

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE DELİL

Av. Neslihan ALKAN GÖRKEM*

* Ankara Barosu.

Modern vergi sistemleri beyan esası ile yürütülmektedir. Beyan usulü ile sağlıklı bir vergi uygulamasına ulaşılabilmesi vergi ahlaki ve bilincinin oluşması ile mümkün olacaktır. Bireysel çıkarın, kamusal çıkardan öncelikli tutulmadığı ve mükelleflerin en az vergi yükü ile muhatap olma eğiliminde olmadığı bir düzenin kurulması kolay değildir. Mevcut düzen ve anlayış içerisinde, vergilendirme işlemleri sonucunda kamu kesimi ile mükelleflerin ihtilafa düşecekleri aşikardır.

Vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi alacağını güvence altına almak için önleyici, denetleyici ve cezalandırıcı her türlü yasal imkanları kullanmaktadır. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlerin usul ve yasaya aykırı olduğunu, hakkaniyete uygun düşmediğini düşünen mükellef, hakkını yargı önünde aramaktadır.

Uyuşmazlık çıkarılmasını müteakip, taraflar iddialarını ve savunmalarını destekler nitelikte dayanaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Bir hukuk devletinde, mesnetsiz bir iddia veya savunmanın yargısal karara dayanak alınması beklene-meyeceğinden, delil ve ispat müesseselerinin sağlıklı işlemeleri ve işletilmeleri, vergi yargılaması açısından çok büyük önem taşımaktadır. Vergi yargılaması için bu denli önemli olan ispat ve delili düzenleyen usul hükmü Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

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

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili 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.”

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ispat ve delillere ilişkin olarak genel bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, yargılama sürecinde hayati önemi olan ispat ve delillere ilişkin hükmün, bu kadar genel ve geçiştirilmesine düzenlenmiş oluşunun bir usul Kanunu'na yakıştırılması mümkün değildir. Çok genel bir düzenleme olmasına rağmen, araştırma konumuzun özünü teşkil eden bu madde üzerinden bir değerlendirme yaparak çalışmamızı sonuçlandıracağız.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin “*her türlü delille*” ifadesi ile delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Yargısal süreç içerisinde, tarafların iddia ve savunmalarını, uyuşmazlığı aydınlatacağına inandıkları ve gerçeği ortaya koyucu niteliği olduğunu düşündükleri her türlü delile dayan-dırabildikleri mutlak özgürlük ortamına sahip olmaları gerekir. Bu özgürlük ortamını ise, delil serbestisi ilkesi sağlamaktadır.

Vergi yargılamasında da delil serbestisi ilkesi, kural olarak geçerlidir. Ancak ilkeye bazı sınırlamalar getirilmiştir.

İlkeye getirilen ilk sınırlama yemin delili açısından olmuştur. Yemin, kişiler üzerindeki psikolojik etkisi ve baskısı nedeni ile hukukumuzda deliller arasında yer almıştır. Yargısal süreç içerisinde kullanılmasının ne kadar doğru ve gerçeği ne kadar yansıtan bir delil olduğu sosyolojik ve ayrı olarak tartışılabilir. Ancak çalışma kapsamı ile sınırlı olarak, yemin delilini, bir yargı kolu kabul etmekteyken, diğer bir yargı kolunun hem delil serbestisi ilkesini kabul edip hem de mevzuatında yasaklaması çok doğru görünmemektedir.

Vergi uyumsuzluklarının bir tarafını her zaman için kamu kesimi oluşturduğundan, yemin teklif edilmesi halinde mükellef açısından hiçbir sorun olmamakla beraber, eşyanın tabiatı gereği kamu idarelerine yemin teklif edilemeyeceği bir gerçektir. Ancak, idari teşkilat içerisinde, ihtilafa düşülen mükellefe ilişkin işlemleri başlatan, uygunsuzlukları tespit eden ve sonuçlandıran bir kamu personelinin varlığından hareket edilerek yemin delilinin önü açılabilir. Özel hukukta da, yeminin uygulanışında, tüzel kişiye yöneltilen yemin, organı tarafından icra edilmektedir^[1]. Ayrıca, yemin delilinin kabulü halinde, mutlaka Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'na atıf yapılarak, ilgili kanunun uygulanışının düşünülmesi zorunlu değildir. İdari yargı içerisinde farklı bir düzenleme yapılması her zaman mümkündür. Örnek olarak, yemin teklif edilmesi halinde, ilgili talep mahkemenin takdirine bırakılarak, mahkemenin gerekli olduğuna kanaat getirmesi halinde uygulanmasına izin verilebilir. Böylelikle, mahkeme esasa etkili olacağına inanmadığı hallerde talebi reddederek hem idari personelin gereksiz meşgul edilmesinin önüne geçebilecek hem de ihtiyaç duyulduğunda başvurulabilecek bir delil olarak mevzuatta yer verilmiş olacaktır. Buna ek olarak, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda kesin delil olarak kabul edilen yemin, yine ayrı bir düzenleme ile takdiri bir delil olarak kabul edilebilir. Bu sayede, haksız ve kötüniyetli mükelleflerin, cebren ödemek durumunda oldukları vergilerden yemin delili ile kurtulmaları engellenmiş olacaktır.

