

VERGİ HUKUKUNDA İSPATLAMA İLE İLGİLİ SORUNLAR

Ahmet BAYRAK
Maliye Bakanlığı
Hesap Uzmanı

Konuşmamızın konusu vergi hukukunda ispatlama düzenidir. İspatlama, son bir nitelime ile, bir mantık sorunudur. Bu nedenle hukukun bütün kollarında ispatlama sorunu ortaklaşadır. Örneğin, ceza hukukunda uygulanan ispatlama esasları ile medenî hukukta ya da vergi hukukunda uygulanan ispatlama esasları arasında temelde bir ayrılık düşünülemez. Bununla birlikte, her hukuk kolunun kendine göre özellikleri bulunduğu ve bu özelliklerin ispatlama sorununa etkileri olacağı doğaldır.

Konuşmamızda delil teorisi bütünü ile ele alınmayacaktır. Sadece Türk Vergi Hukukunda egemen olan delil düzeninin niteliği belirtmek, bu düzenin eleştirilmesini yapmak, bazı önemli ispatlama sorunlarını tartışmak ve sonuçta da alınması gerekli tedbirler üstünde kişisel görüşümü zü açıklamakla yetinilecektir.

I — Vergi Hukukunda İspatlamamanın Önemi

Vergi uygulamasının en güç kesimi vergiyi doğudan olayın kavranmasıdır. Denebilir ki ileri ülkelerle geri kalmış ülkelerin vergi uygulamasında görünen en önemli ayrılık bu noktada kendini belli eder.

Bir ülkede soyut olarak vergi kanunları ne kadar tam ve eksiksiz olurlarsa olsunlar eğer o ülkede vergiyi doğuran olay gereğince kavranamıyorsa bu mükemmel kanunların hiçbir uygulama değeri olamaz. İşte ispatlamamanın önemi de buradan gelmektedir.

II — Genel Açıklamalar

Konuya girmeden önce, konuşmanın kolayca izlenebilmesini sağlamak amacıyla, delil düzeni kavramları ile delillerin neveleri üstünde kısa ve hatırlatıcı açıklamalarda bulunmak isterim :

a) *Delil kavramı :*

Her soruşturma gibi, vergi inceleme ve soruşturması da şüphe ile başlar. İnceleme ve soruşturmanın amacı bu şüpheyi bellilik derecesine getirmek veya ortadan kaldırmak suretiyle gerçeği meydana çıkarmaktır. Bu amaca varmak için kullanılan araçlara "delil" denir. Delil kavramı karine ve emareyi de kapsar

b) *Delil çeşitleri :*

Deliller bir bakıma iki büyük kısma ayrılır :

1. Dolaysız delil (Direct Evidence). Vergi ziyamı ispatlayan her türlü defter ve belgeler, tanık beyanları bu delil niteliğindedir.

2. Dolaylı delil (Circumstantial Evidence). Dolaylı delil'e hukukta "Karine ve emareler" de denir. Bunun esası "var olan ve bilinen bir duruma dayanarak bilinmeyen bir durumun varlığını kuvvetle farz ve kabul etmek"tir. Örneğin, muharrik kuvvet olarak kullanılan elektrik harcamalarında tesbit edilen belirli artışlarla gerçek üretim miktarının kavranması.

c) *Delil Düzenleri :*

Delirlerin geçerliliği bakımından iki düzen vardır : Kanunî delil düzeni ve serbest delil düzeni (vicdâî delil düzeni). Kanunî delil düzennide delil araçları yani ne gibi hususların ispatlama aracı olarak kullanılacağını kanun tek tek sayıp sınırlar. Bunun dışında herhangi bir şey ispatlama aracı olarak kullanılamaz.

Serbest delil düzeninde ise ne gibi olay veya hususların delil aracı olarak kullanılabileceği kanunla belli edilmez. Bu düzende her şey delil olarak kullanılabilir. Yargıç ileri sürülen delillerin ispatlama gücünü olayın özelliğini göz önünde tutarak, hayat denemeletine göre, serbestçe belirler.

III — Ülkemizde Uygulanan İspatlama Düzeninin Niteliği

a) *Maddî delil esası :*

V. U. K. nun 29. maddesinde ikmalen tahriyat; "...maddî delillere veya kanunî ölçülere" "dayanılarak miktarı tesbit olunan bir" "matrah

veya matrah farkı üzredinden” “almacak verginin tarhedilmesidir...” yolunda tanımlanmaktadır.

Madde metninde açıkça belirtildiği gibi, vergi hukukumuzda ikmalen tarhiyat için yalnız “maddî delil” ler geçerli olmakta ve bunun dışındaki kalan şahsî ve gayri maddî deliller, tanık beyanları, emare ve karine- neler, kanunî delil niteliğini taşımamaktadır.

Bu halde maddî delil (real evidence) nedir? İspatlama hukukunda bu delil türünün kesin bir anlamı yoktur. Ancak hukuk otoriteleri bu terimin genellikle gayri maddî ve şahsî delillere karşıt bir terim olarak literatürde kullanıla gelmekte olduğu konusunda birliktirler.

Bu anlamı ile maddî delil, suçun işlenmesinde kullanılan ve delil vazifesini gören bıçak, silâh gibi yalnız suçun maddî araçlarını kavrar; Tanık beyanı, karine ve emare gibi ispatlama araçlarını içine almaz.

