

DANIŞTAY KARARLARI IŐIŐINDA VERĐİ HUKUKUNDA İKTİSADİ, TİCARİ VE TEKNİK İCAPLAR ECONOMIC, COMMERCIAL AND TECHNICAL REQUIREMENTS IN TAX LAW IN THE LIGHT OF THE DECISIONS OF THE COUNCIL OF STATE

Cihat ÖNER*

Özet: Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3'üncü maddesi ile ispat yükünde ana kural olarak belirlendiği iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk, vergi hukuku tartışmalarında sadece bu yükü tersine çeviren bir olgu olarak ele alınmaktadır. Yazında kuralın içeriği ve kapsamına ilişkin tartışmalara yeterince yer verilmediği, konunun Danıştay kararlarına atıf yapılarak açıklanmaya çalışıldığı gözlenmektedir. Bu nedenle çalışma ilk olarak Danıştay kararlarından elde edilen olguların belli bir sistematikte irdelenmesini amaçlamaktadır. İncelenen kararlar, alım-satımlarda, kullanılan belgelerin geçerliliğinde, üretim sürecinde, alacak-borç ilişkilerinde, işlemlerinin Şekil Şartlarında, vergi kolaylıklarından yararlanmada ve faaliyetin niteliğinde olmak üzere çeşitli başlıklar altında sınıflandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İktisadi, ticari ve teknik icaplar, normal ve mutad durum, ispat yükü, resen araştırma ilkesi.

Abstract: The compliance with the economic, commercial and technical requirements which were determined as the main rule of the burden of proof in the Article 3 of the Tax Procedural Code (TPL) has been handled only as a phenomenon in the tax law discussions that reverses this burden. It is observed that the debates on the nature and scope of the rules have not been provided sufficiently in the literature; the subject is tried to be explained by referring to the Council of State's decisions. Therefore, this research primarily aims at systematically analysing the data obtained from the Council of State's decisions. The examined decisions are categorized under the headings of purchase-sales relations, validity of the used documents', the production process, the asset-liability relationships, formal requirements of the operations, benefiting from tax allowances and the nature of the activities.

Keywords: Economical, commercial and technical requirements, normal and usual case, the burden of proof, the principle of ex officio inquiry.

* Yrd. Doç. Dr., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi. coner@law.ankara.edu.tr

Giriş

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3'üncü maddesi ile ispat yükünde ana kural olarak belirlediği iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk, vergi hukuku tartışmalarında sadece bu yükü tersine çeviren bir olgu olarak ele alınmaktadır. Yazında kuralın içeriği ve kapsamına ilişkin tartışmalara yeterince yer verilmediği, konunun Danıştay kararlarına atıf yapılarak açıklanmaya çalışıldığı gözlenmektedir¹. Bu nedenle araştırmada kullanılacak en önemli kaynak Danıştay kararları olmaktadır. Kaldı ki doğası gereği bu icaplar, somut olay bazında ele alınmalıdır. Zira her somut olayda iddia ve ispat edilecek husus değişik göstermektedir.

Kavramın içeriğinin doldurulmasında yararlanılacak en uygun olgular da yine Danıştay kararında bulunmaktadır. Dolayısıyla çalışma ilk olarak Danıştay kararlarından elde edilen bilgilerin belli bir sistematiğe irdelenmesini amaçlamaktadır. Her bir somut olayda Danıştay'ın iktisadi, ticari ve teknik icaplardan ne anladığı araştırılabilir; ancak bu araştırmanın belli bilimsel ölçütlere uygun olması zorunludur. Sistematiğe ilişkin bilimsel ölçüt kararların iktisadi, ticari ve teknik icapları belirlediği somut olaylarda hangi temelden hareket ettiği üzerine kurulmuştur. Bunun sonucunda incelenen kararlar, alım-satımlarda, kullanılan belgelerin geçerliliğinde, üretim sürecinde, alacak-borç ilişkilerinde, işlemlerinin şekil şartlarında, vergi kolaylıklarından yararlanmada ve faaliyetin niteliğinde olmak üzere çeşitli başlıklar altında sınıflandırılmıştır. Şüphesiz ki bu sınıflandırma yeni kararlar ile zenginleştirilebilir ve çalışmaya yeni başlıklar eklenebilir. Bu araştırma ile ucu açık bir tartışmanın başlatıldığı söylenebilir.

I. Kavramsal Çerçeve

VUK 3'üncü maddesinin son fıkrasında "*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*" hükmü ispat yüküne ilişkin ana kuralı koymaktadır². Bu maddede yer alan

¹ Bu konuda ayrıntılı bir inceleme için bkz. Özdiler Küçük Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, ss.87-90.

² Bu ana kural, hayatın olağan akışı karinesi olarak adlandırılmaktadır. Bu karine uyarınca vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik icaplara

icapların ne anlama geldiği şu şekilde açıklanabilir: İktisadi icaplardan içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar anlaşılmaktadır³. Ticari icaplardan kasıt ticari örf ve adettir. Teknik icaplar ise herhangi bir imalat faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve mamuldeki özellikleri içermektedir.⁴ İlk olarak, hukuktaki genel kurala uygun bir biçimde, vergi hukukunda da iddia sahibinin maddi olguya ilişkin iddiasını ispat ile yükümlü tutulduğu ortadadır. Ancak bir olaydan kendi lehine sonuç çıkartacak olan tarafın, bunu ispat etmesi zorunludur. Özellikle ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan durumlar iddia edilmişse, iddia sahibi bunu ispat etmekle yükümlü tutulmuştur.⁵ Dolayısıyla bu bir ikna sürecidir. Olayın neden iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığı ya da mutata olmadığı konusunda uyuşmazlığın görüldüğü aşamaya göre ya vergi idaresi ya da mahkeme ikna edilmelidir. İkna sürecinde vergi hukukuna ilişkin ispat araçları kullanılabilirliği gibi resen araştırma ilkesi de uygulama alanı bulacaktır. Aşağıda her bir somut olaydaki iddiaların ikna edici olup olmadığı ya da Danıştay'ın bunları nasıl değerlendirdiği tartışılmaktadır.

İktisadi, ticari ve teknik icaplar yanında olayın özelliğine göre normal ve mutata olmayan bir durumun iddia olunması halinde de ispat yükü bunu iddia eden tarafa düşer. Bu genel olarak vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir⁶. Aşağıda ayrıntılı olarak tartışılacağı üzere normal ya da mutata durumlar bazen iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile birlikte ele alınmakta, bu icaplara aykırılıklar normal ve mutata olmayan durumlar olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden söz konusu icapların normal ve mutata olmayanın tespiti bakımından da bir

uygun olarak oluşmuş olduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutata şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir. Bkz. Kaneti Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s.50.

³ Başka bir tanımlamada iktisadi icaplar, insanların kişisel çıkarları gereği topluma egemen olan ekonomik sistemin kurallarının gerektirdiği gibi davranmaları olarak tespit edilmektedir. Bkz. Candan Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.838-839.

⁴ Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (22. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.202.

⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.202.vd.

⁶ Zira vergilendirme işlemini vergi dairesi yapmaktadır; vergi yükünün gerçekte olmadığını ispat mükellefe düşmektedir. Saban Nihal, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", *Danıştay Dergisi*, S.82-83, 1992, s.8.

işlev kazandığı söylenebilir. Ancak bazı durumlarda normal ve mutata olmayanın iktisadi, ticari ve teknik icaplardan ayrı düşünülmesi gerekir. Maddenin kaleme alınış biçimi de böyledir. İncelenen kararlarda ise bu ayırım bazen gözetilmiştir. Genel olarak normal ve mutata olmayan durumlar iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile birlikte ele alınıp somut olaydaki ispat yükü tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bazen de somut olayda uygulanacak iktisadi, ticari ve teknik bir icap bulunmadığı için hayatın olağan akışı dikkate alınarak ispat yükünün hangi tarafta kalacağı belirlenmektedir. Dolayısıyla iktisadi, ticari ve teknik icapların normal ve mutata olan ile birlikte ele alındığı kararlar bakımından böyle bir ayırım çok anlamlı görülmebilir. Zira bu icaplara aykırılık çoğu zaman normal veya mutata olana da aykırıdır. Bu nedenle bazı kararlarda her iki durum birlikte ele alınmıştır.

II. Alım - Satımlarda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Bu başlık altında Danıştay'ın alım-satım ilişkilerinde iktisadi, ticari ve teknik icaplardan ne anladığı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Zira Danıştay'a göre alım satımlarda en önemli husus, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutata olmayan durumların neler olduğunun açıklanmasıdır. Bu doğrultuda Danıştay toplumsal bütünün her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari, teknik icaplar ile normal ve mutata olmayan durumların neler olduğunun olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. Dolayısıyla aşağıda incelenecek kararlar Danıştay'ın temel yaklaşımını ortaya koymaktadır.

Danıştay'a göre ticari yaşamda mal satın alan mükellefin, malı satanın vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması mümkündür. Ancak bir mükellefin diğer bir mükellef hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaması da olağan bir durumdur. Örneğin alım satımda bulunan mükelleflerin, birbirlerinin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hâsılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında bilgisinin olmaması da normaldir.⁷ Bu durumda ispat yükü, kendileri-

⁷ Dns. 9. D., E. 2008/1565, K. 2009/4934, T. 18.12.2009.

ne ait vergi ödevleri veya benzer işlemler söz konusu olduğunda mükelleflere yüklenmektedir. Alım satımda sırasında tarafların birbirlerinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun davranıp davranmadığını bilme yükümlülüğü yoktur.

Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyecek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle de bağdaşmaz. Örneğin bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılacak, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmez. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında, alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapanların yanı sıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha vergi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu durum aynı zamanda iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır.⁸

Bu kararlardan çıkarılacak ilk sonuç herkesin kendi işlemleri ile ilgili ispat yüküne katlanacağıdır. Alım satımda karşı tarafın da iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun davrandığını kanıtlama zorunluluğu yoktur. İspat yükü taraflardan her biri üzerine ayrı ayrı düşecektir. İlişkinin alım satım gibi karşılıklı bir ilişki olması, kolektif bir ispat yükünün ortaya çıkmasına neden olmaz.

Ancak bu belirleme her alım satım için geçerli değildir. Bazen alım satımda kararlaştırılan bedelin ticari icaplara uygun olup olmadığı tartışılabilir. Örneğin Danıştay, üst hakkının maliyet bedelinin çok altında satılmış olmasının ticari icaplara aykırı düştüğüne karar vermiştir.⁹ Bu durumda tarafların her ikisinin de ispat yükü altında olduğu söylenebilir.

Zira Danıştay'ın da belirttiği üzere vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak şekillenen işlemlerin biçimselliğinin ötesine geçilerek, işlemin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma ilk etapta vergi idaresi tarafından yapılmalıdır. Bir ticari ilişkideki gerçek

⁸ Dnş. 9. D., E. 2008/1565, K. 2009/4934, T. 18.12.2009.

