk karinesi<sup>332</sup>, adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biridir. Pozitif hukuk ve uygulamalarında suçsuzluk karinesi, uyulması gereken temel bir hak şeklinde ortaya çıkmış ve evrensel bir ilke olarak benimsenmiştir. İlkenin dayandığı temel düşünce, bireylerin suçluluğunun bir mahkeme kararı ile belirleninceye kadar suçsuz sayılmasıdır<sup>333</sup>.

Suçsuzluk karinesi, tarihi gelişim sürecinde ceza muhakemesinde sanığın suçsuzluğunun delillerini getirme yükünden kurtarılması düşüncesinden doğmuştur.

---

<sup>331</sup> BECCARIA, Cesare: Suçlar ve Cezalar Hakkında, çev. Sami Selçuk, İmge Kitabevi, Ankara 2004, s. 85-86; ŞAHİNKAYA, Yalçın: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Kasım 2006, s. 17, dn. 54.

<sup>332</sup> İlkeyi ifade etmek üzere “suçsuzluk karinesi”, “masumluk karinesi” veya “masumiyet karinesi” deyimlerinin yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Bkz. DÖNMEZER, Sulhi, “Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler”, Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan, Beta Yayınevi, İstanbul 1998, s. 67-74; ÜZÜLMEZ, İlhan, “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl. 18, 58 (Mayıs-Haziran 2005), s. 42 vd.; FEYZİOĞLU, Metin, Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 184; YURTCAN, Erdener, Ceza Muhakemesi Hukuku, Alfa Yayınları, 9.Baskı, İstanbul 2002, 146; AKILLIOĞLU, Tekin, İnsan Hakları-I, Kavram Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, AÜSBF İHM Yayınları, 1995, s. 317-318; GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde “Adil Yargılama”, AÜSBFD, IL, 1-2 (Ocak-Haziran 1994), s. 221.

<sup>333</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, s. 1.

“Vicdani delil sistemi”, “şüpheden sanık yararlanır” ilkesi, “susma hakkı ve susma hakkının kullanılmasının sanık aleyhine delil veya suçluluk karinesi olarak kullanılmaması” ve “delil yasakları” ilkeleriyle birlikte ele alınıp uygulanması gereken bu ilke, genelde adil yargılanma hakkına hizmet eder ve sanık açısından ispat yükünü reddeder<sup>334</sup>. Bu karine, suçlayan ve yargılayan güçlü Devlet otoritesi karşısında, kendisini savunma konusunda daha zayıf olanaklara sahip bireyi korumayı amaçlar.<sup>335</sup>

Suçsuzluk karinesi, 1982 Anayasası’nın 38’inci maddesinin dördüncü fıkrasında, “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz” şeklinde yer almıştır<sup>336</sup>. Karine, Anayasada, temel haklar ve ödevlerin yer aldığı ikinci kısımda, “kişi hak ve ödevleri” başlığı taşıyan ikinci bölümde hakların korunması ile ilgili ilkeler arasında sayılmıştır. Ayrıca, 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile 36’ncı maddenin birinci fıkrasına herkesin “adil yargılanma hakkına sahip” olduğu, açık bir hükümle eklenmiştir. Yeni düzenlemeyle adil yargılanma hakkı kavramı da anayasal bir ilke gücüne kavuşmuştur.

Anayasa, suçsuzluk karinesini temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulmasının istisnalarından biri olarak saymıştır. Anayasa’nın 152’nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan,

<sup>334</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 21.

<sup>335</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, s. 1.

<sup>336</sup> AKAD, Mehmet / DİNÇKOL, Abdullah, 1982 Anayasası Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, Alkım Yayınevi, İstanbul 1998, s. 173-174: “Anayasanın 38/4 maddesinin gerekçesine göre, “sanığın kesin mahkûmiyet hükmüne kadar suçsuz sayılması demek, kendisinin suçsuzluğunu ispat mükellefiyetinde olmadığı; “beyine külfeti”nin iddiacıya ait bulunduğu demektir. Bu karine, iddiacının suç iddiasını “makûl şüpheye yer bırakmayacak şekilde” ispat etmesiyle “çürütülmüş” olacak ve bu halde de mahkeme mahkûmiyet hükmü verecek; aksi takdirde beraat kararı alacaktır.”

düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.” Böylece, karineden kaynaklanan hak, savaş, seferberlik, sıkıyönetim ve olağan üstü hallerde bile dokunulması mümkün olmayan çekirdek haklar arasında saymıştır<sup>337</sup>.

Suçsuzluk karinesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 2. fıkrasında, “Masum Sayılma” adı altında bir suç isnadı karşısındaki bireyin temel haklarından biri olarak düzenlenmiştir<sup>338</sup>. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, karinenin ihlalini tartıştığı geniş bir içtihat birikimi oluşturmuştur<sup>339</sup>.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, karinenin ispat yükü ve savunma hakkı ile bağlantısından Barbera Messegue ve Jabardo/İspanya kararında bahsetmiştir. Buna göre<sup>340</sup>:

\_ Yargılama makamının hâkimleri, muhakemeye, sanığın isnat konusu suç işlediği önyargısı ile başlamamalıdır.

\_ Muhakemede ispat yükü, sanıkta değil, savcıda olmalıdır. Savcı, sanığı mahkûm ettirmeye yetecek delil araçlarını mahkemeye sunma yükü altındadır.

\_ Savcı, açacağı davadan sanığı haberdar etmelidir. Böylece sanığa, savunmasını hazırlama ve sunma imkânı tanınmalıdır.

\_ Şüpheden sanık yararlanmalıdır.

---

<sup>337</sup> ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 1995, s. 89; ÜZÜLMEZ, Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, s. 45; ŞAHİNKAYA, Yalçın: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, s. 16.

<sup>338</sup> Yükümlünün bir hakkı olarak adil yargılanma hakkı ve bu bağlamda masumiyet karinesi konusunda bkz. YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Bası, İstanbul, Eylül 2006, s. 135.

<sup>339</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 2.

<sup>340</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 65.

Suçsuzluk karinesi “suçun yasal yolla ispatlanması”na kadar geçerlidir. Sözleşme metnindeki bu deyimle ulusal hukuklara yollama yapılmaktadır. Suçun ispatı, ülkenin maddi ve usul hukukuna uygun olmalıdır. Hukuka aykırı delillerle suçun ispatlanması meşru değildir<sup>341</sup>.

Yapısal olarak ele alındığında suçsuzluk karinesinde, “suçun kanıtlanmaması, karinenin hareket noktasını oluşturan ve gerçek olduğu bilinen (a) olayını, “suçsuz olma” ise, bilinen olaydan dolayı ulaşılan, bilinmeyen, ancak bilinen bir gerçeklikten ötürü gerçekliği kabul edilen bir sonucu, (b) olayını ifade eder.

#### **b. Vergi Usul Kanunu’nda Suçsuzluk Karinesi**

Vergi Usul Kanunu’nun 148’inci maddesine göre, kamu idare ve kurumları, yükümlüler ve yükümlülerle işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Anılan Kanunun 256’ncı maddesine göre ise, vergi yükümlüsü gerçek ve tüzel kişiler, korumak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri koruma süresi içerisinde yetkili makam ve memurların veya yeminli mali müşavirlerin talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu ödevde aykırılık durumunda özel usulsüzlük cezası, yüksek oranlarda para cezası uygulanması söz konusudur (VUK mük. m. 355). Sunulması zorunlu olan defter ve belgeler, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan belgelerdir (VUK m.253).

---

<sup>341</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 92.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi bilgi verme; mükerrer 257'nci maddesi ise defter ve belge sunma zorunluluğu ile ilgilidir. Dolayısıyla 148'inci maddenin kapsamı daha geniştir. Bu düzenlemelerin kapsamı, Sözleşmenin 6'ncı maddesi ışığında okunduğunda daralır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları bakımından, yükümlü veya ceza sorumlusu, bir vergi suçu işlediği şüphesi altında olduğunda susma hakkını kullanmayı seçebilir; bilgi, kayıt, belge ve ifade vermeye zorlanamaz. Başka bir anlatımla, vergi yükümlüsünün ya da ceza sorumlusunun kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde yasal zorlamaya başvurulamaz. Aksi durum, ispat yükünün tersine çevrilmesi olur<sup>342</sup>.

Defter ve belgeleri gizleme şeklindeki “vergi kaçakçılığı” suçu üzerinde de durulmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde defter ve kayıtları gizleme “vergi kaçakçılığı”nın bir şekli olarak sayılmış ve karşılığında 6 ay ile 3 yıl arasında hapis cezası öngörülmüştür. Maddede “gizleme”, “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve ibraz edilmemesi gizleme demektir” şeklinde tanımlanmıştır. Düzenlemede yer alan yaptırımın, AY m. 38/5'te “hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” şeklinde ifade bulan “kendi aleyhine delil vermeme hakkı”nı ihlâl edip etmediği sorusu bir Anayasa Mahkemesi kararına konu olmuştur<sup>343</sup>. AYM ilgili kararında, bu soruyu şöyle yanıtlamıştır: “*Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt*

<sup>342</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 142.

<sup>343</sup> AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, k.t. 31.1.2007, R.G. 18.5.2007- 26526, www.anayasa.gov.tr

*ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.”*

Bu maddede vergi idaresi yetkililerince bir araştırma ve inceleme işleminin başlatılması üzerine, vergi yükümlüsünden araştırma ve incelemede ele alınmak üzere defter ve diğer kayıtların istenmesine rağmen, bunların gizlenmesi eylemi cezalandırılmaktadır. Burada, “maddi ve şekli anlamda bir suç isnadı” doğmamıştır. Suç isnadı başlamadığı için de kendini suçlayıcı belge vermeme hakkı ihlâl edilmiş sayılmaz. Bununla birlikte, eğer defter ve kayıtları gizleme nedeniyle görevlilerce suç isnadı niteliğinde bir işlem yapılmışsa, artık o andan itibaren, gizleme şeklindeki vergi kaçakçılığı suçu bakımından, susma hakkı doğacaktır<sup>344</sup>.