V.U. Kanunumuza bu terim alınırken onun kişisel ve gayri maddî delillere karşıt oluşu niteliği gözönüne alındığı, vergi suçlarının işlenmesinde kullanılan defter, belge, hesap gibi ispatlama araçlarının kavranması düşünüldüğü ve diğer şahsî ve gayri maddî delil türlerinin kanunî delil kavramının dışında tutulmak istenildiği anlaşılmaktadır. V. U. Kanununun 134. maddesinin birinci fıkrasında, incelemenin “...defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır” yolunda tanımlanması ve böylece ispatlama araçlarının sayılı olarak sınırlandırılması bu görüşü doğrulamaktadır.

b) *Emareler :*

Vergi hukukumuzda emarelerin delil olarak kullanılması aynen maddî delil esasında olduğu gibi kanunla sınırlı ve sayımlıdır. Ortalama kâr haddi, servet artışı ve özel giderler gibi. Bunların dışındaki emareler delil olarak kullanılmaz. Bu biçimde, kullanılacak emarelerin kanunla önceden saptanması ve sınırlanmasının sayısız sakıncaları vardır. Niçin ortalama kâr haddi geçerli bir ispatlama aracı olabiliyor da örneğin randıman hesapları olamıyor? Soruya akla yatkın bir cevap bulmak güçtür.

Kısaca, bugün ülkemizde geçerli bulunan delil düzeni prensip itibariyle maddî delil esasına dayalı kanunî delil düzenidir.

IV — Vergi Hukukunda Uygulanması Gereken İspatlama Düzeni

Yukarıda niteliğini belirttiğimiz ülkemizde uygulanan ispatlama düzeni hakkında bir değer yargısına varabilmek için önce genellikle vergi

hukukunda uygulanması gereken ispatlama düzeninin ne olması gerektiğinin tesbiti gerekir. Bunun için de daha önce genellikle hangi koşullar altında kanunî delil düzeninin, hangi koşullar altında serbest delil düzeninin uygulanabileceğinin bilinmesi gerekir.

1 — Delil düzenlerinin koşulları

Modern ispatlama hukukunda genel ilke uyumsuzluk konusu olay ve işlemlerin her türlü delillerle ispatlanabilmesidir. Bu bakımdan kanunî delil düzeni istisnaî bir hal olup ancak bazı özellikler gösteren belli alanlarda uygulanabilir.

İspatlama konusu olabilecek herhangi bir olay veya işlemin kanunî delil düzenine bağlanabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekir.

1 — Olay veya işlemin belli bir şekil içinde yapılmalarının kanunla düzenlenmesi mümkün olmalıdır.

2 — İşlemlerin belli bir şekil içinde yapılmaları bunları ileride ispatlamakla yükümlü olanların iradesine bağlı olmalıdır.

3 — Olay ve işlemlerin belli bir şekil içinde yapılmalarında yapanların bir yararı bulunmalıdır.

Böylece taksitli satış aktinin ispatlanması kanunî delil düzenine bağlanabilir. Çünkü;

1 — Satış aktinin belli bir şekil içinde (örneğin yazılı şekilde) yapılması zorunluğu kanunla düzenlenebilir.

2 — Bir satış aktinin kanunen istenen şekil içinde yapılmaları veya yapılmamaları tarafların iradesine bağlı bir husustur.

3 — Bir satış aktini kanunun istediği biçimde yapmalarında ve bu belgeleri saklamalarında tarafların yararı vardır. Aksi halde ileride olayı ispatlayamamak yüzünden haklarını kaybetmek durumu ile karşılaşabilirler.

Özel hukukun bazı alanlarında kanunî delil düzeninin geçerli olabilmesinin nedenleri bunlardır.

Halbuki kanuna aykırı bir fiilin (haksız fiil veya suç) ispatlanması kanunî delile bağlanamaz.

Çünkü;

1 — Kanuna aykırı fiillerin belli bir biçim içinde işlenmeleri kanunla düzenlenemez.

2 — Kanuna aykırı fiillerin ispatlanması bu fiili işleyenin (failin) yükümlülüğü değil, zarar görenin (mağdurun) yükümlülüğüdür. Bu bakımdan mağdurun bu fiilin belli şekiller içinde yapılmasında bir iradesi bulunamaz.

3 — Kanuna aykırı bir fiili işleyenin bu fiilin ileride ispatlanmasında “yararı” değil tersine “zararı” bulunmaktadır. Bu bakımdan fiilin izlerini ortadan kaldırmağa gayret edecektir.

Ceza hukuku alanında serbest delil düzeninin geçerli oluşunun nedenleri bunlardır.

2 — *Vergi hukukunun ispatlama bakımından özelliği*

Vergi hukukunda ispat sorunu yukarıda açıklanan genel ilkelerin ışığı altında incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara varılır.

Vergi hukukunda ispat sorunu iki kısma ayrılır :

- 1 — Ödevlilerin ispat yükü ve ispat araçları,
- 2 — İdarenin ispat yükü ve ispat araçları.

Ödevlilerin ispatlamakla yükümlü buldukları hususlar; gelir, gider ve satış gibi vergi matrahı ile ilişkin konulardır. Bu işlemlerin belli bir biçim içinde yapılmasının kanunla düzenlenmesi mümkündür. Bu işlemlerin kanunla belli edilen şekil içinde yapılmaları veya yapılmamaları ödevlinin iradesine bağlı bir husustur. Bu işlemlerin kanunla belli edilen şekiller içinde yapılmasında ödevlilerin yararı vardır. Aksi halde ya beyan ettiği gider kabul edilmeyecek ya da geliri daha çok takdir edilecektir.