⁹ Dnş. 7. D., E. 2008/1923, K. 2010/3454, T. 04.11.2010.

mahiyetin, sonradan yapılacak bir inceleme ile ortaya konulması oldukça zor, hatta bazen imkânsızdır. Gerçek mahiyetin tespitindeki bu güçlük nedeniyle, VUK'un 3'üncü maddesinde, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu hususu önem arz etmektedir. Buna göre, bir mükellef, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutata olmayan bir durumu iddia ederse, bu iddiasını ispat etmek zorundadır. Buradaki esas konu, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutata olmayan durumların hangi durumlar olduğunun açıklanmasıdır. Toplumsal bütünün her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutata olmayan durumların neler olduğunun olay esasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁰

Başka bir olayda tarafların alım satımda uyguladıkları iskonto tartışma konusu olmuş birbirleriyle sürekli bir ithalat-ihracat ilişkisi içerisinde bulunan firmaların, karşı taraftan gelen emtianın aranan evsafa uymaması durumunda mal bedeli üzerinden iskonto uygulaması ticari hayatın icaplarına uygun bulunmuştur.¹¹ Vergi idaresi buna karşı çıkmış; ancak söz konusu iskontoların yapılmadığı ve belgelerin içeriğinin gerçek olmadığı yönünde herhangi bir iddia ileri sürmemiştir. İnceleme raporunda sadece belgelerin VUK'da belirtilen şekil şartlarını taşımadığına değinilmektedir. Bu durumda ispat yükü vergi idaresine düşmektedir. Danıştay da gerçek giderin saptanması esnasında göz önünde bulundurulması gereken iskontonun aslında yapılmadığı yönünde bir tespit bulunmadığından, sadece bu belgelerin şekil şartlarına uygun olmadığı ileri sürülerek bu giderlerin kabul edilmemesi suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görmemiştir.¹² Sonuç olarak düzenlenen belgelere ilişkin mevzuatta ayıca bir hükmün bulunmadığı durumlarda belgelerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olarak düzenlendiği kabul edilmeli, ispat yükü bunun aksini iddia eden tarafa düşmelidir.

Vergiye doğran olayın gerçek mahiyetinin araştırıldığı bir başka olayda, mükellef tarafından dökme likit petrol gazı için öngörülen oran üzerinden vergisi ödenerek belli bir miktar gaz satın alındığının

¹⁰ Dnş. 9. D., E. 2008/3402, K. 2010/84, T. 20.01.2010.

¹¹ Dnş. 9. D., E. 2008/3402, K. 2010/84, T. 20.01.2010.

¹² Dnş. 3. D., E. 1997/3764, K. 1999/970, T. 11.03.1999.

ve davacı şirketin kayıtlarına intikal ettirilmediğinin inceleme ile sabit olduğu iddia edilmiştir. Denetim elemanı, olayda mükellef lehine hareket edip kayıt dışı bırakılan tüm alışların değil, dökme ve oto gaz olarak yapılan kayıtlı satışların oranlarını dikkate alarak bir hesaplama yapmıştır. Sonuçta, kayıt dışı bırakılan LPG'nin oto gaz olarak satılan miktarı tespit edilmekte, bu miktar üzerinden resen tarhiyat yapılarak davacının alışlarını kayıt dışında tutarak gizlemeye çalıştığı ve LPG'yi dökme gaz olarak sattığı iddia edilmiştir. Danıştay ise bu durumun ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına aykırı olacağını belirlemektedir. Başka bir ifadeyle, alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha karlı olan oto gaz olarak satıldığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygundur. Bu durumda davacının, normal ve mutad duruma uygun olmayan alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlaması gerekir.¹³ Bu olayda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti sırasında, mükellef tarafından yapılan işlemlerin hayatın olağan akışına uygun olup olmadığı araştırılmış ve mükellefin kendi için daha karlı bulunduğu bu işlemi neden tercih ettiğini ispatlaması gerektiği ortaya konulmuştur. Dolayısıyla ticari hayatta işletmenin kârını arttırmak için seçilen yöntemin de ticari icaplara uygun olması gerekmektedir. Bu konu aşağıda faaliyetin niteliği başlığı altında ayrıca ele alınacaktır.

Alım satımlarda kullanılan belgelerin de ticari icaplara uygun olması ya da bunlara uygun düzenlenmesi gerekir. Zira Danıştay'a göre fatura, bir ticari işletmeden emtia satın alan kimseye, satıcı tarafından düzenlenerek verilen ve alıcının borçlandığı tutarı gösteren ticari bir belgedir.¹⁴ Bir faturanın VUK'un kayıt ve belge düzenine ilişkin kurallarına göre emtia veya hizmeti alan tacirin yaptığı alışa kanıt oluşturabilmesi için emtia veya hizmetin faturayı düzenleyen tarafından yapılması gereklidir. Satıcının ve alıcının iradesiyle fatura düzenlenmeksizin emtia teslimi yapılan hallerde de tarafların, bedelin ödendiği ve emtianın teslim edildiği ortadadır. Ancak alıcının emtia girişini kayıtlarında gösterebilmek için faturaya ihtiyaç duyduğu bilinmektedir. Bu şekilde temin elden faturalarda bazen teslim edilen herhangi bir emtia veya hizmet bulunmamakta, taraflar bu işlemi kayıtlarına

¹³ Dnş. 7. D., E. 2008/5507, K. 2009/3054, T. 17.06.2009.

¹⁴ Dnş. VDD., E. 2008/878, K. 2010/145, T. 26.03.2010.

dâhil etmekte ve aralarındaki işleme gerçek bir teslim görüntüsü verilebilmek amacıyla gerekli tüm işlemleri tamamlamaktadır. Danıştay sadece fiili bir durum olarak belirlediği bu yapay işlemlere hukuksal sonuç bağlanamayacağını, belgesiz alışları belgelendirmek amacıyla temin edilen faturalarda şeklen gösterilen emtia bedelinin gerçekten yüklenilen maliyetin varlığına kanıt oluşturmayacağını hüküm altına almaktadır.¹⁵ Dolayısıyla bu işlemlerin gerçek olduğuna ilişkin ispat yükü işlemin taraflarına düşmektedir. Yapılan işlemin muvazaalı olmadığı taraflarca ispatlanmalıdır.

Alım satım bedelinin tartışmalı olduğu bir başka olayda, davacının satın aldığı fabrika binasının bedelini aktifinde farklı bir değerle kaydettiği tespit edilmiştir. Bu kaydın binanın gerçek değerini temsil etmekten uzak olduğu iddia edilmektedir. Danıştay'a göre, yapılacak gerçeklik araştırmasında satış bedelinin veya gerçeğe en yakın değer tespiti zorunludur. Zira vergilemede satışa konu fabrikanın vergi dışı başka amaçlarla yaptırılan değer tespitinin ve saptanan kıymetinin esas alınması ticari ve ekonomik gereklere uygun düşmemektedir.¹⁶ Dolayısıyla iktisadi, ticari ve ekonomik icaplara uygun düşen, binanın VUK hükümlerine göre tespit edilecek değerinin vergilendirmeye esas teşkil etmesidir.

Alım satım bedelinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olduğunun mükellef tarafından kanıtlanması gerektiğinin ortaya konulduğu bir başka olayda mükellef, dava dilekçesinde taahhüt işi nedeniyle akaryakıt kullanmasının zorunlu olduğunu ileri sürmüştür. Mükellef, ihtilaf konusu olan yılda belli bir miktar motorin aldığını, ancak iş makinesi, silindir ve ekskavatör çalışması ve nakliye işi nedeniyle bir miktar fatura düzenleyemediğini iddia etmektedir. Ancak Danıştay'a göre ilke olarak tüm faturalarda yapılan iş miktarının ve teslim edilen taahhüt işlerine ait hakediş belgelerinin gösterilmesi, tüketilen motorin miktarının söz konusu alışlara uygunluğunun mükellef tarafından kanıtlanması gerekmektedir.¹⁷ Bu durumda mükellefin faturalardaki akaryakıt alışının gerçekliğini yahut faturaların, maliyetleri yükseltmek veya belgesiz alışları belgelendirmek amacıyla temin edilmediğini ispat etmesi şarttır.

¹⁵ Dnş. VDD., E. 2008/878, K. 2010/145, T. 26.03.2010.

¹⁶ Dnş. VDD., E. 1998/63, K. 1999/102, T. 26.02.1999.

¹⁷ Dnş. VDD., E. 2007/697, K. 2009/111, T. 20.03.2009.

Benzer şekilde faturaların alım satımda gerçekten kullanılıp kullanılmadığının ispatı da mükellefe düşmektedir. Danıştay, mükellefe faturaların kullanılmadığını hukuken geçerli belgelerle kanıtlama yükümlülüğü yüklemektedir. Böyle bir durumda defterlerinde kayıtlı ve fiilen kullanıldığı saptanan faturalardaki hâsılat tutarı esas alınarak hesaplanan, ibraz edilmeyen her bir fatura ile elde edilebilecek ortalama komisyon gelirinə göre bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılması hukuka uygun bulunmuştur.¹⁸ Burada tartışılması gereken husus mükellefin her beyanını ispat etmek zorunda olup olmadığıdır. Vergi idaresinin tartışmaya açtığı her durumun mükellef tarafından ispatlanacağını ileri sürmek ispat yükünün sürekli mükellef üzerinde kalması sonucunu doğurur. Kanunun bu amacı güttüğü ileri sürülemez.

Danıştay mükelleflerin beyanlarının gerçek olduğu karinesinden yararlanamayacağı durumları ve ispat yükünün neden mükelleflerin üzerinde kaldığını şu şekilde açıklamaktadır: Kurumlar Vergisi, mükelleflerin beyanına dayanılarak tarh ve tahakkuk ettirilen bir vergidir. İlk tahakkuk vergi mükellefinin beyanının doğruluğuna dayanılarak yapılır; ancak VUK'un 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasına bağlı bentlerde yazılı durumlar ortaya çıkarsa, mükellefler beyanlarının doğruluğuna ilişkin karineden faydalanamazlar.¹⁹

Örneğin vergilendirme döneminde belli bir hâsılatı olan ve kurumlar vergisi beyannamesine ek gelir tablosunda bir miktar genel yönetim gideri bildiren kurumun, önceki yıl stokunda görülen ve vergisi ihtilafli döneme devreden emtiadan daha az satışı olmasına karşın, dönem başı stokundan fazla emtia alıp, önceki yıl stokundan yüksek miktarda emtia stokunu sonraki yıla devretmesi ticari gereklere aykırı görülmüştür. Danıştay'a göre bu durumda mükellefin hâsılat ve maliyet kayıtlarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı defter ve belgeleri incelenerek saptanmalıdır. Defter ve belgelerin incelenmek üzere istendiğinde ibrazdan kaçınılması durumunda hâsılat ve maliyet kayıtlarının doğruluğu mükellef tarafından kanıtlanmalıdır.²⁰ Fakat bu olayda resen tarhiyat nedenlerinden bahsedilmemektedir. Sadece gerçek bilgilere inceleme yapılarak ulaşılabilmesi ispat yükünün yer değiştirmesi için yeterli görülmüştür.

¹⁸ Dnş. VDD., E. 2006/89, K. 2006/216, T. 06.07.2006.

¹⁹ Dnş. VDD., E. 2008/582, K. 2009/74, T. 06.03.2009.

²⁰ Dnş. VDD., E. 2008/890, K. 2009/178, T. 17.04.2008.