## **B. FİİLİ VERGİ KARİNELERİ**

Fiili karineler, tarafların olay iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilebilirlik derecesi hakkında, yargıcın kanaat edinmesine yarayan, yaşam deneylerinin ortaya koyduğu “değer hükümleri”dir<sup>345</sup>. Fiili vergi karineleri, ilk

<sup>344</sup> ŞAHİNKAYA, Yalçın: a.g.t., s. 141.

<sup>345</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: a.g.e., s. 165, 166.

görünüş karinesi, hayatın olağan akışı karinesinin uygulanmasında ortaya çıkan fiili karineler ve yargı organının tespit ettiği diğer karineler olarak üç grupta toplanabilir:

### 1. İlk Görünüş Karinesi

Modern vergi sistemlerinde vergi yükümlülerinin beyanları, vergilemeye esas alınır. Bunun nedeni, bu beyanların kural olarak doğru kabul edilmesidir. Keza, yükümlülerin beyanlarını hazırlarken kullandıkları malî tabloların dayanağı olan defter ve belgelerin de doğruluğu karine olarak kabul edilmektedir. Defter ve belgelerin biçim ve içerik açısından doğru olmadıkları, ancak vergi incelemesi neticesinde tespit edilebilmektedir. Gerçekten vergi yükümlüsü, ilk görünüş karinesini oluşturan defter, belge ve beyanlarına dayandığı sürece bu karine nedeniyle bunların doğruluğunu ayrıca ispat yükü altında değildir. Danıştay da bir kararında bu hususun altını çizmiştir<sup>346</sup>: “Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasa da öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve

---

<sup>346</sup> Dan. 7. D., E. 2001/827, K. 2003/381, k.t. 6.2.2003, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.10.2010; Yine bu yönde bir karar olarak, Dan 3. D., E. 1986/364, K. 1986/1749, k.t. 24.9.1986, www.danistay.gov.tr, e.t. 3.11.2010: “Davacı şirketin tüm kamyon ve kamyonet satışlarının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunmaktadır. Bu belgelerin gerçeği yansıtmadığı, ancak, Vergi Usul Kanununda öngörülen biçimde yapılan bir karşıt incelemeyle veya o değer de diğer belgelerle kanıtlanabilir. Bunu kanıtlama külfeti de belgelerin gerçeği yansıtmadığı iddiasında bulunan tarafa yani iptal davasına konu tarh işlemini tesis eden vergi dairesine düşer. Her ne kadar, piyasada sabit bir satış fiyatı bulunan emtianın bu fiyatın altında satılması, satışın gerçeği yansıttığında kuşku yaratabilir ise de; ticari hayatta, çeşitli saiklerle piyasa fiyatının altında çok düşük karla ve hatta zararlarla satış yapılması da mümkün olduğundan (ki bu saikler, yalnızca, Vergi Mahkemesi kararında belirtilenlerden de ibaret değildir) idarenin, bu kuşkunun doğruluğunu, daha açık anlatımla, faturalarda yazılı satış bedellerinin gerçeği yansıtmadığını Vergi Usul Kanununun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak usulüne uygun olarak kanıtlamadan, yalnızca bu kuşkuya dayanarak bir takım varsayımlarla matrah farkı hesaplayıp tarh işlemi yapması, Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinin verginin gerçek ve safi kazanç ve iratlar üzerinden alınacağı yolundaki hükmü ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.”



tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir. Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.”

Blomeyer'e göre ise, ilk görünüş karinesinin anlamı şudur: “Aksini kabul etmek için özel dayanaklar mevcut değilse, hâkim ağır basan olasılıktan/ihtimalden dolayı tecrübeyle netice çıkarma kaidesine uymakla mükelleftir... Eğer hâkimin edindiği kanaat, onun görünüş beyyinesini yeterli görmeyeceği kadar ciddî şüpheler taşıyacak derecede sarsılmış ise, bu hâl karşılık beyyine yerine geçecektir<sup>347</sup>.” Burada karşılık beyyine olarak bahsedilen, hayatın olağan akışı karinesi olmak gerekir.

---

<sup>347</sup> BLOMEYER, Arwed: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri, s. 172, 173.

Vergi Usul Kanunu'nun 250'nci maddesine göre, "Vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan mükellefler, işverenler tarafından bu karnelere ilave olunan kayıtlardan da işverenler sorumludur." Türk vergi yasalarında doğrudan doğruya düzenlenmemekle birlikte, ilk görünüş karinesinin vergi hukukunda dayanağını, VUK m. 250'nin doğruluk sorumluluğu kuralı ile vergi hukukunun kaynaklarından Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan suçsuzluk karinesinin birlikte okunması oluşturur. Bununla birlikte, yasal bir karinenin varlığı için açık bir yasa hükmünün bulunması gerekir. Türk vergi hukukunda ilk görünüş karinesini ayrıca ifade eden bir hüküm bulunmadığı için bu karineyi fiili karine olarak düşünmek gerekir<sup>348</sup>. Karineyi çürütmek yani defter ve belge düzeninin gerçeği yansıtmadığını ispat, vergi dairesine düşer<sup>349</sup>. İlk görünüş karinesi, yükümlü lehine bir karinedir.

Alman öğretisinde ise vergi hukukunda ilk görünüş karinesi, dayanağını Alman Vergi Usul Kanunu'nun 158'inci maddesinde yer alan, "defter tutmanın delil gücü" başlıklı düzenlemeden alır. Buna göre, "Vergi yükümlüsünün, 140-148'inci maddelerdeki hükümlere göre, defter tutması ve kayıtları, münferit durumlar maddi doğruluğuna itiraz edilmesine sebep olmadıkça, vergilendirmeye esas alınır"<sup>350</sup>. Bu maddenin varlığı ilk görünüş karinesinin Alman hukukunda yasal bir karine olduğunu açıklamakla birlikte, bazı Alman hukukçuları ilk görünüş karinesini bir fiili karine olarak açıklamış, hatta fiili karine ile ilk görünüş karinesi eş anlamlı olarak anılmıştır<sup>351</sup>. Yasada düzenlenmesine rağmen, ilk görünüş karinesini bir fiili karine saymak ve hatta fiili karinelerin tümünü kapsayacak şekilde tanımlamamak gerekir.

---

<sup>348</sup> SABAN, Nihal: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", s. 6.

<sup>349</sup> SABAN, Nihal: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", s. 7.

<sup>350</sup> AO § 158: "Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden."

<sup>351</sup> HINTZE, Robert: Indizien in der Finanzrechtsprechung, s. 77.

Danıştay'ın anılan kararında belirttiği “usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek durumu yansıtıyor olması(nın) gerekli”liği, Türk Vergi Hukukunda VUK m. 3/B'nin genel ifadesinden çıkarılmakla birlikte, Alman Vergi Usul Kanunu şerhlerinde<sup>352</sup> de “Şekle uygun tutulmuş defter ve kayıtlar ancak kesine yakın (ya da kesinlik sınırında) olasılıkla maddi içerikleri yanlışsa (gerçeğe uymuyorsa) reddedilir” biçiminde ifade edilmiştir.

Belirtmek gerekir ki, yükümlünün ilk görünüş karinesinden yararlanabilmesi için, defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin mevcut olmaları ve ayrıca defterlere kaydedilmiş olmaları gerekir. Yükümlünün kısmen veya tamamen belgeye dayanmayan kayıtlara dayanması mümkün değildir<sup>353</sup>. Nitekim defterlere kaydı gereken belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun 227 inci maddesinde “İspat Edici Kâğıtlar” başlığı altında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, kanunda aksine bir düzenleme olmadıkça, üçüncü kişilerle olan muamele ve ilişkilere ait kayıtların belgelendirilmesi zorunlu kılınmıştır.

Beyanların defter kayıtlarına geçirilmeleri dışında bu beyanların kanunda belirtilen usullere göre düzenlenmiş belgelere dayandırılmaları gerekir. Noterce düzenlenmiş veya onanmış belgelerin gerçeğe uygun oldukları da her zaman için bir karine teşkil eder<sup>354</sup> (Noterlik Kanunu m. 82/2). Bu konuda Danıştay kararları da vardır. Örneğin, “Noter senedi ile yapılan satışlardan, bu senedin aksi eş değer bir

---

<sup>352</sup> KLEIN, Franz: Abgabenordnung Kommentar, 10. Auflage, Verlag C. H. Beck München 2009, s. 881: “Das Ergebnis einer formel ordnungsmässigen Buchführung kann nur verworfen werden, soweit die Buchführung mit an grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig ist.”

<sup>353</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 178.

<sup>354</sup> GÜNDOĞDU, Mustafa: Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı, s. 81.

belge ile kanıtlanamadan, re'sen tarhiyat yapılamaz.”<sup>355</sup> Ceza Yargısında da aksi veya sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgeler yasal karine olarak kabul edilmiştir<sup>356</sup>.