Bu nedenlerden ötürü ödevlilerin ispat araçları prensip itibariyle kanunî delil düzenine bağlanır. Yani ödevli; gider, gelir ve satış gibi vergileme ile ilgili olayları ancak kanunla belli edilen belgeler vasıtasıyla ispatlayabilir. Bu ilkenin tek istisnası gelirin takdiri hâlidir. İdarenin resen belli ettiği matrahın aşırı olduğunun ispatlanması önceden belli bir biçime bağlanamaz. Çünkü idare takdirini olayına göre, türlü şekillerde yapabilir. Bundan ötürü ödevli takdir edilen matrahın aşırı olduğunu her türlü makul delille ispatlayabilir.

İdarenin ispatlamakla yükümlü bulunduğu hususlara gelince bunlar ödevlilerin vergi kanunlarına aykırı fiilleridir. (suçlar). Bu fiillerin işleniş biçimlerinin kanunla düzenlenmesi söz konusu olamaz. Bunlar idarenin iradesi dışında işlenmektedir. Bu fiillerin ortaya çıkmamasında idarenin değil, mükelleflerin yararı vardır.

Bu sebeplerledir ki, vergi hukukunda idarenin isapt araçları kanunî delil düzenine bağlanamaz. Aksi halde idare kanuna aykırı fiilleri ispatlamak yeteneğini kaybeder. İdare kanuna aykırı fiilleri serbest delil düzeni içerisinde her türlü ispatlama araçlarıyla ispatlayabilmelidir. Nitekim batı ülkelerinde de uygulama bu yöndedir.

Örneğin;

1 — Amerika Yüksek Mahkemesi (Supreme Court of the United States of America) 6.12.1954 tarih ve 348, 215, 121 sayılı prensip kararında;

“İdare ibraz edilen defterlerin mükellefin”
 “gerçek durumunu aksettirip aksettirmedeğini”
 “ispatlamak için her türlü delil kullanabilir”

demektedir. (Internal Revenue Bulletin 954 sayı 525, 21).

2 — Belçika Gelir Vergisi Kanunu'nun 959 yılında yapılan reformla getirilen 246. maddesinde aynen;

“İdare, vergi alacağıının mevcudiyeti ve tutarını,”
 “yemin hariç, genel hukukça kabul edilen her türlü”
 “delille ispatlayabilir” denmektedir.

3 — İngiliz hakimlerinden J. Donovan 11.1.1952 günlü kararında aynen;

“Bir kısım hâsılâtın defterlere intikal”
 “ettirilmediği hakkında maddî deliller”
 “olmadan vergi tarh edilemeyeceğini”
 “iddia etmek, hiç kimsenin sadece”
 “emare ve karinelerle mahkûmiyetine karar”
 “verilmeyeceğini söylemek kadar”
 “yanlış ve esasızdır”. Demektedir. (Tax Cases Cilt 33, S. 61).

4 — İtalyan Vergi Merkez Komisyonu 8.2.1943 tarihli prensip kararında;

“Kanun re’sen takdir için kaçakçılık fiilinin”
 “varlığını kesin olarak ispatlamağı şart koşmamaktadır”
 “Olayda kaçakçılık emarelerinin bulunması”
 “yeterlidir” denmektedir.

Vardığımız bu sonuca göre ülkemizde uygulanana gelen kanunî delil düzeninin ilmi esaslara dayanmadığı açıkça ortaya çıkmaktadır.

V — İspatlama ile ilgili Bazı Sorunlar

Genel olarak vergi hukukunda uygulanması gereken delil düzenini böylece tesbit ettikten sonra şimdi vergi uygulamasında özellikle önem gösteren bazı sorunlar üzerinde durmak isterim.

1 — Delillerin İspat Gücü

İspatlama bir mantık sorunudur demiştik. Bu demektir ki, ileri sürülen bir delilin güvenilir kabul edilebilmesi için bu delilin anlaşmazlık konusu olayın mantık yapısına ve dokusuna uygun bulunması gerekir. Delillerin ispat gücü, ait olduğu türe veya bağılı buldukları biçime göre değıl, olaydaki mantık güçlerine göre ölçülür ve değerlenir.

Ülkemizdeki vergi uygulamasında delillerin mantık güçlerine bakılmaksızın sadece mekanik bir anlayışla biçimlerine göre değerlendirilmekte olduğu gözlenmektedir. Bir örnek verelim :

Ödevli Türkiye - Bulgaristan ticaret anlaşması çerçevesi içinde palamut hülâsası karşılığında kereste ithal etmektedir.

Defter kayıtlarına göre, ihraç edilen palamut hülâsasının tonu 650 TL, karşılığında ithal edilen kerestelerin metre küpü 150,— TL. dir.

Yapılan aramalı incelemede; palamut hülâsasının Bulgaristan’a değıl Romanya’ya ihraç edildiğı, kerestelerin de Bulgaristan’dan değıl Romanya’dan ithal edildiğı ve kerestelerin ithal fiyatının 150,— TL. değıl gerçekte 113,— TL. olduğu; menşе şahadetnamesi, konşimento, gider dekontları gibi belgelerle kesin olarak ispatlanmıştır. Kerestelerin ithal fiyatlarında tesbit olunan şişirme farkına dayanılarak ödevli hakkında 180.000,— TL. matrah farkı üzerinden resen vergi salınmıştır.