Benzer şekilde beyan dışı bırakılan değer artışı kazancının, resmi kayıtlar üzerinden tespit edilmiş olması durumunda da ispat yükü yer değiştirmekte, mükellefçe taşınmazın tespit edilen tutarın altında bir tutarla satıldığının hukuken geçerli belgelerle ispatlanması gerekmektedir.²¹

Ama bazen bedeli araştırma yükümlülüğü mahkemelere de düşebilir. Şöyle ki, alım satım bedelinin emsallerden farklı olduğu durumlarda neden böyle bir bedel uygulandığının araştırılması ve talep edildiğinde mükellefçe ispatlanması gerekir. Zira Danıştay'a göre ticari işletmeler, kâr elde etmek amacıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. Satılan malın mümkün olan en yüksek fiyatla satılması kâr artırıcı bir unsurdur. Satışa konu emtianın mümkün olduğunca araçlar devre dışı bırakılarak doğrudan satılması firmaların lehine bir durum olmakla birlikte, bu husus ticari hayatta her zaman mümkün olmamaktadır. Satıcı firmanın büyüklüğü ve organizasyon yeteneğine göre işlemler değişiklik gösterebilir. Dolayısıyla serbest bölgelerin ve ticari işletmelerin kuruluş amaçlarına aykırı görünen bazı faaliyetlerin aslında bu amaçlara aykırı olmadığı, yürütülen faaliyetin özelliğinden veya işletmenin organizasyon şeklinden kaynaklandığının ilgililerce kanıtlanma imkânı bulunmaktadır. Kaldı ki resen araştırma ilkesi gereği bu iddiaların mahkemelerce incelenmesi de şarttır.²²

Danıştay'a göre vergilendirmeye esas teşkil edecek işlemlerin gerçekliğinin araştırılması sırasında idareye düşen görevlerin yerine getirilip getirilmediği de denetlenmelidir. Örneğin verilen hizmet bedellerinin bir kısmının nakit, bir kısmının kredi kartı ile bazen iki ayrı kredi kartı kullanılarak ödendiği, bazı müşterilerin nakit ihtiyacı için de kredi kartı kullanıldığı yolundaki iddiaların inceleme elemanınca dikkate alınması gereklidir. Kullanılacak yöntem değişiklik gösterebilir; asıl amaç gerçeğe ulaşmaktır. Bu nedenle araştırma sırasında inceleme elemanın, bankadan aldığı ayrıntılı kredi kartı dökümleri ile mükellef kurum tarafından aynı dönem için düzenlenen yasal hâsılat belgelerini karşılaştırması, belgeler üzerinde yazılan tarih ve saat bilgileri kullanarak yazar kasa fişi ve slip tutarlarının bölünmüş olabileceğini dikkate alması yeterli görülmektedir. Bundan sonra ispat yükü

²¹ Dnş. 4. D., E. 2008/1934, K. 2010/5194, T. 21.10.2010.

²² Dnş. 4. D., E. 2007/5566, K. 2009/4736, T. 08.10.2009.

mükellefe düşecektir, zira mükellefin bu iddiayı kanıtlayacak ve yapılan incelemenin eksik sayılmasını gerektirecek somut bilgi ve belgeye dayanması zorunludur.²³

İşletme sahibi veya paydaşlarının kredi kartı ve işletmeye tahsis edilen POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemler kural olarak, işletmenin, işletme sahibi veya paydaşına, işletmenin uğraş konusuna giren emtia veya hizmet teslimi yaptığını ifade eden işlemleridir. Bu işlemlerin, işletme sahibinin kişisel olarak ya da yakınlarının veya yakınlık duyduğu kimselerin ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla, sosyal amaçlarla yahut gerçekte müşterilerinden tahsilât için yapılması, işlem tutarının işletme hâsılatı dışında tutulmasını gerektirmez. Söz konusu kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla gerçekleştirilen işlemin, işletme sahibine yukarıda değinilen amaçlardan herhangi biriyle emtia veya hizmet teslimi dışında yapılması, işlemin yapıldığı tarihteki emtia veya üretilebilir hizmet dengesi değişmeksizin, işletme sahibinin işletmeye finansman sağlamasıdır. Bu takdirde işletme, işletme sahibi veya paydaşına borçlanacaktır. Böyle bir borçlanmanın varlığının da işletmenin yasal defterlerindeki alacak-borç kayıtlarıyla kanıtlanması gereklidir. Bu durumun varlığını ve doğruluğunu gösteren kanıtları sunması davacıdan istenmeksizin ve sunulduğu takdirde değerlendirilmeksizin karar verilmesi hukuka uygun düşmez.²⁴

Danıştay bu ve benzeri uyuşmazlıklarda geçerli olmak üzere kredi kartının ne olduğunu da tanımlamaktadır. Danıştay'a göre kredi kartı, bankalar ve özel finans kurumları tarafından, müşterilerine gerek mal ve hizmet alışverişi gerekse nakit çekişi sağlamak amacıyla verilen ve belli bir limit dâhilinde taşıyıcılarına, bedelini daha sonra ödemek kaydıyla alışveriş yapma imkânı sağlayan bir kredi aracıdır. Kredi kartının esas kullanım alanı mal ve hizmet alışverişi olduğundan, bir ticari işletmenin hesap döneminde elde etmesi gereken hâsılatının hesabında, kredi kartı ile yapılan mal ve hizmet satışından elde ettiği hâsılatın da dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılması ticari icaplara uygun olmayıp, aksinin ispatı mükellefe aittir.²⁵

²³ Dnş. VDD., E. 2002/376, K. 2002/442, T. 29.11.2002.

²⁴ Dnş. VDD., E. 2008/36, K. 2008/603, T. 10.10.2008.

²⁵ Dnş. VDD., E. 2007/226, K. 2007/335, T. 19.10.2007; Dnş. VDD., E. 2006/117, K. 2006/159, T. 16.06.2006.

Bir başka olayda, matrah farkı belirlenirken, idarenin ilacın ithal maliyetini tespit edip defter ve belgelerle karşılaştırarak matrahın tespitine etki eden faktörleri açıkça ortaya koyup koymadığı araştırılmıştır. Bu süreçte vergi idaresi yurt dışında bulunan firmadan alınan ilaçlara ait fiyatlardan, daha yüksek bedelle ilaç ithal edildiğini tespit edememiştir. Ancak Danıştay'a göre idarenin araştırma yükümlülüğü burada bitmemektedir. Dışişleri Bakanlığı veya ekonomi ve ticaret müşavirlikleri gibi resmi kurumlar aracılığıyla ithal konusu ilaçların gerçek fiyatının ne olabileceği Sağlık Bakanlığı'nın izin verdiği diğer ithalatçı firmaların benzeri ilaçları hangi fiyattan ithal ettiği hususlarının da araştırılması gerekmektedir. Ayrıca ilaç satıcısı firmanın yurt dışında bulunması, sattığı ilaçların fiyatlarının ne olabileceği konusunda araştırma yapılmasını engellemeyecektir.²⁶ Görüldüğü üzere ispat yükünün yer değiştirmesi için idarenin üzerine düşen tüm araştırma yollarını tüketmesi şarttır. Zira bu olayda iktisadi, ticari ve teknik icamlara aykırılığı idare iddia etmektedir. Bu nedenle ispat yükü idare üzerinde kalmaktadır.

Bu yükümlülük sadece idareler değil mahkemeler bakımından da geçerlidir. Örneğin bir olayda mükellef tarafından ödemelerin çekle yapıldığını gösteren banka ekstreleri dosyaya sunulmuş ancak vergi mahkemesince bu iddialar dikkate alınmamış, ödemelerin mahiyeti araştırılmamış, fatura düzenleyen firma hakkındaki raporda yer alan tespitler esas alınarak söz konusu faturaların sahte olduğu kabul edilmiştir. Danıştay bütün bu hususları göz önünde tutarak, mükellefin lehine ve aleyhine olan iddiaların birlikte değerlendirilmediği, dava konusu tarhiyatın, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralına uygun olmadığını tespit etmiştir.²⁷

Başka bir uyuşmazlıkta Danıştay'ın aynı yaklaşımı sürdürdüğü gözlenmektedir. Söz konusu olayda vergi idaresi, yalnızca şirket ortağının şahsi hesabına yatırılan döviz cinsinden paradan hareketle şirketin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğu sonucuna varmıştır. Bu sonuç Danıştay ta-

²⁶ Dnş. 4. D., E. 1998/128, K. 1998/2379, T. 03.06.1998.

²⁷ Dnş. 4. D., E. 2009/4029, K. 2010/3462, T. 07.06.2010.

rafından hatalı bulunmuştur. Benzer biçimde şirket ortağının şahsi hesabındaki para nedeniyle, bu parayı havale eden firma nezdinde paranın menşei konusunda bir inceleme yapmadan, hesap sahibi şirket ortağının, havale tarihlerinden önceki banka hesapları, maddi olanakları araştırılmadan, tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladığını kanıtlayamadığı iddiasıyla resen tarhiyat yapılması da yasaya aykırıdır²⁸. Bu iddiaların vergi idaresince ispatlanması gerekmektedir; zira mutad ve normal olan bu aktarımların hukuka uygun biçimde yapıldığıdır.

Bazen tüm işlemler usulüne uygun olarak kayıt altına alınsa bile faaliyetin tümü söz konusu icaplara aykırı görülebilir. Böyle bir durumda yine ilk olarak gerçeğin araştırılması gerekmektedir. Danıştay bir kararında iktisadi, ticari ve teknik icapları ayrı ayrı ele alarak gerçeğe ulaşmayı denemiştir. Söz konusu kararda ticari organizasyonu, sermayesi, ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi, ticari icaplara uygun bulunmamıştır. İkinci aşamada yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılmasının ekonomik icaplara aykırı olduğu belirlenmiştir. Dikkat edilecek olursa burada yukarıda değinilen örnekten farklı olarak alım satım bedeli değil, ödemenin şekli tartışma konusu yapılmıştır. Son olarak, belge konusu malların depolama, ambar giriş çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, bu hizmetleri verdiği belirtilenlerin mükellefiyetlerinin olmaması ya da sona ermesi gibi sebepler teknik icaplara uygun görülmemiştir.²⁹ Genel olarak incelenen Danıştay kararlarında VUK'un ilgili maddesinde ispat yüküne ilişkin ifade bütün olarak ele alınmakta, her bir icaptan ne anlaşılması gerektiği tartışılmamaktadır. Bu kararda ise alım satım sürecinde her bir işlemin hangi tür icaplara aykırı olduğu ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu belirleme çok önemlidir; zira kanunda ekonomik, ticari ve teknik icapların tek tek sayılmasının bir anlamı olmalıdır. Her bir icap ayrı bir olguyu kapsamaktadır.

Başka bir kararda yine ödemenin gerçekleştirilme biçimi iktisadi ve ticari icaplara aykırı görülmüştür. Danıştay'a göre örneğin, sadece %1 komisyon geliri elde eden ve bu gelirini beyan eden mükellefin, kanunen öngörülen orandaki komisyon gelirin'in önemli bir bölümü-

²⁸ Dnş. 4. D., E. 1998/3479, K. 1998/4821, T. 07.12.1998.

²⁹ Dnş. 2. D., E. 2000/4292, K. 2003/3080, T. 14.05.2003.

nü hiçbir zorunluluğu bulunmadığı ve faaliyetinin bir gereği olmadığı halde kredi faizi olarak bankalara ödemesi, iktisadi ve ticari icaplara uymamaktadır. Bu iddiasını kanıtlama külfeti mükellefe düşmektedir.³⁰ Bu kararda ödemenin gerçekleştirilme şekli iktisadi ve teknik icaplara aykırıdır. Yukarıdaki karardan farklı olarak iki icap arasında bir ayırım gözetilmemiş, işlemler topluca değerlendirilmiştir. Kullanılan terimlerdeki değişiklik de dikkat çekicidir. Danıştay bazı kararlarında iktisadi, bazı kararlarında ekonomik icaplar ifadesini tercih etmektedir. Bu farklılık esasa etkili olmasa da terim birliği açısından dikkat edilmesi gereken bir husustur.

III. Kullanılan Belgelerin Geçerliliği ve Şekil Şartları Bakımından İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Danıştay kararlarında iktisadi, ticari ve teknik icapların tartışıldığı diğer bir alt başlık da işlemler sırasında kullanılan belgelerin geçerliliğidir. Bazen söz konusu belgelerinin kullanılıp kullanılmamasının bazen de kullanılan belgelerin mahiyetinin ispatlamasında karşılaşılan sorunlar aşağıda ele alınmaktadır. Dolayısıyla bu başlık altında incelenen uyuşmazlıklarda sıkça mükelleflerin şekli ödevleri ile ilgili yükümlülükleri tartışılmıştır.