Vergi hukukunda, tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda ilgililerin kanaate ulaşmasını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat aracı olarak da defterlerin önemi büyüktür. Zira beyana dayanan vergilerde vergiye tâbi gelirler, genellikle defter kayıtlarından çıkarılmakla, bu kayıtlar beyana esas olurlar. Bu sebeple, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak tuttıkları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilir ise, defter kayıtları ikmalen tarhiyatın maddi delili haline gelirler. Dolayısıyla, usulüne uygun olarak tutulmuş defter kayıtları vergi yargılaması bakımından maddi delil olarak kabul edilirler<sup>357</sup>. Buradan hareketle, yükümlü, ancak bu ödevi yerine getirdiği takdirde, söz konusu beyanların, kayıtların ve belgelerin doğruluğu konusunda ilk görünüş karinesinden yararlanabilir. Yükümlünün beyanının doğruluğu karinesi gereği, söz konusu beyan, kayıt ve belgelerin geçerliliği, aksi vergi dairesince ispatlanıncaya dek kabul edilir<sup>358</sup>. Ancak yükümlü, beyan, belgelendirme ve defter tutma ödevini kanunda öngörülen şekil ve şartlara kısmen veya tamamen uymaksızın

---

<sup>355</sup> Dan. 7. D., E. 1988/1592, K. 1992/922, k.t. 30.03.1992; Dan. 3. D., E. 1992/1221, K. 1993/708 k.t. 11.02.1993: “Satış sırasında, aracın hasarlı olduğu yönünde bir not düşülmediği sürece, noter borçlarına esas alınacak kasko sigortası esas değer ölçü alınmak sureti ile gelir ya da kurumlar ve KDV yönünden re'sen vergi tarhi yoluna gidilebilir.” (GÜNDOĞDU, Mustafa: a.g.t., s. 82)

<sup>356</sup> KUNTER, Nurullah / YENİSEY, Feridun: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2000, s. 547: “...kanun bazen bir olayın doğruluğunu önceden ve mücerret olarak kabul eder. Bu demektir ki hâkim, şüphesini yenmek için bu karineye dayanacak ve başka araştırma yapmayabilecektir. Mesela aksi veya sahteliği sabit oluncaya kadar değerli olduğu kabul olunan bir belgenin doğru olmadığı veya sahte olduğu iddia olunursa, bunu iddia eden ispat edecektir.” ; Aksi görüş için bkz. FEYZİOĞLU, Metin: Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 159: “Kanımızca sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli bir belgenin, sahte olduğunu ileri süren sanık, bu iddiasını ispatla yükümlü tutulamaz.”

<sup>357</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 134-135.

<sup>358</sup> Dan. 4. D., E. 1989/4009, K.1989/1820, k.t. 14.5.1987, e.t. 5.11.2010, www.danistay.gov.tr: “Kayıtların tevsikinde kullanılan faturaların, naylon olduğunun anlaşılması halinde, bunlar geçerli kabul edilemeyeceğinden söz konusu faturalar tevsik unsuru olarak kabul edilemez”.

yerine getirirse ya da beyan, belgelendirme ve defter tutma ödevini hiç yerine getirmese, bu durumda vergilendirmede söz konusu defter ve belgelerin incelenmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda yükümlü, ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaktır<sup>359</sup>. Bu durumda ispat yükü yükümlünün üzerindedir. Danıştay buna ilişkin kararlarında örneğin, beyanname vermeyen yükümlü hakkında, matrahın fazla olduğunu iddia etmesi halinde ispatın kendisine (yükümlüye) ait olduğuna karar vermiştir<sup>360</sup>. Yine Danıştay “yapılan piyasa araştırması ile ilgili dernek ve mesleki teşekküllerden alınan yazılı bilgiler sonucunda yükümlünün piyasa fiyatının altında satış yaptığının anlaşılması ve yükümlünün bunu geçerli delillerle belgelendirememesi halinde, farklılık esas alınarak cezalı tarhiyat yapılabileceğini, burada ispat yükünün yükümlüye ait olduğu” yönünde karar vermiştir<sup>361</sup>.

Yükümlülerin, vergi kanunlarının öngördüğü usule uygun biçimde tuttuğu defterler, kendi içinde tutarlı olsalar dahi, bazı hallerde sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Bu hallerden biri çift defter tutma, diğeri ise başka kanunlar uyarınca tutulan defter kayıtlarının, vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defterlere kaydedilmesidir<sup>362</sup>.

Çift defter tutma halinde, yükümlünün kendi içerisinde tutarlı yasal defterlerinden başka, bu defterlere kaydedilmemiş olan bir kısım hâsılatı kaydettiği bir başka defteri daha vardır. Çift defter tutma hali tespit edildiğinde, yasal defterlerin ve üzerindeki beyanların geçerliliğinden bahsedilemeyeceği için, tespit edilen matrah farkı nedeniyle, re’sen tarhiyata gidilmektedir. Başka kanunlar gereği tutulmakta olan defterlerde kayıtlı bulunan hâsılatın, vergi kanunları uyarınca

---

<sup>359</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 177.

<sup>360</sup> Dan. 4. D. E. 1982/4258, K. 1982/4805, k.t. 28.12.1982. (ARICA, Mehmet Nadir: Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989, s.19.

<sup>361</sup> Dan. 4. D. E. 1978/192, K. 1978/2219, k.t. 19.6.1978. (ARICA, M. Nadir: a.g.e., s. 20.)

<sup>362</sup> DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, s. 186.

tutulması gereken defterlere kaydedilmemesi halinde de, yasal defterler kendi içinde tutarlı olsalar bile sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Yani yükümlüler, beyan etmiş oldukları kazançların doğruluğunu bu defterlere dayanak ispat edemezler. İdarenin durumu ispatlaması halinde, ikmalen tarhiyat gündeme gelir<sup>363</sup>.

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin ve bu defterlerdeki defter kayıtlarının yükümlü aleyhinde delil olarak kullanılabilmesi kuralının, bir kimsenin kendi defterlerine kendi aleyhine kayıt koyması hayatın olağan akışına uygun olmadığından özel defterler açısından da geçerli olduğu kabul edilmektedir<sup>364</sup>.

Kural olarak kanunda belirtilen şekle uyulmadan tutulmuş defter kayıtları, yükümlülerin lehine delil olarak kullanılamaz. Ancak bazı istisnai hallerde, tutulan defterler kanunda belirtilen şekle uyulmaksızın tutulmuş olsa bile yani ihticaca salih bulunmasa bile, sahibi lehine delil olabilmektedir. Bu haller ikmalen tarhiyata yol açan, kayıtlardaki basit matematiksel hatalara dayanır. Ayrıca, bazı yasal ölçülerin yükümlünün kendi aleyhine olmak üzere yanlış kullanıldığıının tespiti halinde de, ihticaca salih bulunmayan defterler, yükümlü lehine delil olarak kullanılabilir<sup>365</sup>.

Yükümlünün beyanının doğruluğu, bir başka deyişle ilk görünüş karinesi, yükümlünün vergi incelemesine elverişli defter, belge ve kayıtlarını usulüne göre tutmak, saklamak ödevini yerine getirmemesi yahut bunların sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli olmaması halinde çöker; bu durumda idarenin re'sen takdir

---

<sup>363</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 186.

<sup>364</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 186; KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 108: Dan. 4. D. 15.4.1987, E.1986/4763, K. 1987/1386: "Gayri resmi defterdeki kayıtların, resmi defterlere yansıtılmadığı gerekçesiyle matrah farkı bulunurken gayri resmi kayıtların yasal defter ve belge kayıtlarıyla karşılaştırılması ve bu yönde araştırma ve inceleme yapılmak suretiyle matrah farkı bulunması gerekir".

<sup>365</sup> KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 102; DOĞRU, Başak: Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü s. 178-179; ŞEKER, Nezihe: Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul 1994, s. 183.

yoluna gitmesi söz konusu olur. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde bentler halinde sayılan resen takdir sebepleri var ise, ilk görünüş karinesinden yararlanılması kural olarak mümkün olmaz. Takdir nedeni olarak ileri sürülebilecek bir hususta eğer aynı zamanda defter, kayıt ve belgelerin doğruluğunun aksini kanıtlayacak başka deliller de söz konusu ise (VUK m. 30/6), karine çürütülmüş olacak; defter, kayıt ve belgeler dışında yapılacak bir inceleme ile re'sen takdir yapılabilir. Defterlerin hiç tutulmaması halinde ise, doğruluğu karine olarak kabul edilebilecek bir defter bulunmadığından; defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde vergi idaresine karşı yerine getirilmesi gereken tasdik ödevi yerine getirilmemiş olduğundan; defterlerin ibraz edilmemesi halinde ise, ortada doğruluğuna dayanılacak defter söz konusu olmadığından hem re'sen tarhiyata gidilir hem de ilk görünüş karinesi çürümüş olur<sup>366</sup>.

Belgelerin gerçeği yansıtmadığı ancak Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen biçimde yapılan bir incelemeyle veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabilir. Bunu kanıtlama külfeti de belgelerin gerçeği yansıtmadığı iddiasında bulunan tarafa yani iptal davasına konu tarh işlemi tesis eden vergi dairesine düşer<sup>367</sup>. İdarenin, bu kuşkunun doğruluğunu, Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak usulüne uygun olarak kanıtlamadan, yalnızca bu kuşkuya dayanarak bir takım varsayımlarla matrah farkı hesaplayıp tarh işlemi yapması (salt kuşkuya dayalı vergilendirme yasağı), Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin verginin gerçek ve safi kazanç ve iratlar üzerinden alınacağı yolundaki hükmü ve hukuk devleti

---

<sup>366</sup> DOĞRU, Başak: a.g.t., s. 178-179; ŞEKER, Nezihe: a.g.e., s. 253.

<sup>367</sup> Dan. 4. D., E. 1992/837, K. 1992/4981, k.t. 17.11.1992, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), e.t. 3.10.2010: "Vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan kişiler tarafından usulüne uygun olarak düzenlenen faturaların yanıltıcı belge niteliğinde olduğu yolunda tespit yapılmadan geçersiz kabul edilemeyeceği..."

ilkesiyle bağdaşmaz<sup>368</sup>.

Birden fazla karinenin aynı somut olayda geçerlilik alanı bulmakla birlikte, farklı hukuki sonuçlar sunabileceklerinden, bir başka deyişle çatışabileceklerinden önceki bölümlerde bahsedilmişti. İlk görünüş karinesi ile hayatın olağan akışı karinesinin çatışması da bu bağlamda gündeme gelebilir. Danıştay 7. D. bu iki karinenin çatışması halinde hangisinin esas alınması gerektiği konusunda şu çözümü benimsemiştir<sup>369</sup>: “İlk görünüş karinesine göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Ancak mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir.” Danıştay’ın çözümü hukuki açıdan doğru olmak yanında, yerinde bir tespiti de ifade eder: “Hayatın olağan akışı karinesi, vergi hukukundaki en güçlü karinedir.”