Kerestelerin fiyatlarında yapılan şişirmenin kesin olarak ispatlandığını anlayan ödevli itiraz safhasında bu şişirmeyi kabul etmiş ancak palamut hülâsasını deftere yazıldığı ve beyan edildiğı gibi 650.— TL.

üzerinden değil, gerçekte 480,— TL. üzerinden ihraç etmiş olduğuna ve böylece hesaplanacak olumsuz farkın inceleme raporunda tesbit olunan olumlu farka sayılmasını dilemiştir.

İtiraz mercileri palamut hülâsasının kaçta satılabileceğini bilirkişi ile tesbit ettirmiştir. Bilirkişinin tesbit ettiği fiyat 480,— TL. dir. Ve böylece tesbit olunan olumsuz fark incelemede bulunan olumlu farkın tamamını karşılamış, salınan vergi de kaldırılmıştır¹.

Kararda delil olarak kabul edilen bilirkişi raporu biçimsel, mekanik bir değerlemeye tâbi tutulmuştur. Şöyle ki :

Ödevli palamut hülâsasını, kendi defter kayıtlarının aksine 650,— TL-dan değil, 480,— TL. üzerinden ihraç ettiğini iddia etmiş ve bunun bilirkişi raporu ile ispatlamıştır. Bu rapora güvenilmemesi için ortada biçimsel bir sebep yoktur.

Aynı raporu olaydaki mantık gücüne göre değerlersek şu sonuca varırız : Ödevlinin ihracat ve ithalât işlerinde sahte belgeler düzenlediği ve kullandığı konusunda duraksama yoktur. Öte yandan ödevlinin bu işlerden sağladığı kâr % 1 dir. Bütün bu sahte belgeler % 1 kâr sağlamak için mi düzenlenmiş ve kullanılmıştır? Buna olumlu cevap vermek olanaksızdır. Normal olarak kâr hadlerinin % 20 çevresinde dölaştığı bir ülkede bir ödevlinin % 1 kâr sağlayabilmek için sürekli olarak sahte belge kullanması düşünülemez. Kısaca, rapor muhteviyatı, olayın mantık dokusu ile çelişmektedir. Bu sebeple kabul edilmemesi gerekir.

Şimdi bir de delillerin mantık gücüne göre değerlendirilmesi konusunda İlgiltere'nin vergi uygulamasından bir örnek verelim :

Londra'da 1945 yılında bir kadın bir mağazadan 30 £ bedelinde hazır elbise satın alır. Kadın, verilen makbuzda müessesesi isminin yazılmamış olduğunu görür ve durumdan kuşulanır. Makbuzu vergi dairesine teslim eder ve olayı anlatır. Vergi Dairesi yaptığı incelemede sözü geçen 30 £ tutarındaki makbuzun 1945 yılı defterinde satışlar arasında yazılmadığı ve bu makbuzun müessesenin kullanmakta olduğu normal makbuzlardan ayrı bir dizi numarası taşıdığını tesbit eder. Şirketin yalnız 1945 yılı hesapları değil geriye doğru beş yıllık hesapları incelenmiş bunun dışında tenkit konusu yapılacak başkaca bir durum tesbit edilememiştir. Defter ve belgeler düzenlidir. Şu kadar ki, beyan edilen kârlar düşüktür.

1) Temyiz Komisyonu, 19.2.1962 gün ve 961/6551 sayılı kararı).

Kısaca tesbit olunabilen tek olay ödevli müessesenin 945 yılında 30 sterlin tutarında tek bir satışı kasıtlı olarak defterlerine geçirmemiş olduğudur. Vergi Dairesi bu tek olaya dayanarak ortaklık defterlerinin tamamının güvenli olmadığını ileri sürmüş ve yalnız sözü geçen satışın yapıldığı 945 yılı için değil geriye doğru giderek 941, 942, 943 ve 944 yılları için de 5000 £ tutarında resen vergi salmıştır. Ödevli tek bir olayın beş yıla teşmil edilemeyeceği, defter kayıtlarına itibar edilmesi gerektiğini iddia ederek salınan vergiye itiraz etmiştir.

Yüksek Mahkeme uyuşmazlığı konusu olay hakkında;

“...şurası muhakkak ki idare defterlerin itimada şayan bulunmadığını gösteren yalnız bir tek olayı ortaya çıkarabilmiştir. Fakat bu tek olay böyle şeylerin müessesede öteden beri cereyan edegelmekte olduğunu göstermektedir...”² demıştır.

Dâvada idarece, delil olarak ibraz olunan tek bir kayıt dışı satışı gösterir makbuz, biçimsel ve mekanik bir delil anlayışı ölçüleri içinde değerlendirirse önemli bir sonuca varılamaz. Yalnız bu makbuz muhteviyatının matraha eklenmesi ile yetinilmesi gerekir. Fakat bu tek makbuz mantık gücü ölçüsü ile değerlendirirse çok önemli sonuçlara varılır. Nitekim Mahkemede aynı biçimde düşünmüştür. Söz konusu makbuzun mantık değeri şuradan gelmektedir :

Bir müessese sadece tek bir satış için ayrı bir makbuz tedarik etmez ve kullanmaz. Ayrı bir dizi numaralı makbuzun varlığı müessesenin ötedenberi bir kısım satışlarını defter dışı tutmakta olduğunu açık belirtisidir. Beyan edilen kârların düşük olması bu durumu doğrulamaktadır.