Örneğin vergi mükelleflerinin, fatura, gider pusulası, sevki irsalisi vb. belgeleri bastırmalarına ve bunları kullanmalarına rağmen, hiçbir beyanname vermemeleri; fakat faaliyetlerinin ve işyerlerinin bulunmadığını vergi dairesine bildirmelerinden sonra fatura düzenlemeye devam etmeleri, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum olarak kabul edilmektedir.³¹ Burada dikkate edileceği üzere iktisadi, ticari, ve teknik icaplar ile normal ve mutad olan birlikte değerlendirilmiştir. Oysaki sadece ticari icaplara aykırılık ispat yükünün kimde kalacağının tespiti için yeterlidir.

Benzer şekilde mükellef tarafından incelemeye ibraz edilmeyen faturalar arasında yer alan bazı faturaların kullanıldığı saptandığında da ispat yükü mükellefe düşmektedir. Zira cilt halinde bastırılan faturaların takip ettikleri sıraya göre düzenlenmiş olması gerektiğinden,

³⁰ Dnş. 3. D., E. 1996/6564, K. 1998/1037, T. 24.03.1998.

³¹ Dnş. 7. D., E. 2000/6830, K. 2002/3688, T. 20.11.2002.

bu numaralar arasında yer alan diğer faturaların da kullanıldığının kabulü zorunludur. Normal ve mutata olan bu durumun aksini kanıtlama mükellefe düşmektedir.³² Benzer şekilde, kullanıldığı tespit edilen ilk ve son faturalar arasındaki bir faturanın da fatura nizamı açısından kullanıldığının kabulü gerekli olup, bu faturanın kullanılmadığı davacı tarafından kanunen geçerli belgelerle ispatlanmalıdır.³³ Danıştay'a göre vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ortaya konulurken söz konusu faturaların gerçekten kullanılmadığının ve nedeninin mükellef tarafından ispat edilmesi gereklidir. Adına bastırıldığı belgeleri hiç kullanmadığını iddia eden mükellef, bu iddiasını kanunen geçerli belgelerle ispatlamak zorundadır.³⁴

Bazen mükelleften bunun tam tersinin istendiği de olmuştur. Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta, incelemeler sırasında izinsiz bastırılan bir adet faturanın kullanıldığı saptanmış, bu husus davacı tarafından da kabul edilmiştir. Ancak bu olayda mükellef sadece bir tek izinsiz fatura bastırıldığını ve kullandığını iddia etmektedir. Danıştay ise tek bir faturanın bastırılmasını ekonomik ve ticari icaplara uygun bulmamıştır. Bu durumda Danıştay'a göre mükellefin kullandığı saptanan faturanın izinsiz olarak bastırılan bir cildin içerisindeki fatura olduğu ve numara sırasına göre söz konusu faturadan önceki faturaların tamamının kullanıldığının kabulü gerekmektedir.³⁵ Mükellefin bu iddia karşısında sadece tek bir sahte fatura kullandığını ispat etmesi yanında başka sahte fatura kullanmadığını ve cilt içindeki diğer faturaların sahte olmadığını da ispat etmesi gereklidir. Ancak bu durum varsayıma dayalı vergilendirme yapılamayacağı ilkesine uygun düşmemektedir. Burada önemli olan mükellefin sahte olarak düzenlediği ve kullandığı faturanın vergilendirmeye esas teşkil etmesidir. Cilt içerisindeki diğer faturaların sahte olmadığını ispatı mükellefe yüklenmemelidir. Zira bu bir varsayımdır; mutata olan faturaların hukuka uygun olarak düzenlendiklerinin kabulüdür. Aksini ispat vergi idaresine düşmelidir.

³² Dnş. VDD., E. 2004/24, K. 2004/48, T. 07.05.2004.

³³ Dnş. VDD., E. 2002/613, K. 2003/316, T. 13.06.2003; Dnş. VDD., E. 2002/591, K. 2003/315, T. 13.06.2003.

³⁴ Dnş. 7. D., E. 2002/3742, K. 2003/3506, T. 10.06.2003.

³⁵ Dnş. VDD., E. 2005/172, K. 2005/279, T. 12.09.2005; Dnş. VDD., E. 1999/441, K. 2000/134, T. 07.04.2000.

Şekli ödevler bakımından mükellefe düşen tüm işlemlerini kanunen tanımlanan defterlere usulüne uygun bir şekilde kaydetmektir. Bu yükümlülüğü yerine getiren mükellefler bakımından ayrıca mutata ve normal olanı kanıtlama söz konusu olamaz. Ancak Danıştay'a göre ticari işlemlerin kanuni defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmemeyen gayri resmi defterlere kaydedilmesi halinde, bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığına ispatı bunu iddia eden mükellefe ait olacaktır.³⁶

Bazı durumlarda Danıştay, belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunmasını, belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksatsız yerine getirilmiş olmasını yeterli görmemektedir. Düzenlenen belgeler ve bu bilgilere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtları vergilendirmeye esas alınmak için yeterli değildir. (Örneğin, mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlenmesi, çek verilmesi, borsa tescili gibi işlemlerin yapılması gibi işlemler) Ayrıca söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması zorunludur.³⁷ Örneğin Danıştay, faturaları bir bütün olarak ele almayı tercih etmektedir. Danıştay'a göre, bir cilt faturadan 35'incisinin düzenlenmiş olması diğer 50 faturanın düzenlendiği anlamına gelmez ise de, geriye doğru 34 adedinin düzenlendiğinin kabul edilmesini gerektirir. Dolayısıyla 35 adet fatura düzenlediği anlaşılan davacının bu cildin tamamını kullanmadığına ilişkin iddiasının ispat külfeti kendisine düşmektedir.³⁸

Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti her zaman kümülatif bir değerlendirme ile tespit edilmemelidir. Danıştay'ın bu konuda yukarıda değinilenden farklı bir kararı da mevcuttur. Dava konusu olayda, vergi idaresince mükellefin defterlerinde kayıtlı bulunan 55 adet faturanın hepsinin aslı ile suretlerinin farklı düzenlendiği kabul edilip cezalı tarhiyat yapılmıştır. Ancak sonradan yapılan incelemede sadece 6 adet faturanın aslı ve dipkoçanlarının farklı olarak

³⁶ Dnş. VDD., E. 2000/169, K. 2000/351, T. 27.10.2000.

³⁷ Dnş. 3. D., E. 2006/30, K. 2006/2284, T. 26.09.2006.

³⁸ Dnş. 3. D., E. 1991/3095, K. 1992/512, T. 11.02.1992.

düzenlendiği tespit edilmiştir. Danıştay'a göre bu durum diğer 49 adet faturanın da farklı olarak düzenlendiğinin kabulünü gerektirmez. Aslı ve suretinin farklı olduğu tespit edilemeyen, düzenlenerek defter ve belgelere kaydedilen diğer 49 adet fatura için de altı adet faturadaki en yüksek miktar dikkate alınarak tarhiyat yapılması vergilendirmede hakkaniyet ve maddi delillere dayanma ilkelerine ters düşmektedir.³⁹

Buraya kadar incelenen Danıştay kararlarında faturaların ticari faaliyetler esnasında tutarlı bir uygulama ile belli esaslar çerçevesinde düzenlenmesi, ticari icapların gereği olarak görülmüştür. Bu tespit doğrultusunda faturalara suretlerinin asıllarına uygunluğu da ele alınmalıdır. Zira mevzuata göre faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmelidir. Danıştay'a göre bu şekilde düzenlenen belgelerde, asılın örneğe değil, örneğin asıla uygun olması esastır. Asılla örnek arasında farklılık bulunması halinde asılın vergilendirme işlemlerine dayanak alınması doğaldır. Normal ve mutata olan bu durumunun aksinin iddia edilmesi halinde ispat yükü iddia sahibine ait olacaktır.⁴⁰

İspat yükünün idareye düştüğünün belirlendiği bir başka uyuşmazlıkta ise Danıştay şu şekilde karar vermiştir: Yapılan araştırmalar ile davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmelidir.⁴¹

Sadece faturalar bakımından değil iktisadi, ticari ve ekonomik icaplarca düzenlemesi gereken diğer belgelerin düzenlenmemesi durumunda da ispat yükü mükellefin omuzlarındadır. Örneğin satış yapıldığı emtia üzerinde kurum yetkilisiyle birlikte yapılan fiili ve kaydi envanter neticesinde bir kısım malların satıldığı halde belge düzenlenmediğinin, defter kayıtlarına intikal ettirilmediğinin ve ayrıca bu malların dönem sonu mal mevcudu olarak değerlendirildiğinin vergi inceleme raporu ile saptanması durumunda, bu malların dönem sonunda stokta bulunduğu iddiası mükellefçe ispatlanmalıdır.⁴²

Mükelleflere sadece belge düzenleme ve defter tutma ödevi değil aynı zamanda bunların beş yıl boyunca muhafazası için azami özeni

³⁹ Dnş. 9. D., E. 1998/1165, K. 1999/900, T. 03.03.1999.

⁴⁰ Dnş. 7. D., E. 2000/8771, K. 2004/812, T. 05.04.2004.

⁴¹ Dnş. 4. D., E. 2008/2274, K. 2009/3773, T. 30.06.2009.

⁴² Dnş. 3. D., E. 2001/961, K. 2002/1907, T. 08.05.2002.

gösterme yükümlülüğü de yüklenmiştir. Bu konu ile ilgili bir olayda mükellef, fatura koçanının diğer yapraklarının arasından yalnızca tek bir faturanın yetkililerinin bilgisi dışında kaybolduğunu ve başka bir şirketin eline geçtiğini iddia etmiştir. Danıştay'a göre bunun normal ve mutata kabulüne olanak yoktur.⁴³ Vergi mükellefleri bakımından normal ve mutata durum, mükellefiyetle ilgili olarak yapılan tüm hâsılat ve giderlerin, VUK'da ve bu kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle tevsik edilmesi, tutulması zorunlu defterlere kaydedilmesi ve bu defterlerle dayanağı olan belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesidir.^{44/45} Bu durumda, bir mükellef için herhangi bir tahsilâtın açıklanan şekilde belgeye bağlanmamış olması, normal ve mutata sayılamayacağından, hatta kanuna aykırı bulunduğundan, belgesiz hâsılat ve giderlerin mükellefiyeti ile ilgili olduğunun bunu iddia eden mükellef tarafından kanıtlanması gerekmektedir.⁴⁶

Bu başlık altında iktisadi, ticari ve teknik icaplar, yapılan işlemlerin şekil şartları bakımından da tartışılmalıdır. Zira yapılan işlemlerin ispat gücü, hatta bazen geçerlilikleri bu icaplara uygunlukları ile ölçülür. Dolayısıyla şekli şartlarının hem ispat hem de geçerlilik şartı olarak ayrı ayrı ele alınması gereklidir. Bu nedenle her bir somut olay yine kendi koşulları içinde değerlendirilmelidir.

Bir özel hukuk işleminin geçerliliğinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğunun tartışıldığı bir uyuşmazlıkta Danıştay şu şekilde karar vermiştir: Olayda bir iş makinesinin mükellef adına tescil edildiği, kamyon kiralama sözleşmenin tarihsiz olarak haricen hazırlanıp notere onaylatıldığı saptanmıştır. Söz konusu iş makinesinin önceki yıllarda mükellef adına tescilli olmaması ve aktifinde de bulunmaması nedeniyle mükellef tarafından tescil edildiği tarihten sonra taahhüt edilen yapım işlerinde kullanılabileceği açıktır. Ancak, akaryakıt harcamalarının doğruluğu sadece sözü edilen tescil belgesinin

⁴³ Dnş. 7. D., E. 2000/9721, K. 2003/4890, T. 02.12.2003.