İlk görünüş karinesi, başka karinelerle de çatışabilir. Örneğin, ilk görünüş karinesi, ilk bakışta ihticaca salih olmama karinesi ile çatışıyor görünebilir. İlk görünüş karinesinde yükümlünün beyan, defter ve kayıtlarının aksi ispatlanıncaya kadar doğru olduğu kabul edilirken; ihticaca salih olmama karinesinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı

<sup>368</sup> Dan.3.D., E:1986/364, K:1986/1749, k.t. 24.09.1986, www.danistay.gov.tr, e.t. 08.06.2010.

<sup>369</sup> Dan. 7. D., E. 2000/6725, K. 2002/1544, k.t. 15.4.2002, Kazancı Bilişim İtihat Bankası, e.t. 25.9.2010.



kabul edilir ve yükümlü aleyhine re'sen tarh işlemine gidilir. İlk görünüş karinesinde ispat yükü vergi idaresinde iken, ihticaca salih olmama karinesinde ispat yükü, defterleri noksan, usulsüz ve karışık olduğu iddia edilen yükümlüdedir. İlk görünüş karinesinde, beyan, defter ve kayıtlar üzerinde bir inceleme yapılmaksızın doğru olarak kabul edilirken; ihticaca salih olmama karinesinde, defter, kayıt ve belgelerin eksik, usulsüz ve karışık olduğuna karar verebilmek için ayrıca inceleme yapılır. Demek ki, ilk görünüşte üzerinde herhangi bir yanlışlık göze çarpmayan beyan, defter ve kayıtlar doğru kabul edilirken; ilk görünüşte eksik, usulsüz veya karışık olduğu şüphesi uyandıran defter, belge ve kayıtların, salt şüpheyeye dayalı vergilendirme yasağından ötürü üzerinde sağlıklı bir inceleme yapıldıktan sonra ihticacın salih olmadığı kararına varılabilir. Dolayısıyla, ihticaca salih olmama karinesi, prensipte ilk görünüş karinesi ile çatışmaz; iki karinede de ilk görünüş esas alınır. Elbette, bunun aksi durumlar da olabilir. Görünürde düzgün beyan, defter ve kayıtların, üzerinde inceleme yapıldıktan sonra ihticaca salih olmadığı ortaya çıkabilir. Bu durumda, yükümlü ilk görünüş karinesine dayanırken, vergi idaresi ihticacın salih olmadığını ispatlarsa, ilk görünüş karinesi çürütülmüş olur. Bu sefer, yükümlü, defter, kayıt ve belgelerindeki eksiklik, usulsüzlük veya karışıklığın vergi matrahının saptanmasına engel olmayacak derecede olduğunu kanıtlamak durumundadır.

İlk görünüş karinesi, yükümlü lehine bir karinedir.

## **2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ile Vergi Yargısının Saptadığı Fiili Karineler**

Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek

ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır<sup>370</sup>. Ekonomik yaklaşım maddi olayın saptanmasını ve hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavramdır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorumdur<sup>371</sup>.

#### **a. Peçeleme Sözleşmeleri Üzerine Vergi Yargısının Tespit Ettiği Fiili Karineler**

Peçeleme, vergi yükümlüleri ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini olağan kullanım biçimleri dışında vergi kaçırma amacı ile kötüye kullanmaları<sup>372</sup>; vergi yasasının iktisadi içeriği ile vergi konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine vergileme konusu yapılmayan bir özel hukuk işleminin olağan ve doğal kullanımı<sup>373</sup> dışında kullanımı olarak tanımlanmaktadır<sup>374</sup>. Peçeleme işlemi, ekonomik irdeleme içinde değerlendirilir.

Peçeleme işlemi yapan vergi yükümlüsü veya sorumlusu, görünürdeki işlemi bilerek ve isteyerek, olağan kullanımı dışında gerçekleştirerek vergiden kurtulmayı amaçlamaktadır. Bu görünürdeki işlem konusu olay, iktisadi içeriği itibariyle “vergiyi doğuran olay” oluşturuyorsa, VUK m. 3/B-2’de bahsedilen “gerçek mahiyet”in iktisadi içerik olduğundan bahisle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gerekçesiyle vergilendirme yapılır. Ancak belirtilmelidir ki, bu şekilde somut maddi olay değiştirilmekte, “gerçekleşen somut maddi olay” yerine “varsayımsal bir maddi olay” esas alınmakta ve buna göre vergilendirme

<sup>370</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 24.

<sup>371</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 25.

<sup>372</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 26.

<sup>373</sup> KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, s. 44-45.

<sup>374</sup> AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 96.

yapılmaktadır. Görünürdeki işlem yerine varsayılan bir işlemin esas alınması her ne kadar vergi hukukunda “gerçeklik ilkesi”ne aykırılık teşkil etmekte ise de, aslında “hukuki biçim” yerine “iktisadi içeriğin” esas alınması, özelde peçeleme, genelde ise ekonomik yaklaşım müesseselerinin ortaya çıkış amaçları olan “gerçeğe ulaşma” amaçlarıyla da örtüşmektedir<sup>375</sup>.

Gerçeğe ulaşma çabası içinde “gerçeklik ilkesi”ni zedelememek için, yöntem doğru seçilmelidir. İktisadi içeriğin esas alınacağında tereddüt bulunmamakla beraber, iktisadi içeriğin nasıl saptanacağı konusu açık değildir. Bu sorun, uygulamada adı konulmamakla birlikte hayatın olağan akışı karinesine dayanılarak çözümlenmekte ve her somut olayda içtihat yoluyla bir fiili karine oluşturulmaktadır. Başka bir deyişle; yasal bir karine olan hayatın olağan akışı karinesi, yani yasal bir karine, fiili karinelere dönüştürülmektedir.

Türk Hukuk Lûgatı’nda da fiili karine, maddi karine adıyla, hayat tecrübelerinden çıkan karine olarak tanımlanmıştır<sup>376</sup>. Maddi karine ise, hayat tecrübelerine ve olayların olağan gidişine göre, başka bir olayın gerçeğine ulaşmaktır<sup>377</sup>. Peçeleme üzerine yargı organının hayat tecrübelerine ve olayların olağan gidişini esas alan hayatın olağan akışı karinesinden yola çıkarak ulaştığı sonuç, ayrı bir fiili karine oluşturmaktadır. Yazında peçeleme ve peçelemeye bağlanan vergisel sonuçlar da VUK m. 3/B’ye dayandırılmaktadır.

Peçeleme üzerine yargı organının tespit ettiği fiili karinelere şu karar örnek gösterilebilir: “818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 511. maddesinde düzenlenen ölünceye kadar bakma akdine dayalı vaki intikallerin ivazlı bir intikal sayılması halinde, veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında kalacağı, ancak; Medeni Kanun’un 315.

<sup>375</sup> AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, s. 94-108.

<sup>376</sup> Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lûgatı, s. 192.

<sup>377</sup> TEZEL, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, s. 254.

maddesi hükmü karşısında sözü edilen sözleşmeye dayanılarak iktisap edilen taşınmazın intikalinin aralarında yakın akrabalık bağı bulunanlar arasında vaki olması halinde ivazlı bir intikal olarak kabulü mümkün bulunmadığından Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında sayılarak vergilendirilmesi gerekeceği...” kararında<sup>378</sup> Danıştay, karı-kocanın birbirlerine gayrimenkullerini karşılıklı olarak ölünceye kadar bakma sözleşmeleri ile devretmişlerse peçeleden söz edileceği, bu sözleşmelerin salt vergi kaçırma amacına yönelik olduğu fiili karinesini tespit etmiştir.

#### **b. Ekonomik Yorum Yoluyla Vergi Yargısının Tespit Ettiği Fiili Karineler**

Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanmasına ekonomik yorum denir<sup>379</sup>. Daha açık bir anlatımla, vergi normlarında yer alan özel hukuk kurum ve kavramlarının vergi hukukunun ve normun amaçları doğrultusunda iktisadi içeriklerinin vergilendirme bakımından esas alınması, ekonomik yorum olarak adlandırılır<sup>380</sup>. Bu yöntem ile fiili karine oluşmasına gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin dolanılması örnek verilebilir: Değer artışı kazancının oluşumunu engellemek için gayrimenkulün gayrimenkul satış vaadiyle elden çıkarılması ve tapuya şerh edilmesinde, dolanılmak istenen Gelir Vergisi Kanunu olduğundan, işlem satış addedilerek gelir vergisi tarhiyatı yapılır. Bir özel hukuk kavramı olan gayrimenkul satış vaadi, iktisadi bakımdan satışla aynı sonuçları doğurmakla beraber, vergilendirme açısından gelir vergisi yükümlülüğünün ortaya çıkmamasına sebep olur. Hâkim, VUK m. 3/B-1 uyarınca, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini” esas almak zorunda olduğu için, resen araştırma ilkesi doğrultusunda satışın gayrimenkul satış

<sup>378</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 27.

<sup>379</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 25.

<sup>380</sup> AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, s. 67.

vaadiyle yapılması amaçlananın yasayı dolanmak olup olmadığı araştırılacaktır. Bununla birlikte, VUK m. 3/B-1'e göre “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait” olduğundan, satış yerine gayrimenkul satış vaadi ile teslimde bulunulmasının hâkim tarafından “normal ve mutad olmayan” bir durum olarak nitelendirilmesi ve yasayı dolanmayı amaçladığının kabul edilmesi bir fiili karine oluşturacaktır: Bir fiili karine olarak denebilir ki, “gayrimenkul satış vaadi ile satış, vergi hukukunda satış olarak kabul edilir.”

### c. Yargı Organının İçtihatlar İle Tespit Ettiği Diğer Fiili Karineler

Fiili karineler, tarafların olay iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilebilirlik derecesi hakkında, yargıcın kanaat edinmesine yarayan, yaşam deneylerinin ortaya koyduğu değer hükümleri olmanın dışında, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için hâkim tarafından çıkarılan sonuçlar olarak da tanımlanmaktadır<sup>381</sup>.