Delil serbestisi ilkesine getirilen diğer bir sınırlama tanık beyanları ile ilgili olmuştur. Tanığın, vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabi ve açık olması beklenmektedir. Ancak, aranan bu açık ve tabi ilgiden ne anlaşılması gerektiği kanunun lafzında bulunmamaktadır. Tanık beyanları, vergi yargısında hali hazırda takdiri delillerdendir. Dolayısıyla, bağlayıcı olmayan bir delil için bu denli sıkı koşullar öngörülmesi çok doğru görünmemektedir. Hakimin zaten beyanı takdir yetkisi vardır ve kanunlar, hakime uyumsuzlukla ilgili görmediği tanık beyanını rahatlıkla göz ardı edebileceği donanımı sağlamıştır. Ayrıca bir

[1] Nazif Kaçak, Açıklamalı-İçtihatlı Hukuk Davalarında İspat Rehberi, 2. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006, s. 96.

tanığın beyanına başvurulmadan ve beyanın içeriği değerlendirilmeden vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tespiti mevcut düzenleme ışığında mümkün değildir. Bu durum, uygulamada aslında her tanığın beyanının alınması, devamında vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık görülür ise, esas hakkındaki karara dayanak alındığının belirtilmesi; vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık görülmez ise, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık olmayan tanık beyanı kullanılamayacağı gerekçesi ile karara dayanak alınmadığının belirtilmesi ile sonuçlanacaktır.

Tanık beyanlarına ilişkin bir sınırlama da, duruşmalarda tanık dinlenememesi yönündedir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesi haricinde tanık dinlenmesi yolunda yasal engeller vardır. Uyuşmazlık dosyalarında mevcut tanık beyanlarının pek çoğu inceleme elemanına verilen ifadelerden ibarettir. Çalışmanın ilgili bölümünde tartışılmış olmakla beraber, tanık beyanı olarak nitelendirdiğimiz bu ifadelerin sadece ifade veya bilgi alma tutanağı olarak değerlendirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay ile ilgisi açık ve tabi olan kişi hiç varolamayacaktır.

Yemin ve tanık deliline ilişkin söz konusu engellemeler, ulaşılabilmek ihtimali olan bir delilin yargısal sürece taşınmaması riskini beraberinde getirmektedir. Mahkemelerce karara bağlanması beklenen pek çok dosyanın içerisinde, tek bir uyuşmazlığın seyrinin tanık veya yemin delili ile değiştirilme imkanı olacaksa, bu yönlü yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği görüşünderiz. İlgili sınırlamalar olduğu müddetçe, hangi uyuşmazlıklarda bu delillerin kullanılamamasından ötürü hak kaybına sebebiyet verildiğinin tespiti mümkün olmayacak ve belki mevcut düzenleme kapsamında hak kayıplarının devamı söz konusu olacaktır. Bu nedenle, sınırlama getirilen delillerin kullanılmasından çekinmek yerine, uygun düzenlemelerin yapılarak yargısal denetim sonucu, hak kaybedilmesine sebebiyet verilme ihtimaline ilişkin riskin alınmaması gerektiği görüşünderiz.