2 — Delillerin Hiyerarşisi

Genellikle ve soyut olarak deliller ispatlama güçlerine göre şöyle sıralanırlar : Sözlü deliller (tanık beyanları), yazılı deliller ve resmî deliller (örneğin noter senedi). Bu sraya delillerin hiyerarşisi denir. Bu sıralamanın bir sonucu olarak ispatlama hukukunda bir kural belirmiştir : Delil olarak ileri sürülmüş bir belgenin tersi en azından aynı düzeydeki diğer bir belge ile iddia ve ispat olunabilir. Bu kuralın sonucu olarak, yazılı bir belgenin tersi şahitle, noterce düzenlenmiş bir senedin tersi âdi bir senetle ispatlanamaz. Ancak bu kural belgeyi düzenleyenler yani tatarlar için doğru ve geçerlidir. Üçüncü kişiler bir belgenin gerçek dışı olduğunu her türlü delille ispatlama yeteneğine sahiptir. Aksi halde

2) (Rosette Franks, tax cases Vol. 36, S. 100).

bir kimsenin ispatlama hakkı başkalarının iradesiyle sınırlandırılmış olur.

Ülkemizdeki vergi uygulamasında bu kural da yanlış anlaşılmakta ve mükellefçe düzenlenmiş bir belgenin tersini iddia eden vergi daire-sinden, sanki bu belgede bir taraf imişcesine, en az aynı düzeydeki bir başka belge getirmesi istenmektedir. Somut bir örnek verelim :

Ödevli konusu keşekâğıdı imali olan bir Limited Ortaklığın 1/4 hisse ile ortağıdır. Ortaklık 1953 yılında faaliyete geçmiştir. Ödevli 83.250,— TL. yazılı değerdeki bu payını 1958 yılında noter senedi ile 100.000,— TL. ya satmış ve farkı karşılayan 16.750,— TL. yi yıllık beyannamesine koymuştur.

Yapılan incelemede olaya konu olan payların 100.000,— TL. ye değil 375.000,— TL. ye satıldığı aşağıdaki delillerle ispatlanmıştır :

1 — Ortaklık, dönemin ekonomik durumu gereği, son derece kârlı çalışmaktadır.

Ortaklığın kârları :

1955	105.000,—
1956	273.000,—
1957	141.000,—
1958	162.000,— TL. dir.

Yıllık kâr ortalaması 170. 000,— TL. dir. % 6,5 faiz esası üzerinden 1/4 payının randıman değeri 375.000,— TL. dir.

375.000,— TL. randıman değerinde bulunan bir iştirak hissesi 100.000,— TL. ya satılamaz. Böyle bir davranış, aiktisadî mantıkla çelişir.

2 — Fabrikanın makinaları \$ = 2,80 TL. üzerinden ithal edilmiştir. 4 Ağustos kararıyla dolar 9,— TL. çıkınca bu makinaların değerleri de kendiliğinden üç katına çıkmıştır. Aktif değerlerin piyasa değerinin üç katına çıkması iştirak payları değerinin 3 katına çıkmasına varacağı doğaldır. Nitekim 1959 yılında ortaklardan bir diğeri payını kayıtlı bedelin 3 kat değerle satmıştır.

3 — İlgililerin ifadesi, bilhassa aynı olayda hakemlik yapmış bulunan Temyiz Mahkemesi üyelerinden bir kişinin beyanı satış bedelinin 100.000,— TL. nin çok üstünde olduğu yolundadır.

4 — Payların 2/3 sini alan alıcının hesapları incelenmiş tam satış gününde değişik şahıs ve Bankalardan 247.000,— TL topladığı ve bunun 199.299,— lirasının şahsî hesap kanalıyla işletmeden çektiği defter kayıtlarından anlaşılmıştır.

5 — Ödevli tam satış gününde 285.000,— TL yı bankadaki hesabına yatırmış olduğu tesbit edilmiştir. Ödevli bu 285.000,— TL. yı nereden bulduğunu izah edememiştir. Ayrıca ödevlinin aynı gündeki mali durumu incelenmiş, para olarak bir varlığı bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

6 — Alıcılardan birinin beyanına göre satış bedeli 100.000,— TL'nin çok üstünde olduğu bu bedelin kısmen para, kısmen bono, kısmen de borcun ibrası şeklinde karşılanmıştır. Kısaca yapılan incelemede olay konusu iştirak paylarının 350.000,— — 400.000,— TL. arasında satıldığı, bunun 285.000,— TL. sınım para, kalanının ise bono ve borcun ibrası şeklinde ödendiği meydana çıkmış, inceleme elemanı 350.000,— TL. satış bedeli üzerinden 250.000,— TL. matrah farkı koymuştur.

Olayı inceleyen Temyiz Komisyonu 2.9.1963 tarih ve 963/3497 sayılı kararında :

- “...vergi hukukunda tahmin ve karineye
- “istisnadan tarhiyat icrasına mesaj bulunma-
- “dığına ve mükellefin bahis konusu hisse senetlerinin
- “daha yüksek bedelle sattığı satış
- “*senedi kuvvetinde* ve kanunen muteber bir
- “vesikayla tevsik edilmediğine nazaran...”
- yolundaki gerekçe ile tarhiyatı kaldırılmıştır.

Kararda açıkça belirtildiği gibi salınan verginin kaldırılmasının nedeni idarenin iddiasını ispatlayamaması değil *satış senedi kuvvetinde* bir belge ile tevsik edememesidir.