Vergi yargısındaki tüm kararları taramak çok kapsamlı bir çalışmayı gerektirdiğinden ötürü burada vergi yargısının tespit ettiği fiili karineler yalnızca örnekleme yoluyla bahsedilecektir. Belirtmek gerekir ki, içtihatlarda karinelere sıklıkla yararlanılmakla birlikte, “karine” sözcüğüne nadiren yer verilmektedir.

\_ “Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmemektedir. Maddi delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı

---

<sup>381</sup> TAŞPINAR, Sema: “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, s. 536.

kabul etmeye olanak bulunmamaktadır”<sup>382</sup> diyerek Danıştay, alıcı ifadesinin satıcı aleyhine ve gerçeğe gölge düşürecek ölçüde sağlıksız olduğu yönünde fiili bir karine tespit etmiştir.

– “Mükellef ile aralarında hiçbir husumet bulunmayan kimselerin aynı yönde ve birbirleriyle tutarlı ifadelerinin mükellefiyet tesisi için yeterlidir”<sup>383</sup>.

– “Ödünç para verme işinin mutad meslek olarak yapıldığının kabul edilebilmesi için bir yılda çeşitli kişilere veya bir kişiye çeşitli yıllarda borç para verilmesi gerekmektedir.”<sup>384</sup>

– “Ortağın tam hisse ile ticari kazanç beyan etmiş olması, davacının ilgili takvim yılında ticari faaliyetini terk ettiğini gösterir”<sup>385</sup>.

– “Alacaklı görünen kişilerin adreslerini bilinmediği gerekçesiyle inceleme elemanına vermeyen davacının, karşıt inceleme imkânını engellediği halde, alacak-borç ilişkisinin gerçek olmadığını kabulü gerekir”<sup>386</sup>.

– “Vergi yükümlülerinin yasal defterlerine kaydetmedikleri işlemlerini özel defterlerine kaydetmeleri, vergi kaçırmak amacıyla hareket ettiklerini gösterir”<sup>387</sup>.

– “Haklı neden olmaksızın, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin, vergi kaçırma kastıyla hareket edildiğini gösterir”<sup>388</sup>.

---

<sup>382</sup> Dan. 4. D., E. 1977/711, K. 1977/2635, k.t. 19.10.1977 (SAYGILIOĞLU, Nevzat: Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı yayın No: 1987/288, Ankara 1987, s. 170.)

<sup>383</sup> Dan. 4. D., E. 1977/1361, K. 1977/3556, k.t. 23.12.1977 (SAYGILIOĞLU, Nevzat: Vergi Hukukunda Yorum, s. 170.)

<sup>384</sup> Dan. 4. D., E. 1971/8634, K. 1973/2484, k.t. 5.5.1973 (SAYGILIOĞLU, Nevzat: a.g.e., s. 172.)

<sup>385</sup> Dan. 3. D., E. 1986/1990, K. 1986/2613, k.t. 17.12.1986 (CANDAN, Turgut: İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 812.)

<sup>386</sup> Dan. 3. D., E. 1987/2199, K. 1988/1359, k.t. 3.5.1988 (CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 812.)

<sup>387</sup> Dan. 3. D., E. 1989/2368, K. 1984/2286, k.t. 23.10.1989 (CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 812.)

\_ “Kurumlar Vergisi beyannamesi vermeyen ve işi terke bildiriminde bulunmayan davacının tarh matrahının, davacıyla aynı iş kolunda faaliyet gösteren yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar ile davacının geçmiş yıllarda beyan ettikleri matrahlar ile doğrulanıp doğrulanmadığı belirlendikten sonra oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekir”<sup>389</sup> diyerek Danıştay, matrah takdirinde “aynı iş kolunda faaliyet gösteren yükümlülerin beyanları” ile “ilgili yükümlünün geçmiş yıllardaki beyanlarını” takdir edilecek matrah konusunda fiili birer karine olarak saymıştır.

\_ İş yeri bulunmayan ve ikametgâhı saptanamayan kişilerin tacir oldukları kabul edilerek verdikleri faturaların gerçek sayılmasına imkân bulunmadığı hakkında karar vererek Danıştay, iş yeri bulunmayan ve ikametgâhı saptanamayan kişilerin verdikleri faturaların da sahte olduğunu karine olarak kabul etmiştir<sup>390</sup>.

\_ Alış belgelerinin gerçeği yansıtmadığı tespit edilen yükümlünün düzenlediği faturaların da gerçek olduğu kabul edilemeyeceğinden %2 komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulü ile yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığına<sup>391</sup> karar veren Danıştay, alış belgeleri gerçeği yansıtmayan yükümlünün düzenlediği faturaların da gerçeği göstermeyeceğini karine olarak kabul etmiştir.

\_ “Şirketin belge düzenine uymadığı yolunda düzenlenen tutanaklara göre kesilen özel usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılmadan ödenmesi, fiilin işlendiğinin bir karinesi olarak düşünülebilir”<sup>392</sup>.

---

<sup>388</sup> Dan. 7. D., E. 2001/821, K. 2004/697, k.t. 17.3.2004 (CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 813.)

<sup>389</sup> Dan. 3. D., E. 2001/1148, K. 2002/4535, k.t. 26.12.2002, www.danistay.gov.tr, e.t. 14.2.2011.

<sup>390</sup> Dan. 7. D., E. 1988/4280, K. 1992/2241, k.t. 1.6.1992, www.danistay.gov.tr, e.t. 18.3.2011.

<sup>391</sup> D.V.D.D., E. 2000/176, K. 2000/350, k.t. 27.10.2000, www.danistay.gov.tr, e.t. 18.3.2011.

<sup>392</sup> Dan. 3. D., E. 1994/1764, K. 1994/2122, k.t. 22.6.1994. (KIZILOĞ, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler, s. 573.)





## SONUÇ

Karine ve varsayım, birer özel hukuk kavramı olmaları nedeniyle, özel hukuktakinin aksine, vergi hukukunda nadiren zikredilirler. Bununla birlikte, vergi mevzuatında varsayım ve karineler; vergi yargısı kararlarında ise karineler ismen anılmamakla birlikte, çoklukla kullanılmaktadır.

Varsayım ve karine kavramları uygulamada birbirleri yerine kullanılmakta, hatta tanımlayıcı ya da yorumlayıcı hukuk kuralları ile de karıştırılabilmektedir. Bunlar ile fiili karineler ve emareler arasındaki farklar tezde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Özel hukukta en güçlü karine ilk görünüş karinesidir. Tipik hayat olayı “ihmal ilk görünüş ispatı” içinde değerlendirilmiştir. Buna göre, tipik hayat olayı, “varlığı muhtemel görünen bir tecrübe kuralının, hüküm için önem taşıyan olayın önemli unsurları ile uyumasıdır<sup>393</sup>”. İlk görünüş ispatı ise “bir olayın, hayat tecrübelerine göre aksinin muhtemel olduğu iddia edilmediği sürece var olduğunun kabul edilmesidir<sup>394</sup>”. İlk görünüş ispatı, özel hukukta “hâkimin kanaate ulaşmasını kolaylaştıran bir fiili karine olarak anılmaktadır<sup>395</sup>. Görüldüğü üzere özel hukukta, ilk görünüş ispatı, bir fiili karine (ilk görünüş karinesi) olarak hayatın olağan akışı karinesini kapsayacak biçimde değerlendirilmektedir.

Vergi hukukunda ise hayatın olağan akışı VUK m. 3’te “iktisadi, 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

---

<sup>393</sup> MUSİELAK/STADLER, M.: Grundfragen des Beweisrechts, Beweisaufnahme, Beweiswürdigung, Beweislast, München 1984, s. 167’den nakleden; YILDIRIM, M. Kamil: Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, s. 126.

<sup>394</sup> YILDIRIM, M. Kamil: a.g.e., s. 124.

<sup>395</sup> YILDIRIM, M. Kamil: a.g.e., s. 137.

yasal bir karine olarak düzenlenmiştir. Yasal karineler ise tecrübe kurallarından doğan fiili karinelere oranla üstün konumdadırlar. Dolayısıyla Türk vergi hukukunda en güçlü karine hayatın olağan akışı karinesidir. Bunun anlamı, başka karineler ile ve özellikle ilk görünüş karinesi ile çatıştığında hayatın olağan akışı karinesinin esas alınacağıdır. Hayatın olağan akışı karinesinde, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir.

Anılan hüküm, Türk vergi hukukunda ispat yükünü de belirlemiştir. İspat yükü, davanın tarafların muhakemeye getirilmiş herhangi bir olayı ispat etmesi gerektiğini ifade eder. Karinelerin ispat yükünü değiştirip değiştirmediği konusu ise öğretide tartışmalı olup konu sübjektif ispat yükü (delil ikamesi yükü)-objektif ispat yükü ayrımı içinde düşünülmelidir. Belirsizlik halinde hâkimin nasıl bir karar vereceği (kararın kimin aleyhine olacağı) sorusunu yanıtlayan kurallar, “objektif (maddi) ispat yükü” veya “tespit yükü” olarak adlandırılır<sup>396</sup>. Sübjektif ispat yükü ise, “aleyhte bir karar verilmesi yolundaki yaptırımını ortadan kaldırmak amacıyla taraflardan birine düşen, kendi delil gösterme işiyle, belli bir olay hakkında kendi iddiasının doğruluğu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığı hakkında hâkimin kanaat edinmesini sağlama ödevi”dir<sup>397</sup>. Karine ile taraflardan birine ispat yükü getirilir. Bu, karine olmasaydı geçerli olacak ispat yüküne değişiklik getiriyorsa, yani ispatla yükümlü taraf değişiyorsa ispat yükü değişiyor demektir. Burada değişen, sübjektif ispat yükü, bir başka deyişle delil ikamesi yüküdür. Dolayısıyla, karineler ispat yükünü değiştirir, ancak bu, sübjektif ispat yüküdür.