⁴⁴ Dnş. 7. D., E. 2000/6671, K. 2002/2292, T. 06.06.2002; Dnş. 7. D., E. 2001/2709, K. 2002/2026, T. 23.05.2002; Dnş. 7. D., E. 2000/709, K. 2000/3461, T. 23.11.2000; Dnş. 7. D., E. 2000/1130, K. 2002/2903, T. 23.10.2000.

⁴⁵ Dnş. VDD., E. 2007/490, K. 2008/730, T. 21.11.2008.

⁴⁶ Dnş. 7. D., E. 2000/2152, K. 2000/2425, T. 25.09.2000; Dnş. 7. D., E. 2000/2147, K. 2000/2420, T. 25.09.2000.

varlığıyla değil, bu iş makinesinin fiilen kullanılmasını gerektiren ve bu tarihten sonra yapılmış bir imalatın varlığının belirlenmesiyle kanıtlanabilir.⁴⁷

Kararda bu aşamaya kadar varsayıma dayalı vergilendirme olmayacağı yönündeki ilke uygulama alanı bulmaktadır. Daha sonra işlemin şekil şartları tartışmaya açılmaktadır. Danıştay'a göre hukuk düzenimizde kira sözleşmelerinin ilkece yazılı olması gerekme de Türk Ticaret Kanunu hükümleri, tacirler arasındaki bu tür sözleşmelerin yazılı olmasını öngörmektedir. Dolayısıyla bu tür işlemlerde ticari icaplar uyarınca yazılı şekil şartına uyumalıdır. Ancak şekil şartına uyulmamış olması ilk aşamada ispat yükünün yer değiştirmesi sonucunu doğurmaz. Öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin araştırılması gerekir. Bu nedenle Danıştay, mükellef tarafından sunulan tarihsiz, haricen hazırlanıp notere onaylatılmış kira sözleşmesinin, sözleşmede gösterilen kira dönemi başlangıcındaki varlığı, sözleşmenin taraflarının alacak ve borç kayıtları göz önünde bulundurulmadan; kira ödemelerinden yapılmış vergi kesintisi ve beyanına ilişkin belgeler ile kiralananların yapım işine ait imalatlarda fiilen kullanıldığını gösteren diğer kanıtlar elde edilmeden, akaryakıt harcamalarının varlığına ve doğruluğuna kanıt kabul edilemeyeceğine hükmetmiştir.⁴⁸

Bir başka olayda Danıştay, yapılan işlemin mahiyetini iktisadi ve ticari icaplara göre belirlemiştir. Somut olayda ilk olarak incelenen finansal kiralama işleminin ekonomik ve ticari icaplara uygun olabilmesi için finansal kira bedelinin satın alma değerinden düşük olması gerektiği tespiti yapılmaktadır. Daha sonra mükellefin kira bedellerinin tamamına yakını ilk yılda ödediği ve diğer yıllarda ise sembolik ödemeler yaptığı, asıl amacın söz konusu taşınmazların satın alınması ve sözleşmelerin de satış sözleşmesi mahiyetinde olduğu sonucuna ulaşmıştır.⁴⁹ Burada işlemin şekil şartlarına ya da geçerliliğine ilişkin bir tartışma yapılmamakta ancak sözleşmenin gerçek mahiyetinin ne olduğu ortaya konulmaktadır.

Benzer bir olayda kira bedelinin ödenme şekli tartışma konusu olmuştur. Taraflarca kira bedelinin bir kısmının ayın olarak ödenmesi

⁴⁷ Dnş. VDD., E. 2007/455, K. 2008/720, T. 21.11.2008.

⁴⁸ Dnş. VDD., E. 2007/455, K. 2008/720, T. 21.11.2008.

⁴⁹ Dnş. 4. D., E. 2009/2933, K. 2009/4672, T. 24.09.2009.

kararlaştırılmıştır. Bu durum ticari icaplara uygundur. Ancak vergiyi doğuran olayın tespiti için sözleşme uyarınca karşı tarafa ödenmesi gereken kısmının teslim edildiğinin ve bunun satıldığı somut olarak tespiti zorunludur. Dava konusu tarhiyat, kiracı şirket nezdinde çalışan iki şahsın ifadesine dayandırılmıştır. Ancak Danıştay bunu yeterli görmemiştir. Danıştay'a göre aynen ödemeye ilişkin teslimin yapıldığı ve söz konusu aynın davacı tarafından satıldığı varsayılarak uygulanan tarhiyatın kaldırılmasında hukuka aykırılık yoktur.⁵⁰ Dolayısıyla bu olayda vergi idaresinin sözleşmenin ayın olarak ödenmesi gereken kısmını ticari icaplara aykırılık iddiası ile tartışması mümkün değildir. Vergilendirme için teslim ve satım işlemlerinin gerçekleşmiş olması gereklidir.

Diğer bir uyumsuzlukta sözleşmenin feshine ilişkin bir şartın ispat yükünü nasıl değiştireceği hüküm altına alınmaktadır. Danıştay'a göre POS cihazının işletmelere tahsis amacı, işletmenin sunduğu işlem bedellerinin bankadan nakden tahsiline olanak sağlamaktır. Cihazın başka amaçla kullanılması banka ile işletme arasındaki sözleşmenin feshini gerektiren bir nedendir. Kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemlerin tümünün, kendisine POS cihazı tahsis edilen ticari, sınai, mesleki kazanç sahipleri ve diğer hizmet işletmelerinin işletme faaliyetinin konusunu oluşturan emtia ve hizmet teslimlerine ait olması, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşen durumdur. Bu durumun aksinin iddia olunması halinde ispat yükü iddia sahibine aittir.⁵¹

Tapu müdürlüğünde yapılan satışlarda satışın mutataz olmayan bir yolla gerçekleşmesi durumunda geçerliliği bunu iddia eden mükellefçe ispat edilmelidir. Zira bu satışlarda satış bedeli ortadadır ve satışa konu belgelerin sahteliği, gayrimenkullerin bu belgede yazılı bedelin dışında bir fiyatla satıldığı ya da tapuda yapılan satış işleminin satış yapan kişi yönünden gerçeği yansıtmadığı iddia ediliyorsa bunu iddia eden tarafın ispatlaması gerekir. Mükellef, tarhiyata konu teşkil eden tarlanın tapu kayıtlarında üzerinde görünmesine rağmen gerçekte kardeşi ve yurt dışında bulunan iki kişiyle birlikte ortak alındığını, hisse devri tapuda başka türlü gösterilemediğinden parselasyon işle-

⁵⁰ Dnş. VDD., E. 1998/380, K. 1999/316, T. 14.05.1999.

⁵¹ Dnş. VDD., E. 2007/330, K. 2008/727, T. 21.11.2008; Dnş. VDDGK., E. 2008/371, K. 2010/182, T. 16.04.2010; Dnş. VDDGK., E. 2009/204, K. 2010/177, T. 16.04.2010.

mi yapıldıktan sonra satış gibi gösterilerek hisselerin devredildiğini ve belirlenen bedel üzerinden harç ödendiğini ileri sürmektedir. Bu hususun sözü edilen kişilerin dosyada mevcut ifadelerinden anlaşılacağı iddia etmektedir. Ancak Danıştay'a göre tapudaki resmi kayıtların ifade ile ortadan kaldırılması hukuken mümkün değildir.⁵² Dolayısıyla bu iddianın ispatı oldukça güçtür.

IV. Üretim Sürecinde İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Bu başlık iktisadi, ticari ve teknik icapların tartışılması gereken en önemli konularından biridir. Esasen bu icaplara uygunluk üretim sürecinde araştırılmalıdır. Ancak ticari faaliyetlerin çeşitliliği nedeniyle genel bir icaplar kategorisi oluşturmak imkânsızdır. Bu nedenle aşağıda yine somut olay bazında belli ilkeler tespit edilmeye çalışılacaktır. Ne yazık ki bu konuda sınırlı sayıda karara ulaşılabilmektedir.

Üretim süreci ile ilgili olarak uyulması gereken iktisadi, ticari ve teknik icaplar çeşitli aşamalara ilişkin olabileceği gibi sürecin tamamının dayandığı temel esasları da kapsayabilir. Örneğin Danıştay'a göre üretim sürecinde randıman veya verimlilik esası, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikte hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretebileceği gerçeğine dayanmaktadır. Dolayısıyla bu süreçte akılcı olması gereken bir işletmenin, belli zaman diliminde üretimde kullandığı enerjinin, bu zaman diliminde yapmış olduğu üretim için kendi teknolojisinin gerektirdiği enerji miktarına eşit olması işin doğası gereğidir. İşletmede bu miktardan fazla enerji kullanılması durumunda, teknik icaplara aykırı olan bu tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanmasının işletmeciye ait bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilemediği durumlarda işletmede kayıt dışı hammaddenin üretime verildiği ve bu hammaddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak hâsılatın gizlendiği anlamına geldiği sonucu çıkarılabilir.⁵³ Görüldüğü gibi tüm üretim süreci göz önünde bulundurularak yapılacak bir çıkarımda, üretimin neden olağan koşullardan ayrılmak suretiyle gerçekleştirildiğinin mükellefçe ispatlanması gerekmektedir.

⁵² Dnş. 4. D., E. 2001/3489, K. 2002/2272, T. 29.05.2002.

⁵³ Dnş. VDD., E. 2004/59, K. 2004/63, T. 25.06.2004.

Bir başka uyumsuzlukta yine üretim süreci bir bütün olarak ele alınmış ve üretim için gerekli enerji miktarı tartışma konusu yapılmıştır. Olayda ilk olarak işletmede üretim ve diğer ihtiyaçlar için kullanılan bir elektrik sayacının bulunduğu tespit edilmiştir. Daha sonra belli miktardaki ürün için harcanması gereken elektrik enerjisi miktarı şirketin yetkilisinin huzurunda, fiili üretim sürecinde saptanmıştır. Çıkan sonuç, bir birim ürün için gerekli elektrik enerjisi miktarının, işletmenin kendi teknolojik özelliklerine uygun olduğudur. Bu durumda işletmenin tüm üretiminin kayıtlı üretim kadar olduğunun söylenebilmesi, üretim için harcanan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretimin gerektirdiği elektrik enerjisi miktarına eşit olmasına bağlıdır. Ancak elektrik sayacından okunan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretim için gerekli, fiili üretimle saptanan ve olabilecek tüm enerji kayıpları da dikkate alınarak hesaplanan elektrik enerjisi miktarından çok yüksek olduğu inceleme tutanakları ve elektrik faturaları ile tespit edilmiştir. Dolayısıyla aradaki bu farkın haklı nedenlere dayandığının mükellef tarafından hukuken geçerli belgelerle kanıtlanması gereklidir. Bu durum normal ve mutata olana aykırıdır.⁵⁴

Üretim sürecinde mutata olarak maliyete dâhil edilmesi gereken işçilik bedellerinin hesaba katılmaması durumunda, bu konudaki ispat yükü şaşırtıcı bir biçimde incelemede bulunan vergi idaresine yüklenmiştir. Örnek olayda makine imalatı ve ticareti yapan kurumun vergisi ihtilafli dönemde yaptığı ve hâsılatını dönem kazancına dâhil ettiği imalatının, faturalarında yer alan işçilik giderlerini hesaba katmaksızın gerçekleştirdiği yönünde herhangi bir tespit yoktur. Faturalarda yazılı işlerin yapılmadığı varsayımından hareketle eksik inceleme sonucu düzenlenen rapora dayanılarak yapılan tarhiyat hukuka uygun görülmemiştir.⁵⁵ Bu durumda vergi idaresi faaliyetin sürdürülmesi sırasında işçilik giderlerinin faturalandırılmadığını araştırıp ispat etmek durumundadır.