3 — İspat Yükü Sorunu :

Medenî Kanununun 6. maddesinde ispat yükü “tarafardan her biri iddiasını ispatlamak zorundadır” şeklinde formüle edilmiştir. Bu esas soruna bir ölçü getirmemektedir. Bundan dolayı modern hukukta ispat yükü “işin niteliğine göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır” yolunda ifade edilir. Örneğin, bir fabrikanın istihsalinin bir kısmını faturasız olarak sattığını idarece ele geçen teslim maktuzları ile tesbit olduğunu düşünelim. Müessese itiraz safhasında teslim etmiş olduğu uyumsuzluk konusu malların geri verilmiş ol-

duğunu, bunun için bu satışların resmî defterlere yazılmamış bulunduğunu ileri sürmektedir. Ödevlinin bu iddiası doğal edgildir. Böyle bir olayda normal olan, malın geri verilmemiş olmasıdır. Şu halde, bu iddia ancak ödevlice inandırıcı delillerle ispatlandığı hallerde dinlenmeğe değer görülecektir. İdare geri verilmediğini ispatlamak zorunda değildir. Kısaca ispat yükü ödevlinin üstündedir. Öte yandan usulüne uygun tutulmuş defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden idare bunu ispatlamakla yükümlüdür. Çünkü usulüne uygun tutulmuş defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtması normaldir. İdare, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığını ispatladığı anda mükellefin yararına işleyen “defterlerin doğruluğu karinesi” yerine (idarece) yapılan takdirin doğruluğu karinesi” geçer. Bunun içindir ki, matrahın idarece takdir hallerinde ispatlama yükü ödevliye düşer. Nitekim, İngiltere, Amerika, Fransa, İtalya, Almanya, İsveç gibi ülkelerdeki uygulama bu yoldadır.

İspatlama yükünün taraflardan biri üstünde olmasının önemi ve hukukî sonucu şudur : Olayın ispatlanması tam bir kesinlikle ortaya çıkmadığı hallerde durum, ispatla yükümlü olan taraf aleyhine yorumlanır.

4 — Tanık beyanlarının vergi hukukunda delil değeri :

Ülkemizde yerleşmiş bir fikir alışkanlığı vardır : Tanık beyanı ile vergi salınmaz. Bu kural vergi yargı mercilerimizin kararlarında sık sık rastlanır. Bu kural hiçbir ilmî esasa dayanmamaktadır. İspatlama hukukunda bir ilke vardır : “daha ağır suçlar için daha kesin delil aranır”. Örneğin, 50 liralık bir trafik cezası için trafik memurunun beyanı yeterli bulunabilir. Fakat bir gümrük kaçakçılığı suçunda yalnız gümrük koruma memurunun beyanı yeterli görülemez.

Kısaca bir ülkede tanık beyanı ağır hapis cezaları için geçerli bir delil olarak kabul edildikten sonra çok daha hafif bir suç niteliğinde bulunan vergi suçları için geçerli kabul edilmemesi için akla yatkın bu neden gösterilemez.

5 — Karine ve emarelerin vergi hukukunda delil değeri :

Yukarıda açıklandığı gibi delil kavramı karine ve emareleri de içine almaktadır. Bu bakımdan takdiri delil düzeninde emare ve karinelere diğer delil araçları gibi yeterli bir ispatlama aracı olduğunda şüphe yoktur. Nitekim, batı ülkelerinde bu delil türünün ceza dâvalarında geniş

uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Wills'in "Principles of circumstantial Evidence" adlı ilgi çekici eserinde yalnız emarelere dayanılarak verilmiş birçok mahkeme kararlarından bir kaçına bir göz atmak bu konuda kanı sahibi olmak için yeterli bulunmaktadır.

Bu tarz ispatlamalarda kesinlik bulunmayacağı, daima bir şüphe payının bulunacağı, bu bakımdan ceya hukukunun "şüphe, sanığı müstefit kılar" prensibi uyarınca bu delil türü ile cezalamaya gidilemeyeceği ileri sürülebilir.

Burada "metafizik şüphe" (Metaphysical doubt) ile "makul şüphe" (reasonable doubt) arasında ince bir ayırım yapmak gerekmektedir. Makul şüphe normal bir insanın bir hâdise karşısında duyması gereken şüphedir. Metafizik şüphe ise mutlak gerçek arayan bir kimsenin olaylar karşısındaki kararsızlığıdır. İspatlamada giderilmesi gereken şüphe "makul şüphe" dir. "Metafizik şüphe" değildir. Çünkü, metafizik şüphe hiç bir ispatlama aracı ile giderilemez. Her ispatlama gerçeğe bir yaklaşımdır, bir kanaattir, asla varma değildir. Bir başka deyimle ispatlama nisbidir, mutlak değildir. Bu niteliğiyle en kuvvetli bir delil bile şüpheyi mutlak olarak gideremez.

Örneğin, çift defterle kaçaklığı ispatlanan bir ödevlinin "bu defteri muhasebe eksersizini yapmak için tuttum" yolundaki iddiasında da bir gerçek ihtimali ve dolaylı olarak bu ispatlamada da bir şüphe payı bulunabilir. Fakat buradaki şüphe, makul bir şüphe değil, metafizik bir şüphe olduğu içindir ki, yargıç kararında gözönünde tutamaz.

İspatlama hukukunda önemli olan yön, delilin bağlı bulunduğu düzen veya tür değil onun anlaşmazlık konusu olaydaki inandırma gücü ve olayın ispatlanmasında yeterli olup olmadığıdır. Bu bakımdan bir delil, soyut emare niteliğinde olması dolayısıyla, ispatlama gücünden birşey kaybetmez.