Türk vergi hukukunda anılmamakla birlikte aslında her yargı kararında

---

<sup>396</sup> TAŞPINAR, Sema: a.g.e., s. 162.

<sup>397</sup> UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, s. 34.

gündeme gelen bir kavram da ispat ölçüsüdür. Türk vergi hukuku bakımından ispat ölçüsünü belirleyen kural ise VUK m. 3/B-1’de yer alır<sup>398</sup>. Buna göre, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” “Söz konusu düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü “gerçek” olarak tespit eder. Gerçek ise VUK m. 19’da düzenlenen vergiyi doğuran olay yani maddi olay ile ilgili gerçektir. Gerçekliğe nasıl ulaşılabacağı sorusunun yanıtı ise vergi yasalarında değil, Anayasanın 138’inci maddesinde düzenlenmiştir”<sup>399</sup>: “Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.”

Alman vergi hukukunda yer alan ispat ölçüsünün azalması ve ispat ölçüsünün artması kavramları ise Türk vergi hukukunda kullanılmamaktadır. Vicdani kanaate ulaşmada başvuru olan bir işlem<sup>400</sup> olarak karineler bakımından ise ispat ölçüsü ayrıca söz konusu olabilir. Karinelerde ispat ölçüsü, karinenin kesin ya da adi karine olmasına göre belirlenir. Karine kesin karine ise, ispat ölçüsü yükümlü bakımından oldukça artacak; adi karine ise, karine çürütülebilir olduğundan, ispat ölçüsü kesin karineye oranla düşecektir. Belirtmek gerekir ki, yükümlü aleyhine bir karine söz konusu olduğunda ispat ölçüsü zaten yasa ya da tecrübe kuralları veya içtihatlar tarafından en başında artmıştır. Bunun tersine, yükümlü lehine bir karine bulunduğu anda, ispat yükü vergi idaresinde olduğundan, vergi idaresi karinenin aksini ispat edinceye kadar ispat ölçüsü bahsedilen biçimde vergi idaresini etkileyecektir.

Uygulamada ise Danıştay’ın ispat ölçüsüne yaklaşımı bu kavramın adını zikretmeksizin, vergilendirmede gerçeğin esas alınması gerektiği, buna karşılık varsayımlara dayalı vergilendirmeden kaçınılması gerektiği yönünde ortaya

<sup>398</sup> SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, s. 74.

<sup>399</sup> SABAN, Nihal: a.g.e., s. 74.

<sup>400</sup> FEYZİOĞLU, Metin: a.g.e., s. 152.

çıkmiştir. Danıştay'ın kullandığı “varsayım” kavramını ise “tahmini, hukuki bir dayanağı olmayan” şeklinde anlamak gerekir. Yoksa ikinci bölümde açıklanan “varsayım”, karine benzeri bir kavram olup karine gibi hâkimin boşluk doldurması bakımından vicdani kanaate ulaşmasında bir araçtır.

Türk Hukuk Lûgatı'nda varsayım, “mevhume” adı altında şu şekilde tanımlanır<sup>401</sup>: “Bir hukuk tekniği usulüdür ki bununla hakikat olmamasına rağmen bir vakıa veya durum doğru imiş gibi kabul edilir ve buna birtakım neticeler izafe olunur.”

Türk vergi mevzuatında varsayımlar esas olarak GVK ile 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiştir. GVK'da yer alan varsayımlar şunlardır:

\_ GVK m. 4'e göre, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılında devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye'de oturanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

\_ GVK m. 7'de sayılan koşulları sağlayanlar gelir vergisi bakımından dar yükümlüdür.

\_ GVK m. 8'de yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

\_ 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkmadan önceki GVK m. 69/1'de düzenlenen götürü usul, varsayıma örnektir.

\_ GVK m. 40/1'e göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan yükümlülerin, bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın en fazla binde beşinin, belgelendirmeye gerek olmaksızın gider

---

<sup>401</sup> Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lûgatı, s. 232.

olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. Yasa koyucu, bu faaliyetlerde yapılan giderin “hâsılatın en az binde beşi” olduğunu örtülü olarak varsaymıştır.

\_ GVK m. 74/3'e göre, yükümlüler diledikleri takdirde hâsılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Gayrimenkul sermaye iratlarında giderlerin indirilmesi bakımından götürü usul bir varsayım oluşturur.

\_ GVK m. 37/6'ya göre satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.

\_ GVK m. 42'ye göre, birden fazla takvim yılına yayılı inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl elde edilmiş sayılır.

\_ GVK m. 72'ye göre, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hâsılatı sayılır.

\_ GVK m. 75/2'ye göre, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

\_ GVK m. 80'de 1.1.1999'dan 1.1.2003'e kadar uygulanan, diğer kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkin bir hüküm yer almaktaydı, bu bir varsayımı ifade ederdi. İlgili hüküm şu şekildeydi: “Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır.”

\_ GVK mük. m. 81'e göre, "Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266'ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir."

\_ Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı bir varsayımla GVK m. 85'te düzenlenmiştir. Bu halde gelir, "Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda veya Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır."

6183 sayılı Kanun'da yer alan varsayımlar ise şunlardır:

\_ AATUHK m. 58'de ödeme emrine ancak, borcun var olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya borcun zamanaşımına uğradığı ileri sürülerek itiraz edilebileceği düzenlenmiştir. Bu itiraz sebeplerinin tümü tahsil aşamasına ilişkindir. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin itirazların tahakkuk aşaması gerçekleşmeden yapıldığı varsayılır.

\_ AATUHK m. 66'ya göre, tahsil dairesi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır.

\_ AATUHK m. 67'ye göre, borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan kişiler tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır.

Karineler, aksinin ispatlanıp ispatlanamamasına göre, kesin-adi karine; teknik anlamda kullanılıp kullanılmamasına göre, teknik-sözde karine; yükümlü yararına olup olmamasına göre, yükümlü lehine-yükümlü aleyhine karine; yasada ilk bakışta anlaşılacak şekilde olup olmamasına göre, açık-gizli karineler gibi ayrımlar içinde

incelenebilir. Ancak en bilinen ayırım yasal-fiili karine ayırımıdır. Yasal karineler yasa ile düzenlenen karineler iken, fiili karineler tecrübe kurallarından doğan karinelerdir.

Türk vergi yasalarında karineler, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yer almaktadır. Bunlar dışında Anayasa m. 38/4'te "suçluluğu sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz" şeklinde ifade bulan ve AİHS m. 6'da "Masum Sayılma" başlığı altında temel bir hak olarak düzenlenen suçsuzluk karinesi de vergi hukuku alanında uygulama alanı bulmaktadır.

VUK'ta yer alan karineler şunlardır.

\_ VUK m. 3/B-2'de hayatın olağan akışı karinesine yer verilmiştir. Hayatın olağan akışı karinesine göre, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir.

\_ VUK m. 6 gereği, VUK m. 5'te sayılan kişilerin VUK m. 6'da sayılan kişilere karşı objektif davranamayacağı, dolayısıyla sağlıklı bir incelemenin bu kişiler arasında mümkün olamaz.

\_ VUK m. 10/2'ye göre, kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilememesinde kanuni temsilci kusurludur.

\_ VUK m. 30/4'te defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih olmaması, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmamasının bir karinesi olarak yer alır.

\_ VUK m. 30/2’de yazılı hallerden herhangi birinin varlığı halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

\_ VUK m. 267’ye göre, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline oranla sahip olacağı değer, onun emsal bedelidir.

\_ VUK m. 267’ye göre, “ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.” Burada emsal bedel karinesine paralel olarak emsal ücret karinesi vardır.

\_ VUK m. 344’ün değişmeden önceki hali kast karinesini düzenlerdi.

\_ VUK m. 371’inci maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi söz konusu olduğunda uygulanmayacağı kuralı, emlak vergisi mükelleflerinin pişmanlık kurumunu kullanacaklarını varsayar, gizli bir kötü niyet karinesi barındırır.

\_ VUK Ek m. 7’de, uzlaşma ile yükümlü uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açma hakkından feragat ettiği karinesi vardır.

GVK’da yer alan karineler şunlardır:

\_ GVK m. 111’de düzenlenmiş ancak yürürlükten kalkmış olan ortalama kâr haddi uygulaması, bir karinedir.

\_ GVK m. 112’de düzenlenmiş ancak yürürlükten kalkmış olan asgari zirai kazanç uygulaması bir karinedir.



\_ GVK m. 116'da düzenlenmiş ancak yürürlükten kalkmış olan hayat standardı esaslı bir karine teşkil eder.

\_ GVK m. 41/1-5'te yer alan, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılmasına ilişkin düzenleme, bir karine teşkil eder.

\_ GVK m. 73'te düzenlenen emsal kira bedeli esaslı karineye örnektir.

KVK'da yer alan karineler şunlardır:

\_ KVK m. 12'de yer alan örtülü sermayeye ilişkin düzenleme bir karinedir.

\_ KVK m. 13'te yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme bir karinedir.

KDVK'da yer alan düzenlemeler şunlardır:

\_ KDVK m. 27'de KDV bakımından emsal bedel ve emsal ücret karineleri ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya ücretidir.

6183 sayılı Kanun'da yer alan karineler şunlardır:

\_ AATUHK m. 13'te ihtiyati haciz için öngörülen sebeplerin her biri karinenin hareket noktasını oluşturur. Karine sonucu ise haczin sonuçlanmasının tehlikede olmasıdır.

\_ AATUHK m. 27’de, kamu alacağını ödememiş, mal beyanında bulunmamış veya beyan ettiği mallar borcunu karşılamayan borçluların ödeme süresinden sonra yaptıkları bağışlamaların ve ivazsız tasarrufların mallarını kaçırmak amacı ile yapıldığı, bu işlemlerin muvazaalı, hileli oldukları karinesi vardır.

\_ AATUHK m. 28’de yazılı haller bağışlama sayılır.