V. Alacak - Borç İlişkilerinde İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Alacak borç ilişkilerinde de iktisadi, ticari ve teknik icaplar büyük önem taşımaktadır. Ticari hayatın devamlılığı için alacak borç ilişkileri

⁵⁴ Dnş. 7. D., E. 2001/350, K. 2004/572, T. 03.03.2004.

⁵⁵ Dnş. VDD., E. 1999/283, K. 2000/39, T. 28.01.2000.

somut olayın özelliğine göre şekillenebilir. Yukarıda değinilen konularda olduğu gibi tüm alacak borç ilişkileri için geçerli iktisadi, ticari ve teknik icaplar söz konusu olamaz. Dolayısıyla ispat yükünün kime düşeceği, ilişkinin tüm koşulları göz önünde bulundurularak tespit edilmelidir. Bu tür ilişkilerde doğası gereği iktisadi ve ticari icapların ön plana çıkacağı söylenebilir. Teknik icaplar değinildiği gibi daha ziyade üretim sürecinde önem kazanmaktadır.

Alacak borç işlemlerinde tarafların birbirleri olan ilişkileri önem taşımaktadır. Vergi sisteminde özellikle borçlanmalarda taraflar arasındaki akrabalık bağları ya da diğer yakınlıklar ilişki üzerinde her zaman şüpheye neden olmaktadır. Böyle bir ilişkinin tartışıldığı bir uyuşmazlıkta, yapılan araştırmalar sonucunda mükellef ile mükelleften faizle borç para aldıklarını söyleyen şahıslar arasında bir akrabalık bağı bulunduğu ve mükellef tarafından anılan şahıslara muhtelif zamanlarda borç para verildiği anlaşılmıştır. Mükellef bu borç verme işleminin, bir yönden gayrimenkul satışına diğer yönden araç satışına dayandığını, akrabalık bağı dolayısıyla da sözleşmeye bağlanmadığını ileri sürmüştür. Ancak Danıştay'a göre ticari icaplar, iş ve ticari ilişkilerin ve bunlardan kaynaklanan taahhüt ve taleplerin sözleşmeye bağlanmasını, yapılan avans ödemelerinin belgelendirilmesini ve kayda geçirilmesini gerektirmektedir.⁵⁶ Sonuç olarak bunun aksini ispat mükellefe düşmektedir.

Alacak borç ilişkilerinde şüphe, en çok, tarafların kötü niyetle hareket ettiği durumlarda netleşmektedir. Bu nedenle alacak borç ilişkilerinde peçeleme olup olmadığının da araştırılması gerekebilir. Dolayısıyla vergi idarelerine büyük iş düşmektedir. Özellikle öz sermayeyi belli oranlarda aşan borçlanmalarda, örtülü sermaye aktarımının bulunup bulunmadığı ortaya konulmalıdır. Örneğin somut bir olayda inceleme raporunda davacı şirketin, ilgili yılda, ortaklarından öz sermayesinin %24.41'i oranında borçlandığı belirtilmiştir. Danıştay'a göre uyuşmazlık tarihinde davacı şirketin borçlandığı tutarın öz sermayesine oranı, örtülü sermaye için kabul edilebilecek nitelikte değildir. (Günümüzde bu oran Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde üç kat olarak tespit edilmiştir.) Dava konusu olaydaki borçlanmaların ve bunların ödemesinin ertelenmesine ilişkin tespitler örtülü

⁵⁶ Dnş. 7. D., E. 2001/4837, K. 2005/492, T. 23.03.2005.

sermayenin varlığını ortaya koymaya yeterli değildir. Davacı şirketin bu borçlanmalarının ticari hayatın icaplarına ters düştüğü, günümüz iş şartlarına uygun bulunmadığı söylenemez.^{57/58} Bunun aksini ispat vergi idaresine düşmektedir.

Alacak borç ilişkilerinde ilişkinin karşılıklılık üzerine kurulduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Zira ticari ve iktisadi icaplar bunu gerektirir. Ancak ilişkinin nasıl şekillendiği başka bir tartışma konusudur. Karşılıklılık ise çeşitli biçimlerde olabilir. Örneğin Danıştay'a göre sözleşme düzenlenmediği halde, verilen paralar için senet alınmış olması, bu borçların faiz karşılığı verildiğini gösterir.⁵⁹

Alacak borç ilişkisinin gerçek mahiyetinin araştırılmasında kullanılacak en önemli araçlardan biri de resen araştırma ilkesidir. İlişkinin doğru olarak analiz edilebilmesi için yeterli araştırmanın yapılması gereklidir. Dolayısıyla bu süreçte mahkemelerin mükelleften borçların varlığını ispat eden belgeleri istemesi doğaldır. Ticari defterlerin incelenmesi suretiyle borçların bu defterlere kaydedilip edilmediğinin araştırılması ve borçların öz sermaye hesabında dikkate alınıp alınmadığının ortaya konulması gereklidir. Kayıtlar tutulmuş ise beyanamenin borçlar hanesinde mükerreren gösterilip gösterilmediği de tespit edilmeli, hatta gerekirse bir bilirkişi incelemesi yaptırılmalıdır. Zira işletmenin borçları öz sermayesinin birer cüzü olarak kabul edilmelidir.⁶⁰

Benzer bir uyuşmazlıkta Danıştay bu tespitini yinelemektedir: Olayda davacı şirket tarafından, yeniden değerlemeye tabi tutulan makine ve tesisler için amortisman ayrılmadan değerlendirilmesinin farkına varılmıştır. Bundan sonra, şirket yetkilileri yapılan kaydın ters çevrilerek iptal edildiğini, değer artış fonunun sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesinin söz konusu olmadığını iddia etmiştir. Ancak bu şekilde kayıt yapılmasının başka bir hesaba nakil mi yoksa iptal mi olduğunun tespiti davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılacak inceleme sonucunda ortaya

⁵⁷ Dnş. 4. D., E. 2001/1483, K. 2002/878, T. 06.03.2002.

⁵⁸ Dnş. 4. D., E. 2001/1482, K. 2002/881, T. 06.03.2002.

⁵⁹ Dnş. 7. D., E. 2001/4837, K. 2005/49223, T. 23.03.2005.

⁶⁰ Dnş. 7. D., E. 1986/1381, K. 1986/2375, T. 21.10.1986.

konulmalıdır.⁶¹ Böyle bir araştırma yapmadan iktisadi, ticari ve teknik icapları tartışmak uygun değildir. Buradan çıkarılacak sonuç şudur: resen araştırma ilkesinin uygulanacağı durumlarda ispat yükünün tartışmaya açılması her zaman gerekli değildir.

VI. Vergi Kolaylıklarından Yararlanmak Bakımından İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Bu başlık altında mükelleflerin özellikle katma değer vergisi (KDV) indirimlerinden yararlanmak istemeleri durumunda işlemleri ile ilgili olarak ispat yüküne katlanıp katlanmayacakları ele alınacaktır. Vergi kolaylıkları söz konusu olduğunda gerek vergi idaresi gerek yargı yerleri daraltıcı bir yorum ile genellikle kolaylıklardan yararlanmak isteyen mükelleflerin iddialarını ispat etmelerini talep etmektedir.

Örneğin Danıştay, mükelleflerin KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde düzenlenen indirimden yararlanabilmeleri için indirim konusu yapılacak işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarının gerçeği yansıtması ve bu fatura ve vesikalarda gösterilerek indirim konusu yapılan verginin de gerçekten ödenmiş olmasını aramaktadır. Diğer bir ifade ile vergisini indirmek isteyen mükellef tarafından vergi daha önceden yüklenilmiş olmalıdır. Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir KDV ödenmesi, dolayısıyla yüklenilmiş bir KDV söz konusu olamayacağından vergi indirimi de yapılamaz. Bu nedenle vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçekten yapılmış bir teslimle ilişkin olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır.⁶²

Bu tespitin nasıl yapılacağı ise bir başka Danıştay kararında şu şekilde açıklanmaktadır: Katma değer vergisine tabi işlemler yapan mükellefler, kendilerine teslim edilen emtia veya yapılan iş bedellerini maliyet kayıtlarına dâhil etmek zorundadırlar. Zira kazanç üzerinden alınan vergilerde vergilendirilmesi gereken matrah, ilgili kanunların hükümlerine göre belirlenmektedir. Sözü edilen yükümlüler yönünden yüklenilen katma değer vergisi, bir maliyet unsuru olarak

⁶¹ Dnş. 3. D., E. 1995/3462, K. 1996/834, T. 20.03.1996.

⁶² Dnş. VDD., E. 2008/380, K. 2009/69, T. 06.03.2009; Dnş. VDD., E. 2008/655, K. 2009/209, T. 15.05.2009; Dnş. VDD., E. 2008/809, K. 2009/159, T. 03.04.2009; Dnş. VDD., E. 2008/41, K. 2009/156, T. 03.04.2009; Dnş. VDD., E. 2007/500, K. 2008/762, T. 26.12.2008; Dnş. VDD., E. 2007/679, K. 2008/817, T. 24.10.2008.

düzenlenmemiş, yüklenilen bu verginin, yaptıkları teslim bedelleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilmesi suretiyle katma değer vergisinin nihai tüketiciye kadar yansımaları öngörülmüştür. Bu nedenle, katma değer vergisi hesaplamak ve yüklediği bu vergiyi indirmek durumundaki bir yükümlü olan davacı adına gelir vergisi tarhiyatı yapılmamış olması, katma değer vergisinin varlığı ile ilgili bu davanın çözümüne etkili değildir. Satıcının ve alıcının bu yöndeki iradesiyle fatura düzenlenmeksizin emtia teslimi yapılan hallerde tarafların, emtia bedeli ödemesi ve emtia teslimini yaptıkları ancak alıcının, kayıtlarında emtia girişini gösterebilmek için fatura teminine gereksinime duyduğu bilinmektedir. Bu şekilde fatura temininde, teslim edilen herhangi bir emtia veya hizmet bulunmamakla birlikte fatura düzenlenmekte, faturada gösterilen emtia veya hizmet bedeline göre katma değer vergisi hesaplanmakta, amaca ulaşılabilmesi için faturanın tarafları bu işlemi kayıtlarına dâhil ederek gerçek bir teslim görüntüsü verilebilmesinin gerektirdiği diğer tüm işlemleri tamamlamaktadır. Sonuç olarak sadece fiili bir durum olan bu yapay işlemlere hukuksal sonuç bağlanamayacağı açıktır.⁶³

Başka bir olayda vergi kolaylığından yararlanmak isteyen mükellef mutata olamayan bir durumu iddia ettiği için iddiasını ispat etmekle yükümlü tutulmuştur. Mükellef bilirkişi tarafından düzenlenen bir rapora dayanarak bazı defterlerinin "kullanılmaz" halde olduklarını iddia etmektedir. Danıştay'a göre ise iş yerinde defter, belge ve bilgisayarların tahribi ve özellikle işçi ayaklanması, kimlikleri bilinsin bilinsin, faileri hakkında emniyet yetkililerinin ve adli makamların soruşturma yapmalarını gerektiren adli vakialardır. Böyle bir vakianın, anılan yetkililerce düzenlenen tespit tutanaklarına ve diğer belge ve kararlara geçmemiş olması olanaksızdır. Oysa olayda ne inceleme elemanına ne de mahkemeye, emniyet yetkililerince veya adli makamlarca düzenlenen herhangi bir belge ibraz edilmiştir. Davacı şirketin yasal defterlerin kullanılmaz durumda bulunması ve noter tasdikli bilgisayar yapıtlarının (çıktılarının) parçalanmış olması, bunların okunamaz durumda olduklarını göstermez. Parçalanmış olsa dahi, parçalarından, ilgili kaydın neye ait olduğunun tespiti olanaklıdır. Ayrıca anılan raporda belgelerle ilgili herhangi bir saptama da yoktur.