Düşünelim ki ödevli, iç fiyatlardan düşük bir bedelle sürekli şekilde ihracat yapmakta ve ihracat dövizlerini kanunun ceza hükümlerine rağmen yurda getirmemektedir. Resmî defterlerde her yıl kabaran zararlara karşı öz varlıkta belirli artışlar kaydedilmektedir. Ödevli, zararına devamlı ihracatın akla yatkın bir nedenini gösterememektedir.

Bu olayda tesbit olunan emarelerin vergi matrahının gizlenmiş olduğu hususundaki ispatlama gücü herhangi bir "çift defterden" daha az olduğu iddia olunabilir mi?

Müeyyideleri çok daha ağır bulunan genel ceza hukukunda karine ve emareler geçerli bir delil olarak kabul olunduğuna göre vergi hukukunda aynı delil türünün uygulanmaması için akla yatkın hiçbir sebepleri sürülemez. Kaldı ki, vergi uygulamasında emarelere başvurmak bir zorunluktur. Nitelikleri gereği son derece karmaşık, geçmişte cereyan etmiş iktisadî olayların ancak bazı belirtileriyle kavranabilir. Bunların dolaysız delillerle kavranması az görülür bir olaydır. Vergi uygulaması ise bu gibi rastlantılar üzerine oturtulamaz. Nitekim, İngiltere, Amerika, Fransa, Belçika, İsveç ve İtalya gibi memleketlerde karine ve emarelerden vergi uygulamasında geniş ölçüde yararlanılmaktadır.

Emarelerin vergi hukukunda delil olarak nasıl kullanıldığını göstermek için A. B. D. uygulamasından bir örnek verelim :

Otel ve lokanta işletmecisi olan ödevlinin 1946-1948 dönemi işlemleri incelenmiştir. İncelemede aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir :

1 — İdare, mükellefin 1946 yılı başındaki öz varlığını yaklaşık bir hesapla 19.000,— dolar olarak saptamıştır.

2 — Defter ve belgelerde yerilmesi gerektirir bir yan görülmemiştir.

3 — 1946 yılı içinde bir otel ve lokanta satın almış ve inceleme dönemlerinde bunların işletmesi ile uğraşmıştır.

4 — İnceleme dönemlerinde mükellefin beyan ettiği gelir topluca 31.265 \$ dir.

5 — Bu devrede öz varlıktaki artış 113.000 \$ çevresindedir.

6 — Mükellef öz varlıktaki artışın, 1946 yılından önceki senelerde yığındırılmış bulduğu ve evinde muhafaza etmekte olduğu paralardan meydana geldiğini iddia etmektedir.

7 — İdare 1946 yılının başlarında mükellef, iddia edildiği gibi para halinde yığılmış serveti bulunmadığını ispatlayan herhangi bir dolaysız delil getirememiştir. Ancak, ödevlinin 1946 dan önce gelen yıllarda bu tutarlarda para halinde servetinin bulunmayacağını bazı karine ve emarelerle ortaya koymuştur :

a) Ödevli geçmiş yıl beyanları iddia edildiği tutarda bir biriktirmeye imkân verir seviyede değildir.

b) Ödevli, 1946 öncesi yıllarında bir kahvehane çalıştırmış ve bu işten dolayı 35.000 \$ borca girmiştir. Borçlarını ödeyememiş ve evindeki möbleler cebri satışa çıkarılmıştır.

c) Keza aynı dönemlerde ödevli, vadesi gelmiş bir borcun zamanında ödeyememekten ötürü 500 \$ zarar ödemeğe hüküm giymiştir. Olayda başkaca bir delil yoktur.

İlk derece mahkemeleri vergi cezasından ayrı ödevliye iki yıl hapis cezasını tertip etmiş ve bu karar Amerikan Yüksek Mahkemesinin 6.12.1954 tarihli kararıyla onaylanmıştır. (34ş US, 121 Hollanda V. US)³.

Şimdi bir de yukarıda verilen örneğe kıyasla çok daha kuvvetli emarelerle tesbit edilmiş bir vergileme olayının yargı mercilerimizdeki sonuçlarını görelim :

Ödevli modern bir çorap fabrikasının sahibidir. İmalâtın ham maddesini teşkil eden naylon ipliğinin önemli bir kısmı faturasız olarak alınmakta buna karşılık imalâtın bir kısmı faturasız olarak kayıt dışı satılmaktadır.

1959 - 1960 devresi incelemeğe tâbi tutulmuştur.

Ödevli, inceleme dönemlerinde yukarıda ifade olunduğu tarzda vergi kaçakçılığı yaptığını gösterir deliller aşağıda özet olarak sıralanmıştır :

1 — Beyan edilen gelirlerle özvarlık ve işletmeye her yıl ilâve edilen değerler arasında açık dengesizlik vardır :

Yıllar	Özvarlık	Dönem kârı	İşletmeye ilâve edilen değerler
1952	348.930	35.969	364.899
1953	517.945	49.911	119.103
1954	729.594	24.084	187.564
1955	843.286	326.812	213.120
1956	726.504	145.170	261.951
1957	648.875	355.677	397.306
1958	1.734.172	80.730	968.567
1959	2.229.426	200.877	294.375
1960	4.286.329	208.828	1.848.074

Ödevli 1952 yılında 20.000,— TL. sermayeli mütevazi bir çorap imalâtıyla işe başlamıştır. 1949 yılında ölen babasından sadece 4.500,— TL. tutarında servet kalmıştır. Özvarlıktaki artışlarla beyan edilen kârlar arasındaki açık dengesizlik açıklanamamıştır.