Harçlar Kanunu’nda yer alan karine ise 43’üncü maddesinde yer alır. Buna göre, motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemlerinde gösterilecek değer, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nce tespit edilen ve işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan kasko sigortasına esas değerinden aşağı olamaz. Burada, kasko sigortasına esas değerden aşağı olarak gösterilen miktarların muvazaalı olduğu düşünülerek, olması gereken matrahın en az kasko sigortasına esas değer olduğu karinesi vardır. Aynı şekilde, birlikçe düzenlenen listelerde yer almayan taşıtların değerleri, emsali taşıtların değerlerinden aşağı olamaz. Bu da listede yer almayan taşıtlar için öngörölmüş bir emsal değer karinesidir.

Yasal vergi karineleri bunlar olmakla birlikte, bir de fiili vergi karineleri vardır. Bunlar, ilk görünüş karinesi, ekonomik yaklaşım yoluyla yargı organlarının tespit ettiği karineler ve yargı organlarının kararlarında tespit ettikleri diğer karinelerdir.

Vergi hukukunda ilk görünüş karinesi, yükömlünün veya sorumlunun ibraz ettiği belge, kayıt, beyannameler ile bildirimlerinin aksi kanıtlanana kadar doğru kabul edilmesidir. İlk görünüş karinesinin vergi hukukunda dayanağını, VUK m. 250’nin doğruluk sorumluluğu kuralı ile vergi hukukunun kaynaklarından Anayasa’nın 38’inci maddesinde yer alan suçsuzluk karinesinin birlikte okunması oluşturur. Bununla birlikte, yasal bir karinenin varlığı için açık bir yasa hükmünün bulunması gerekir. Türk vergi hukukunda ilk görünüş karinesini ayrıca ifade eden bir

hüküm bulunmadığı için bu karineyi fiili karine olarak düşünmek gerekir<sup>402</sup>. Karineyi çürütmek yani defter ve belge düzeninin gerçeği yansıtmadığını ispat, vergi dairesine düşer<sup>403</sup>. İlk görünüş karinesi, bir fiili karine olmasına rağmen vergi hukukundaki en güçlü ikinci karinedir.

Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır<sup>404</sup>. Ekonomik yaklaşım maddi olayın saptanmasını ve hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavramdır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorumdur<sup>405</sup>.

Ekonomik irdeleme kapsamında peçeleme işlemlerinde iktisadi içeriğin esas alınacağına tereddüt bulunmamakla beraber, iktisadi içeriğin nasıl saptanacağı konusu açık değildir. Bu sorun, uygulamada adı konulmamakla birlikte hayatın olağan akışı karinesine dayanılarak çözümlenmekte ve her somut olayda içtihat yoluyla bir fiili karine oluşturulmaktadır. Başka bir deyişle; yasal bir karine olan hayatın olağan akışı karinesi, yani yasal bir karine, fiili karinelere dönüştürülmektedir. Örneğin, eşlerin birbirlerine ölünceye kadar bakma sözleşmesi karşılığında verdikleri ivazlar, veraset intikal vergisine konu olmak gerekir. Eşlerin birbirlerine gayrimenkullerini karşılıklı olarak ölünceye kadar bakma sözleşmeleri ile devretmişlerse peçelemeden söz edilir. Danıştay bu sözleşmelerin salt vergi

---

<sup>402</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelere Aksini İspat”, s. 6.

<sup>403</sup> SABAN, Nihal: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelere Aksini İspat”, s. 7.

<sup>404</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 24.

<sup>405</sup> ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, s. 25.

kaçırma amacına yönelik olduğu fiili karinesini tespit etmiştir.

Ekonomik yorum yöntemi ile ise vergi hukukunda kullanılan özel hukuk kavramlarının vergi hukuku bakımından iktisadi içerikleri esas alınarak vergileme yapıldığında her özel hukuk kavramının vergi hukukundaki yansıması bir fiili karine oluşturmaktadır. Örneğin, gayrimenkul satış vaadi, vergi hukuku bakımından satıştır.

Bunların dışında vergi yargısı, vergiyi doğuran olay, işe başlama, işi bırakma, faaliyet türü gibi çeşitli konuların tespitinde fiili karinelere başvurmaktadır<sup>406</sup>. Bunların belli bir sayısı bulunmamaktadır.

Yukarıda özetlenen tabloya göre, Türk vergi hukukunda karineler varsayımlardan fazladır. Fiili karinelerin sayısı saptanamadığından aynı varlığa yasal karineler - fiili karineler bakımından ulaşılamamaktadır. Adi karineler ise kesin karinelere nazaran fazladır. Nitekim, kesin karinelerin vergi sisteminde gereğinden fazla olması hak arama özgürlüğünü zedeleyebilir.

Yasalar bakımından bir kıyaslama yapıldığında ise en fazla karinenin Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığı görülmektedir.

Son ve önemli bir tespit olarak denebilir ki, matrah takdiri söz konusu olduğunda yargı, eğer karine yasada düzenlenen kesin bir karine değilse, konuyla ilgili tüm araştırmaları yapmadan, tüm delilleri göz önünde bulundurmadan doğrudan doğruya karineye dayanarak karar vermekten sıklıkla kaçınmaktadır; bu şekilde verilmiş kararları ise bozmaktadır.

---

<sup>406</sup> CANDAN, Turgut: a.g.e., s. 792.

## KAYNAKÇA

AKAD, Mehmet

DİNÇKOL, Abdullah : 1982 Anayasası Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, Alkım Yayınevi, İstanbul 1998

AKILLIOĞLU, Tekin : İnsan Hakları-I, Kavram Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, AÜSBF İHM Yayınları, Ankara 1995

AKKAYA, Mustafa : Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002

AKYOL, Mehmet Emin : “Emsal Bedeli ve Bu Ölçü İle Değerleme Yapılacak Haller”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 204, Aralık 2009

ALANGOYA, H. Yavuz

YILDIRIM, Kamil

DEREN-YILDIRIM, Nevhis : Medeni Usul Hukuku Esasları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Baskı, İstanbul 2009

ARICA, Mehmet Nadir : Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989

ARSLANLI, Halil : Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Umumi Hükümler, İstanbul 1960

ATALAY, Oğuz : “Emare İspatı”, Manisa Barosu Dergisi,

Yıl 18, Sayı 70

- BAŞÖZEN, Ahmet : Medeni Usul Hukukunda İlk Görünüş İspatı, Adalet Yayınevi, Ankara 2010
- BECCARIA, Cesare : Suçlar ve Cezalar Hakkında, çev. Sami Selçuk, İmge Kitabevi, Ankara 2004
- BELGESAY, Mustafa Reşit : Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, Güven Basımevi, İstanbul, 1940
- BENTHAM, Jeremy : A Treatise on Judicial Evidence, Messrs. Baldwin, Cradock and Joy, Paternoster-Row, London, 1825
- BİYAN, Özgür : “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 255, Aralık 2009
- BLOMEYER, Arwed : Medeni Usul Hukukunda Delillerin Takdiri, (çev. Turgut Akıntürk), AÜHFD, Cilt: XXV, Sayı: 3-4, 1968
- CANDAN, Turgut : Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2005
- CANDAN, Turgut : Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Şubat 2006

- ÇELİKKAYA, Ali : “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, Mali Çözüm, Sayı:78, Kasım-Aralık 2006
- DOĞANAY, İsmail : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, 3. Bası, Ankara 1990
- DOĞRU, Başak : Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2007
- DOMANIÇ, Hayri : Ticaret Hukukunun Genel Esasları, Genişletilmiş 4. Bası, İstanbul 1988
- DÖNMEZER, Sulhi : “Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler”, Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan, Beta Yayınevi, İstanbul 1998
- DURAN, Metin : “VUK’da Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması ve Sonuçları”, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr), e.t.30.04.2007
- EREM, Faruk : Ceza Usul Hukuku, Sevinç Matbaası, 4. Baskı, Ankara 1978
- FABREQUEETES, M.P. : Adalet Mantığı ve Hüküm Verme Sanatı,

- Adalet Bakanlığı Çevirisi, Ankara 1945
- FEYZİOĞLU, Metin : Ceza Muhakemesinde Vicdani Kanaat, Yetkin Yayınları, Ankara 2002
- FISK, Otis H. : Presumptions in the Law, William s. Hein and Co. Inc., USA 1921, Tıpkı Basım 1997
- GERÇEK, Adnan : “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, Ekonomik Panorama, <http://www.huseyinust.com/Thread-Limited-sirketlerde-kanuni-temsilci-ve-ortaklarin-vergi-borcundan-sorumluluğu>, e.t. 1.4.2011
- GÖLCÜKLÜ, Feyyaz : “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde “Adil Yargılama”, AÜSBFD, IL, 1-2 (Ocak-Haziran 1994)
- GÖZLER, Kemal : Hukuka Giriş, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa Eylül 2009
- GUGGENBÜHL, Markus : Die gesetzlichen Vermutungen des Privatsrechts und ihre Wirkungen im Zivilprozess, Zürich 1990
- GULDENER, Max : Beweiswürdigung und Beweislast nach



- schweizerischem Zivilprozeßrecht,  
Zürich 1955
- GÜNDOĞDU, Mustafa : Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi  
Tarhı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans  
Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal  
Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim  
Dalı, Tokat 2008
- HABSCHEİD, Walter J. : Das Recht in Theorie und Praxis, Verlag  
Helbing Lichtenhahn Basel und  
Frankfurt am Main 1986
- HEY, Friedrich : Beweislast und Vermutungen im  
deutschen internationalen Steuerrecht,  
Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-  
Baden, Hamburg 1992
- HINTZE, Robert : Indizien in der Finanzrechtsprechung,  
Berlin 2008.
- KANETİ, Selim : Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul 1989
- KARAFAKİH, İsmail Hakkı : "Vasıtalı Deliller", Sabri Şakir Ansay  
Armağanı, Ankara 1964
- KARAKOÇ, Yusuf : Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil  
Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi  
Hukuk Fakültesi Yayınları No: 77,  
Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.