⁶³ Dnş. VDD., E. 2008/638, K. 2009/207, T. 15.05.2009.

Daha açık olarak, dosyada, tahrip olayının mücbir sebep sayılabilecek koşullarda gerçekten meydana geldiğine dair inandırıcı bir kanıt mevcut değildir. Bu durum karşısında, olayda KDV indiriminden yararlanabilmek için gerekli yasal defterlere kayıt koşulu gerçekleşmiş kabul edilemeyeceğinden, mahkemeye ibraz edilen faturaların gerçek mahiyete uygunlukları kanıtlanmış olsa dahi, indirim hakkı vermele-ri olanaklı değildir.⁶⁴

Bu karar çeşitli açılardan ilginçtir. Öncelikle mahkemenin bir gerçeklik araştırması yapmakta olduğu görülmektedir. Bu araştırma sırasında ispat yükünün mükellefte olduğu belirlenmiş ve mükelleften iddiasını ispat etmesi talep edilmiştir. Mükellef bu talep doğrultusunda, kullandığı faturaların gerçek olduğunu ispatlamıştır. Danıştay da bunu kabul etmektedir; ancak gerekli kayıtlar yapılmadığı için mükellefin indirimden yararlanması mümkün görülmemiştir. Danıştay kayıt yükümlüklerini yerine getirmeyi bir geçerlilik şartı olarak algılamaktadır. Kullanılan faturaların gerçek olduğu tespiti ise ispat şartına ilişkin bir belirlemedir. Dolayısıyla Danıştay'ın yaklaşımında belgelerin ispat aracı olarak kullanılabilmesi geçerlilik şartlarını taşımalarından ayrı ele alınmalıdır. Buradaki geçerlilik şartı kayıt yükümlülüğüdür; belgelerin gerçek olup olmadıklarına ilişkin bir tespit değildir. Bu araştırma VUK 3'üncü madde uyarınca gerçekleştirilecektir.

VII. Faaliyetin Niteliği Bakımından İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar

Bazı faaliyetlerin yürütülmesi ve devamlılığının sağlanması için uyulması gereken çeşitli iktisadi, ticari ve teknik icaplar mevcuttur. Bu icaplar hem faaliyetin niteliği göz önünde bulundurularak değerlendirilir hem de faaliyet yürütülürken bunlara uyulup uyulmadıkları denetlenmeye çalışılır. Bazı icaplar tüm ticari faaliyetler için geçerli olsa bile her faaliyetin kendine has özellikleri göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca konunun özelliğine göre iktisadi, ticari ve teknik icaplar ayrı ayrı ele alınmalıdır.

Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta verilen hizmetin karşılıksız yapılmasını iktisadi ve ticari icaplara aykırı bulmuştur. Burada

⁶⁴ Dnş. 7. D., E. 2001/827, K. 2003/381, T. 06.02.2003.

da karşılıklılık, alacak borç ilişkilerinde olduğu gibi faaliyetin niteliği bakımından belirleyici olmaktadır. Olayda mükellef arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile bir faaliyet yürütmektedir. Mükellefin bir inşaatın yapımına başlanıldığı tarihten tamamlanıp bağımsız bölümlerinin arsa payı sahiplerine teslim edildiği tarihe kadar geçen süre içinde, inşaatın her aşamasında, yetki ve sorumluluğunun bulunduğu anlaşılmıştır. Danıştay'a göre bu hizmetin karşılıksız verilmesi iktisadi ve ticari icaplara uygun değildir. Dolayısıyla müteahhitlik faaliyetinin bedel karşılığı yapıldığını ispat külfeti idareye yüklenemez.⁶⁵ Zira bu faaliyet sadece iktisadi ve ticari icaplar nedeniyle değil mutad ve normal olarak da ücret karşılığında sürdürülür.

Başka bir olayda faaliyetin yürütülme biçimi ve üretimde kullanılan girdi miktarı ile iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu denetlenmiştir. Olayda, yapılan araştırmalar sonucunda maliyetlerde gösterilen muhtelif çimento ve kireçle işin yapımında kullanılan taşlardan daha fazla miktarda taş yapılabilmesinin olanaklı olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra il tarım müdürlüğünden işletmede kullanılan imalat malzemelerini gösteren liste talep edilmiştir. Yapılan karşılaştırmada, faturalarda normalden çok daha fazla miktarda taş alındığını ortaya çıkmıştır. Ancak Danıştay'a göre faturalarda şeklen yer alan emtia bedeli gerçekten yüklenilen maliyetin varlığına kanıt oluşturmaz. İktisadi, ticari ve teknik gereklere aykırı olan bu durum nedeniyle, gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturalarda gösterilen taşlar alınmaksızın yapım işinin teslim edilemeyeceğinin mükellef tarafından kanıtlanması gerekmektedir.⁶⁶ Bu kararda da işin mahiyeti gereği tüm icaplar bir arada ele alınmıştır.

Bedel konusunun tartışıldığı bir başka olayda mükellef, fatura ve perakende satış fişlerini herhangi bir komisyon karşılığı düzenlemediğini iddia etmektedir. Ancak Danıştay bununun mükellefin mensubu olduğu mesleğin kurallarına aykırı bulmuş, faaliyetin içerdiği risk göz önünde bulundurulduğunda, karşılıksız yapılmasının ekonomik gereklere uygun düşmeyeceğine karar vermiştir. Sonuçta iddianın mükellef tarafından ispat edilmesi gerekmektedir.⁶⁷

⁶⁵ Dnş. 3. D., E. 2007/1449, K. 2008/824, T. 13.03.2008.

⁶⁶ Dnş. VDD., E. 2008/863, K. 2010/140, T. 26.03.2010.

⁶⁷ Dnş. VDDGK., E. 2008/810, K. 2010/186, T. 16.04.2010.

Bazen yürütülen faaliyetin mahiyetinin saptanması ve bedel karşılığı yapılıp yapılmadığının ortaya konulması kolay değildir. Olayda mükellef başkasına ait çekleri vadesinden önce kırmak suretiyle vade farkı adı altında gelir elde ettiğini iddia etmektedir. Danıştay'a göre öncelikle elde edildiği iddia edilen bu gelirin nitelendirilmesi şarttır. Bu nedenle olayda öncelikle iktisadi, ticari ve teknik icapların ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olanın ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Somut olayda mükellefin ticari uğraşısının konusu, plastik ve inşaat malzemeleri alım satımıdır. Faaliyet konusu içerisinde çek kırma faaliyeti mevcut değildir. Danıştay'a göre ayrıca, "çek kırma" diye ticari bir faaliyet yoktur. Türk Ticaret Kanununun 707'nci maddesi uyarınca çek, görüldüğünde ödenen, kıymetli bir evraktır. Bu yüzden, vadeli senetler için uygulanabilir nitelikte olan senette yazılı tutarın "alacağına temlik-cirosu" suretiyle belli bir iskontoyla üçüncü kişiden vadesinden önce tahsili anlamına gelen "kırma" müessesesinin çeklerle ilgili olarak uygulanması hukuken olanaksızdır. Sonuç olarak işin hukuk tekniği, normal ve mutad olanı budur; aksini ispat mükellefe düşmektedir.⁶⁸ Bu kararda Danıştay sürdürülen faaliyeti tümünden olağan bulmamıştır.

Bu yaklaşımı destekleyen bir başka kararda Danıştay VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca ispatlanamayan ve bu yönde hiçbir veri ileri süremeyen mükellefin iddialarına itibar edilemeyeceğine hükmetmiştir. Söz konusu olayda yine çekle ilgili bir takım iddialar ileri sürülmektedir. Olayın taraflarının, çeki alan ve veren kişilerin tutanaklarda yer alan ifadelerinde, birbirleriyle hiçbir ticari ilişkileri olmadıkları iddia edilmektedir. Ancak çekin ne tür bir hizmet ifası ve mal teslimi karşılığı alındığı hususu yükümlü şirket temsilcisi tarafından normal ve mutad olmayan, iktisadi ticari ve teknik icaplara uymayan bir ifadeyle açıklanmıştır. Bu ifadeler kararda yer almamaktadır. İlginç olan şudur ki tartışma konusu çekin bir emtia alım satımı ile ilişkisi bulunmadığı iddiasına karşı idare tarafından aksini kanıtlayıcı somut bir veri ortaya konulamamıştır. Ancak Danıştay bunu önemsememekte çekte yer alan tutarın, çekin alındığı şirkete yapılan bir emtia satımı karşılığı tahsil edilen tutar olduğunu kabul etmektedir.⁶⁹

⁶⁸ Dnş. 7. D., E. 1998/3614, K. 1999/3953, T. 30.11.1999.

⁶⁹ Dnş. 11. D., E. 1995/3983, K. 1996/765, T. 04.03.1996.

Başka bir kararda Danıştay yine faaliyetin niteliğini dikkate almıştır. Olayda sunulan hizmete ilişkin temel giderlerin günlük olarak alınıp günlük olarak tüketilmesi nedeniyle bu tür işletmelerde dönem sonu stoku olarak sadece içecek türü emtianın olabileceğini, şirketin kıymetinde türü ve miktarı belli olmayan dönem sonu stoku bulunmasının iktisadi ve ticari icaplara uygun olmadığını hüküm altına almıştır.⁷⁰

Faaliyetin sürdürülmesi ile ilgili iktisadi, ticari ve teknik icapların tartışıldığı bir kararda Danıştay kurumlar arasındaki ilişkiyi irdelemektedir. Olayda bir şirketin serbest bölgede kurulu diğer bir şirket üzerinde tam bir denetime sahip bulunduğu anlaşılmaktadır. Şirketin ortakları ise Türkiye’de ikamet emektedir. Danıştay’a göre ortakları vasıtasıyla yönetilmesi mümkün bulunan bir şirketin, menfaat ilişkisi bulunmayan bir şahsa vekâlet yoluyla tüm idare ve denetimini devretmesi ve başka hiçbir firma ile ticari ilişkisinin bulunmaması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan veya mutata ve olağan sayılan bir durum değildir.⁷¹ Bu durumda ilişkinin mahiyetinin mükellef tarafından ortaya konulması beklenmektedir.

Diğer bir uyumsuzlukta, yürütülen faaliyetin büyüklüğünün ve sürdürülebilirliğinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Olayda ilk olarak büfe ve çayhane olarak kiralanmış ve bu şekilde faaliyet gösteren işyerinin 38 m2 olduğu ortaya konulmuştur. Daha sonra işyerinin bulunduğu muhit de göz önüne alınarak, işlerin bir kişi, yani mükellef tarafından yerine getirilebilmesinin, ticari icaplar ve olayın özelliğine göre normal ve mutata bir durum olmayacağına karar verilmiştir.⁷²

Faaliyetin niteliğinin anılan icaplara uygunluğunun değerlendirilmesinde dikkat edilecek diğer bir husus da faaliyetin kârlılığıdır. Olayda inceleme elemanından, davacının faaliyet gösterdiği sektördeki kârın iddia ettiği oranda olduğunu ortaya koyması beklenmektedir. Zira iddia olduğu gibi, kayıt dışı hâsılatın tamamı kazanç olarak kabul edildiğinde ortaya çıkan kârlılık oranı ticari icaplara uygun değildir. Danıştay ayrıca ilk derece mahkemesine de bir görev yük-

⁷⁰ Dnş. 3. D., E. 2006/2472, K. 2007/994, T. 03.04.2007.

⁷¹ Dnş. VDD., E. 2003/287, K. 2003/483, T. 26.12.2003.