Delil serbestisi ilkesine getirilen diğer bir sınırlama belge düzenine ilişkindir. Belge düzeni ifadesinin içerisinde, mükellefçe tutulması istenen defterler, talep edilmesi halinde ibrazının sağlanabilmesi için defter, kayıt ve belgelerin saklanması gereği ve belgelere ilişkin öngördüğü biçimsel koşullar da değerlendirilmektedir. Bunlar kanunen aranan koşullar olduğundan, sınırlama olarak düşünülmemesi gerekir. Mükellefin kendi lehine olacak durumların, kanunen bildirilmesi halidir. Belge düzenine ilişkin sınırlama olarak değerlendirilebilecek husus, vergilendirme ile ilgili olgulardan bir bölümünün yalnızca belli belgelerle ispatlanması, kanunun gösterdiği belgelere dayanması koşullarının aranışıdır. Kanunları bilmemenin mazeret sayılmadığı hukuk sistemimiz içerisinde, mükellefe, karşılaşılabilecek duruma ilişkin ispat araçları sayılmıştır. Burada bahsedilen ve mükelleften beklenen ispat araçlarını, mükellef uyuşmazlık öncesi elde etmekte veya kanuni koşullara uygun olarak düzenlemektedir. Mükellefin

keyfiyetinden kaynaklanan ispat engelini, yargılama sisteminin bütününe ilişkin delil serbestisi ilkesi içerisinde bir sınırlama olarak kabul etmemek gerekir. Burada söz konusu olan, bir duruma ilişkin delil sınırlamasıdır. Bir durumun hangi deliller ile ispatının mümkün olduğunun açıklanışıdır. Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamadan anlaşılması gereken, bir delil çeşidinin tüm usul kanunu kapsamında reddedilmesi halidir. Oysa, kanunda belirtilen belgelerden olmasına rağmen, kanuni koşulları eksik olarak taşıyan bir belgenin, yargılama esnasında delil olarak sunulamayacağına ilişkin hiçbir düzenleme yoktur. Mahkemenin sunulan delile, delil değeri atfedip atfetmeme konusunda takdir yetkisi vardır. Delil serbestisi ilkesinin mutlak anlamı da zaten bunu gerektirir.

Tanık ve yemin delillerinde aynı durum söz konusu değildir. Kanun, mevcut düzenlemesi ile yemin delilini, usul kanunu içerisinde reddetmektedir. Aynı şekilde, belli koşulları taşımayan tanık beyanına başvurulması da kanunun lafzında engellenmiştir. Tanık beyanı ve yemin delillerine, mükellefin uyuşmazlık çıktıktan sonra ulaşmasının önüne kanuni bir engel konmaktadır. Belge düzeninde ise, mükellefe, uyuşmazlık çıkmadan önce hazırlık yapma imkanı tanınmakta, kendi lehine olacak usuli düzenlemeler belirtilmektedir.

Delil serbestisi ilkesinin özünde, kavramsal adında da belirtildiği üzere bir serbesti vardır. Serbestinin varlığının kabul edildiği yerde bir sınırlamanın olduğundan bahsedilmesiyle, artık serbestiden söz edilemez. Sınırlamalar ve hatta tek bir sınırlama dahi serbesti kelimesinin izahına sığmamaktadır. Ancak, yaşanan kavram kargaşasının literatüre yeni bir ifade eklenerek giderilmesi de çok kolay görünmemektedir. Az serbesti veya çok serbesti gibi ifadelerin kullanılması imkanı, dilimiz açısından yoktur. Sınırlı serbesti veya benzer anlamı taşıyan kısıtlı serbesti ifadelerinin kullanılarak, ilkenin anlamı ve adlandırılışı arasında bir uyum yakalanması da mümkün görünmemektedir. Çünkü serbestliğin yokluğu hali, kısıtlanmışlık veya sınırlandırılmışlıktır. Kısıtlanmışlık haline de az kısıtlanmış veya az sınırlanmış da denilemeyeceğinden uygun bir hukuki tanımlama yapılamamaktadır.

Açıklamış olduğumuz anlamsal ve kavramsal karışıklığın giderilebilmesi için delil serbestisi ilkesinin kabulüne uygun düşen bir uygulamaya geçilmesi yerinde olacaktır. Zaten izahlarımızda görüldüğü üzere, ilkeye ilişkin getirilen sınırlamalar teoride var gözükmekte ise de, uygulamadaki gerekliliklerden ötürü net olarak varlıklarından söz edilemeyecek niteliktedirler.

* *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil (2008) Neslihan ALKAN GÖRKEM
T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Vergi Hukuku
Bilim Dalı Yüksek Lisans tezinden alınmıştır.*