- Bası, İzmir 1997
- KARAKOÇ, Yusuf : “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, Vergi Dünyası, Sayı:169, Eylül 1995
- KARAYALÇIN, Yaşar : “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım, Yıl: 2, Sayı: 15
- KELSEN, Hans : “Nedensellik ve İsnadiyet” (çev. Zeki, HAFIZOĞULLARI), AÜHFD, Cilt: XXXV, Sayı: 1-4, 1978
- KESER, Leyla : “İlk Görünüş İspatı”, Prof. Dr. Tevfik Birsal’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir 2001
- KIZILOT, Şükrü : Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 5. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003
- KIZILOT, Şükrü : Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara Nisan 1996
- KIZILOT, Şükrü : Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara Nisan 1996
- KLEIN, Franz : Abgabenordnung Kommentar, 10. Auflage, Verlag C. H. Beck München 2009

- KONURALP, Haluk : Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları, Yetkin Yayınları, Tıpkı Basım, Ankara 2009
- KORKUT, Mürşide : “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Cilt-II, Ankara 2009
- KUMMER, Max : Grundriss des Zivilprozessrechts nach den Prozessordnungen des Kantons Bern und des Bundes, vierte Auflage, Verlag Staemptli, Bern 1984
- KUMRULU, Ahmet : Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Betacopy, Ankara 1989
- KUMRULU, Ahmet : “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 3, 1988
- KUNTER, Nurullah : Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş 9. Bası, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1989
- KUNTER, Nurullah : Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul

Üniversitesi Yayınları, Sermet Matbaası,  
İstanbul, 1974

KUNTER, Nurullah

YENİSEY, Feridun : Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza  
Muhakemesi Hukuku, Birinci Kitap, On  
İkinci Bası, İstanbul 2002

KUNTER, Nurullah

YENİSEY, Feridun : Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza  
Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2000

KURU, Baki : Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. II,  
Ankara 1980

KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan

YILMAZ, Ejder : Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları,  
Ankara, 2005

MUSİELAK, Hans-Joachim : Kommentar zur Zivilprozessordnung, 3.  
Auflage, München, 2002

OKTAR, Ateş : “Vergi Usul Hukukunda Vergi  
Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil  
Sorumluluk Üzerine Düşünceler”,  
Sayıştay Dergisi,  
[http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/d  
er25m9.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der25m9.pdf), e.t. 1.4.2011

- OVACIK, Mustafa : İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, 3. Baskı, Ankara 2000
- ÖNCEL, Muallâ
- KUMRULU, Ahmet
- ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Ankara, Ekim 2010
- ÖZBALCI, Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1985
- ÖDEN, Merih
- AKKAYA, Mustafa : “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, AÜHFD, Cilt. 50, Sayı. 2, 2001
- ÖZBUDUN, Ergun : Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 1995
- ÖZKAN, Şener : “Vergi Yargılama Hukukunda Resen Araştırma İlkesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005
- ÖZSÜT, Tuğrul : “3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, S. 90, Şubat 1989

- ÖZTÜRK, Bahr : Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku,  
3. Baskı, Ankara 1995
- POLİNSKY, A. Mitchell
- SHAVELL, Steven : Handbook of Law and Economics: 27,  
Volume:1, North Holland P., Great  
Britain, 2008
- POSTACIOĞLU, İlhan : Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. Bası,  
İstanbul 1975
- RABELLO, Alfredo Mordechai : “Non-Liquet: From Roman Law to  
Modern Law”, Annual Survey of  
International and Comparative Law, 10/1
- ROSENBERG, Leo : Die Beweislast auf der Grundlage des  
bürgerlichen Gesetzbuches und der  
Zivilprozessordnung, 5. Auflage,  
München, 1965
- SABAN, Nihal : “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan  
Karinelerde Aksini İspat”, Danıştay  
Dergisi, Sayı: 82-83, 1992
- SABAN, Nihal : Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul  
2005
- SABATINI, Giuglielmo : Principi di diritto processuale penale,  
Catania, C.: I-II,

- SAYGILIOĞLU, Nevzat : Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı yayın No: 1987/288, Ankara 1987
- SAZAK, Cengiz : “Vergi Uygulamasında “Olağan Fire” Kavramı”, Mali Çözüm, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007
- SEROZAN, Rona : Medeni Hukuk Genel Bölüm, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2005
- SEVİĞ, Veysi : “İşe Başlama Bildirimi, Mükelleflere Sağlanan Bazı Kolaylıklar ve Sigorta Prim İndirimi”, Vergi Dünyası, Ocak 1986, Sayı 53
- SUNAY, Süheylâ Şenlen : İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul 1997
- ŞAHİNKAYA, Yalçın : İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Kasım 2006

- ŞEKER, NeziH : Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul 1994
- TAHİROĞLU, Bülent
- ERDOĞMUŞ, Belgin : Roma Hukuku Dersleri, Der Yayınları, İstanbul 2009
- TAŞKAN, Yusuf Ziya : “Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 133
- TAŞPINAR, Sema : Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara 2001
- TAŞPINAR, Sema : “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, AÜHFD, Cilt: 45, Sayı: 1-4, Yıl: 1996
- TEZEL, Adnan : “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul 1981
- TIPKE, Klaus / LANG, Joachim : Steuerrecht, 18. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005
- TUNCER, Selahattin : “Vergi Hukukunda Delil”, Maliye Dergisi, Sayı: 124, Nisan 2003



- TÜLÜ, Uğur : Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006
- Türk Hukuk Kurumu : Türk Hukuk Lûgatı, Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme Yayın Genel Müdürlüğü, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991
- UMAR, Bilge : “İsbat Yüğü Kavramı ve Bununla İlgili Diğer Bazı Kavramlar”, İÜHFİM C.: XXVIII S.: 2, 1962
- UMAR, Bilge : “Hususi Hukukta Karineler”, Ord. Prof. Dr. Sabri Şakir Ansay'a Armağan, AÜHF Yayınları No: 194, Ankara 1964
- UMAR, Bilge / YILMAZ, Ejder : İspat Yüğü, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1980
- ÜLGEN, Hüseyin : “Ticari Defterlerle İspat”, BATİDER, 1967, C.: IV, Sayı: 1
- ÜNAL, Oğuz Kürşat : Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti, Bilge Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Ankara 2006
- ÜSTÜNDAĞ, Saim : Medeni Yargılama Hukuku, 6. Baskı,

- İstanbul 1997
- ÜZÜLMEZ, İlhan : “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl. 18, 58 (Mayıs-Haziran 2005)
- WASSERMEYER, Heinz : Der Prima Facie Beweis und die Benachbarter Erschaeinungen, Münster 1954
- YALTI, Billur : Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006.
- YEŞİLOVA, Ecehan : “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz7-1/PDF/yesilova10.pdf>, e.t. 27.3.2011
- YILDIRIM, Mehmet Kâmil : Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, İstanbul 1990
- YURTCAN, Erdener : Ceza Muhakemesi Hukuku, Alfa Yayınları, 9.Baskı, İstanbul 2002
- ZEVKLİLER, Aydın
- ACABEY, M.Beşir
- GÖKYAYLA, K. Emre : Medeni Hukuk, Seçkin Yayınları, Ankara, 2000.

## ÖZET

Karine, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğere bir olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kural olarak tanımlanır. Karine, varsayılan bir olgunun gerçek olma olasılığına dayanır.

Karineler, esas olarak kaynaklarına göre, yasal karineler ve fiili karineler olmak üzere ikiye ayrılır. Yasal karineler varlıklarını yasalardan, fiili karineler ise genel tecrübe kurallarından alırlar.

Bir karine ile gerçek olduğu kabul edilen bir olgunun var olup olmadığı, akıl ve hukuk açısından sorgulanabilir. Yasal karine oluşturan yasa koyucu, aklın belli olgulardan çıkarımlarda bulunma sürecini kontrol etmek amacı güder. Aklın etkisiyle oluşan karineler fiili karine; bu aklın yasa ile kontrol edilmesiyle ortaya çıkan karine ise yasal karinedir. Bu kontrolün mutlak olduğu yasal karineler, kesin karineler; kontrolün takdiri olduğu karineler ise adi karinelerdir.

Karineyi içeren normun bir usul hukuku normu mu yoksa maddi hukuk normu mu olabileceği tartışma konusu olmuş bir husustur. Karine, ispat, ispat yükü ve delil bakımından şekli kurallar ve dolayısıyla da usul hukuku içerisinde anlam ifade eder. Ancak karinenin sonucu olan olay, bazı durumlarda da vergiyi doğuran olay olarak ortaya çıkabilir. Bu durumda, karine içeren bir normun, maddi hukuk normu olabileceği de kabul edilebilir.

Türk vergi hukukunda karineler esas olarak Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Kanun'da görölmektedir. Anayasa'nın 38'inci maddesinde ve AİHS'nin 6'ncı maddesinde yer alan suçsuzluk karinesi vergi hukuku bakımından da geçerlidir.

Ayrıca yargı kararlarında fiili karinelerden de yararlanılmaktadır.

## SUMMARY

Presumption is a process of reasoning by which something not already deemed proved. *Presumptio juris* means a presumption of fact made by law; *presumptio hominis* means a presumption of fact made by man.

Where we have the control of logic we have a *presumptio juris*. In the *presumptio juris* legal reasoning controls the process. Where the control is conditional we have a rebuttable *presumptio juris*. Where the control is absolute we have an irrebuttable presumption.

Presumptions are a part of the law of evidence; but also a part of the substantive law. One thing is certain: Presumptions cannot be part of the substantive law, if by them something is deemed proved.

In the scope of Turkish tax law, presumptions are used in Tax Procedure Code, Income Tax Code, Corporation Tax Code, Value Added Tax Code and Code No. 6183. Also presumption of innocence is applicable which is regulated in the Constitution Article 38 and in Article 6 of European Convention of Human Rights.

Also, *presumptio hominis* are used in verdicts of tax courts.