⁷² Dnş. 4. D., E. 1993/3336, K. 1994/1688, T. 24.03.1994.

mektedir. Mahkemenin sektördeki kârlılık oranını araştırması, tespit edilecek oranı kayıt dışı hâsıllara uygulayarak kayıt dışı kazancı tespit etmesi gerekmektedir.⁷³

Danıştay'a göre kazancın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bir şekilde yürütülen bir faaliyetten elde ediliyor olması gerekir. Olayda Amerikan Gelir İdaresi tarafından, ilgili kurumun faiz geliri elde ettiği bildirilmiştir. Davacı bu durumu kabul etmekte, ancak paranın kendilerinin değil, kendi gruplarına ait başka şirketlerin kurduğu konsorsiyuma ait olduğunu ve zorunluluk nedeniyle hesabın kendi adlarına açıldığını iddia etmektedir. Ancak bu durum ticari icaplara uygun ve mutad değildir. Davacı kurum iddiasını somut delillerle de 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.⁷⁴

Sonuç

Esasen ispat yükünün tespiti için kullanılsa da iktisadi, ticari ve teknik icaplar somut olayların mahiyetinin kavranması bakımından da işlev görmektedir. Ticari hayatın gerektirdiği bir takım özen yükümlükleri bir kenara bırakılacak olursa, söz konusu icapların tüm faaliyetler ya da hukuki ilişkiler için geçerli oldukları ileri sürülemez. Dolayısıyla her bir somut olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekir. Danıştay kararlarının sayı ve konu bakımından çok olmasının nedeni budur. Danıştay'ın sınıflandırılan kararlarında ilkesel bazda bir takım ölçütlerin geliştirildiği gözlenmektedir. Örneğin verimlik esası, randıman hesabı ve bedelsiz yapılacak işlerin niteliği gibi konularda genel bir yaklaşım ortaya konulabilir. Ancak Danıştay'ın her bir somut olayda iktisadi, ticari ve teknik icapları tek tek ele alıp incelediği de söylenemez. Varılan diğer bir sonuç da kararlarda kullanılan dilin terim birliğinden yoksun olduğudur. Bazı kararlarda iktisadi yerine ekonomik, bazı kararlarda icap yerine gereklilik ifadeleri kullanılmaktadır.

⁷³ Dnş. 4. D., E. 2005/2513, K. 2005/763, T. 28.04.2005.

⁷⁴ Dnş. 4. D., E. 2003/1204, K. 2004/480, T. 16.03.2004.

Genel olarak olaya uygulanacak kuralın ne olduğu ve ispat yükünün hangi tarafta kalacağı sorunu sadece VUK'un 3'üncü maddesine atıf yapılarak çözülmeye çalışılmıştır. İncelenen kararların pek azında her bir icap birbirinden bağımsız olarak tartışılmıştır. Bununla birlikte bazen olayın mahiyeti tüm bu icapların toptan ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu tür durumlarda olayın niteliği göz önünde bulundularak genel bir değerlendirme yapılması yanlış değildir. Söz konusu genel değerlendirmenin resen araştırma ilkesine atfen yapıldığı söylenebilir.

Girişte açıklandığı üzere incelenen kararların bilimsel bir sistemle ele alınması zorunludur. Bu nedenle her bir hukuki ilişki, her bir faaliyet ayrı ayrı değerlendirilmek yerine temel özellikleri göz önünde tutularak alt başlıklarda sınıflandırılmıştır. Ancak araştırma sırasında ulaşılan kararlardan biri yukarıdaki sınıflar içine yerleştirilemeyecek niteliktedir. Zira bu karar ne bir hukuki ilişki, ne ticari faaliyet ne de vergi kolaylıkları ile ilgilidir. Hakkın kötüye kullanımına ilişkin genel kuralın tartışıldığı bir karardır. Bu nedenle çalışmanın hareket noktasını teşkil etmektedir. Karar şu şekildedir:

"...yapılan 1 kuruş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak olmayıp, ödeme emirlerinin ilan tebliğinin ardından zamanaşımını kesen herhangi bir durumun ortaya çıkmadığı da dikkate alındığında..."⁷⁵

Karar, Danıştay'ın iktisadi icaplara, hayatın normal ve mutad akışına bakışını özetlemektedir. Kararın temel hareket noktası hakkın kötüye kullanımının önlenmesi olsa da hâkimin hukuk yaratmasının tipik örneklerinden biri olarak değerlendirilebilir. İktisadi, ticari ve teknik icapların hukuk yaratılmasında kullanılmasının sınırlarını tespit etmek ise bir başka çalışmada ele alınacaktır. Zira yukarıda incelenen her karar hâkimin yarattığı hukukun bir yansımasıdır.

⁷⁵ Dnş. 3. D., E. 2010/4340, K. 2012/3047, T. 25.09.2012.

KAYNAKÇA

Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

Özdiler Küçük Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Öncel Mualla-Kumrulu Ahmet-Çağan Nami, Vergi Hukuku (22. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Saban Nihal, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", *Danıştay Dergisi*, S.82-83, 1992, ss.5-11.

Dnş. 2. D., E. 2000/4292, K. 2003/3080, T. 14.05.2003.

Dnş. 3. D., E. 1991/3095, K. 1992/512, T. 11.02.1992.

Dnş. 3. D., E. 1995/3462, K. 1996/834, T. 20.03.1996.

Dnş. 3. D., E. 1996/6564, K. 1998/1037, T. 24.03.1998.

Dnş. 3. D., E. 1997/3764, K. 1999/970, T. 11.03.1999.

Dnş. 3. D., E. 2001/961, K. 2002/1907, T. 08.05.2002.

Dnş. 3. D., E. 2006/2472, K. 2007/994, T. 03.04.2007.

Dnş. 3. D., E. 2006/30, K. 2006/2284, T. 26.09.2006.

Dnş. 3. D., E. 2007/1449, K. 2008/824, T. 13.03.2008.

Dnş. 3. D., E. 2010/4340, K. 2012/3047, T. 25.09.2012.

Dnş. 4. D., E. 1993/3336, K. 1994/1688, T. 24.03.1994.

Dnş. 4. D., E. 1998/128, K. 1998/2379, T. 03.06.1998.

Dnş. 4. D., E. 1998/3479, K. 1998/4821, T. 07.12.1998.

Dnş. 4. D., E. 2001/1482, K. 2002/881, T. 06.03.2002.

Dnş. 4. D., E. 2001/1483, K. 2002/878, T. 06.03.2002.

Dnş. 4. D., E. 2001/3489, K. 2002/2272, T. 29.05.2002.

Dnş. 4. D., E. 2003/1204, K. 2004/480, T. 16.03.2004.

Dnş. 4. D., E. 2005/2513, K. 2005/763, T. 28.04.2005.

Dnş. 4. D., E. 2007/5566, K. 2009/4736, T. 08.10.2009.

Dnş. 4. D., E. 2008/1934, K. 2010/5194, T. 21.10.2010.

Dnş. 4. D., E. 2008/2274, K. 2009/3773, T. 30.06.2009.

Dnş. 4. D., E. 2009/2933, K. 2009/4672, T. 24.09.2009.

Dnş. 4. D., E. 2009/4029, K. 2010/3462, T. 07.06.2010.

Dnş. 7. D., E. 1986/1381, K. 1986/2375, T. 21.10.1986.

Dnş. 7. D., E. 1998/3614, K. 1999/3953, T. 30.11.1999.

Dnş. 7. D., E. 2000/1130, K. 2002/2903, T. 23.10.2000.

Dnş. 7. D., E. 2000/2147, K. 2000/2420, T. 25.09.2000.

Dnş. 7. D., E. 2000/2152, K. 2000/2425, T. 25.09.2000.

Dnş. 7. D., E. 2000/6671, K. 2002/2292, T. 06.06.2002.

Dnş. 7. D., E. 2000/6830, K. 2002/3688, T. 20.11.2002.

Dnş. 7. D., E. 2000/709, K. 2000/3461, T. 23.11.2000.

Dnş. 7. D., E. 2000/8771, K. 2004/812, T. 05.04.2004.

Dnş. 7. D., E. 2000/9721, K. 2003/4890, T. 02.12.2003.

Dnş. 7. D., E. 2001/2709, K. 2002/2026, T. 23.05.2002.

Dnş. 7. D., E. 2001/350, K. 2004/572, T. 03.03.2004.

Dnş. 7. D., E. 2001/4837, K. 2005/492, T. 23.03.2005.

Dnş. 7. D., E. 2001/4837, K. 2005/49223, T. 23.03.2005.

- Dnş. 7. D., E. 2001/827, K. 2003/381, T. 06.02.2003.
Dnş. 7. D., E. 2002/3742, K. 2003/3506, T. 10.06.2003.
Dnş. 7. D., E. 2008/1923, K. 2010/3454, T. 04.11.2010.
Dnş. 7. D., E. 2008/5507, K. 2009/3054, T. 17.06.2009.
Dnş. 9. D., E. 1998/1165, K. 1999/900, T. 03.03.1999.
Dnş. 9. D., E. 2008/1565, K. 2009/4934, T. 18.12.2009.
Dnş. 9. D., E. 2008/3402, K. 2010/84, T. 20.01.2010.
Dnş. 11. D., E. 1995/3983, K. 1996/765, T. 04.03.1996.
Dnş. VDD., E. 1998/380, K. 1999/316, T. 14.05.1999.
Dnş. VDD., E. 1998/63, K. 1999/102, T. 26.02.1999.
Dnş. VDD., E. 1999/283, K. 2000/39, T. 28.01.2000.
Dnş. VDD., E. 1999/441, K. 2000/134, T. 07.04.2000.
Dnş. VDD., E. 2000/169, K. 2000/351, T. 27.10.2000.
Dnş. VDD., E. 2002/376, K. 2002/442, T. 29.11.2002.
Dnş. VDD., E. 2002/591, K. 2003/315, T. 13.06.2003.
Dnş. VDD., E. 2002/613, K. 2003/316, T. 13.06.2003.
Dnş. VDD., E. 2003/287, K. 2003/483, T. 26.12.2003.
Dnş. VDD., E. 2004/24, K. 2004/48, T. 07.05.2004.
Dnş. VDD., E. 2004/59, K. 2004/63, T. 25.06.2004.
Dnş. VDD., E. 2005/172, K. 2005/279, T. 12.09.2005.
Dnş. VDD., E. 2006/117, K. 2006/159, T. 16.06.2006.
Dnş. VDD., E. 2006/89, K. 2006/216, T. 06.07.2006.
Dnş. VDD., E. 2007/226, K. 2007/335, T. 19.10.2007.
Dnş. VDD., E. 2007/330, K. 2008/727, T. 21.11.2008.
Dnş. VDD., E. 2007/455, K. 2008/720, T. 21.11.2008.
Dnş. VDD., E. 2007/490, K. 2008/730, T. 21.11.2008.
Dnş. VDD., E. 2007/500, K. 2008/762, T. 26.12.2008.
Dnş. VDD., E. 2007/679, K. 2008/817, T. 24.10.2008.
Dnş. VDD., E. 2007/697, K. 2009/111, T. 20.03.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/36, K. 2008/603, T. 10.10.2008.
Dnş. VDD., E. 2008/380, K. 2009/69, T. 06.03.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/41, K. 2009/156, T. 03.04.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/582, K. 2009/74, T. 06.03.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/638, K. 2009/207, T. 15.05.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/655, K. 2009/209, T. 15.05.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/809, K. 2009/159, T. 03.04.2009.
Dnş. VDD., E. 2008/863, K. 2010/140, T. 26.03.2010.
Dnş. VDD., E. 2008/878, K. 2010/145, T. 26.03.2010.
Dnş. VDD., E. 2008/890, K. 2009/178, T. 17.04.2008.
Dnş. VDDGK., E. 2008/371, K. 2010/182, T. 16.04.2010.
Dnş. VDDGK., E. 2008/810, K. 2010/186, T. 16.04.2010.
Dnş. VDDGK., E. 2009/204, K. 2010/177, T. 16.04.2010.