3) Amerika vergi mevzuatında servet beyanı ve gider esasları gibi müesseseler yoktur. Buna rağmen esnek bir delil anlayışı sayesinde bu tarz tesbitler değer taşımaktadır.

2 — Özvarlıkta ve elektrik harcamalarındaki artışlarla imalât miktarlarının seyri arasındaki açık çelişmeler vardır :

	1956	1957	1958	1959	1960
Öz varlık	726.504	680.875	1.734.172	2.229.426	4.288.329
Elektrik sarf kw.	68.126	55.310	94.787	309.775	315.621
İmal Mik. Düz.	46.583	34.879	29.704	36.913	47.988

Fabrikada muharrik kuvvet olarak elektrik kullanılmaktadır. Yani çorap imal eden makinalar elektirik ile çalışmaktadır. Bu bakımdan imalât miktarları ile elektrik sarfiyatı arasında riyazi kesinlikte sıkı bir bağlantı vardır. Yukarıdaki tabloya göre kullanılan elektrik miktarı 1957 yılına nazaran % 470 artmış olmasına karşın, imalât miktarındaki artış yalnız % 37 dir. Beyan edilen gelirlerde ise düşüş vardır. Ödevli 1958 yılında fabrikaya yeni ve modern makinalar koymuştur. Bu hal elektirik harcamasında nisbî azalmayı gerektirirken tersine anormal bir artışın görülmesi müessesenin imalâtın önemli bir kısmını kayıt dışı tuttuğunu gösterir.

3 — Ödevlinin resmî kayıtlarına göre, fabrikada tek posta halinde çalışılmaktadır. Halbuki yapılan incelemede 1958, 1959, 1960 yıllarında iki posta halinde günde 20 - 24 saat çalışılmakta olduğu tesbit olunmuştur. Bu husus kullanılan kilovat saat ile makinaların takat - kilovatları arasındaki riyazi münasebetten istifade edilerek kesin olarak ispatlanmış ve hesaben bulunan bu neticeler ayrıca kapıcı ve sendika temsilcisinin ifadeleriyle de doğrulanmıştır. Bu hal ödevlinin istihsalin önemli bir kısmını gece mesaisi suretiyle gizlediğini açıkça ortaya koymaktadır.

4 — Ödevlinin inceleme dönemlerinde yapmış olduğu faturasız satışlarından bir kısmı maddî delillere dayanılarak ispatlanmıştır. Ve bu arada işportacılara devamlı olarak faturasız satış yapılmakta olduğu bir vakia olarak aramada ele geçen bir cep defteri kıytlarından tesbit edilmiş ve bu husus işportacıların ifadeleriyle de doğrulanmıştır.

5 — Ödevli (A) firması vasıtası ve (B) nin tavassutu ile İtalya'daki bir fabrikadan bedelsiz ithal yolu ile 1960 yılında üç parti halinde naylon ipliği ithalâtını yapmış, bunlardan yalnız birinci partiyi defterlerine intikal ettirmiş 4579 kg. lık son iki partiyi, faturasız satışlarını karşılamak üzere kayıt dışı tutmuştur.

Sözü edilen ithalâtın görünürde (A) firması adına yapıldığı halde gerçekte mükellef hesabına yapılmış olduğunu gösterir deliller şunlardır;

1 — (A) Firmasının, sahibi ticaretle hiçbir ilgisi bulunmayan bir çiftçi olan paravan bir firma olduğu incelemede sabit olmuştur.

2 — Son iki parti de ilk parti gibi ödevliye ait olduğu ve malın gümrükten çekilir çekilmez kendisine teslim edilmiş bulunduğu, malı gümrükten çeken gümrük komisyoncusunun ve (B) nin ifadesiyle sabittir.

3 — (A) ve (B) firmalarının ticarî ve malî durumu bu ithalâtı kendi hesaplarına yapabilecek kapasitede ve ehliyetinde değildir.

4 — İtalya'daki ihracatçı firma ödevlinin öteden beri ithalât yaptığı bir fabrikadır.

5 — Ödevlinin çorap fabrikası durumunda ve kapasitesinde Türkiye'de bir başka fabrika yoktur. Bu bakımdan 4579 g. nakylon ipliği partisinin bir başka firmaya devri konu dışıdır.

İnceleme elemanı ödevlinin öteden beri vergi kaçakçılığı yaptığını bu şekilde tesbit ettikten sonra 1960 takvim yılı için takdire esas olacak matrah farkını; fiilen ithal edilmiş olduğu halde kayıt dışı tutulduğu anlaşılan 4579 kg. naylon ipliğinden asgari hesalpara göre imal edilmesi lüzum gelen çorap miktarı ve bunların asgari satış fiatı üzerinden toplu satış tutarı tesbit etmek, bu tutardan azami maliyet değerini düşmek suretiyle 949.091,- TL olarak hesaplanmıştır.

Bu matrah farkı hakkında İstanbul 2 numaralı İtiraz Komisyonununun 16.2.1963 gün ve 3217 sayılı kararı aşağıdadır:

“Öz varlıkta ve elektrik sarfiyatında husule gelen nisbetsiz fazla-”
“lıkların faturasız mal satışlarından ileri geldiği ve kayıt dışı kalan bu”
“kazançların gerçek dışı hesabı cari suretiyle öz varlığa aktarıldığı mü-”
“talâasıyla, hakiki kaynağı ve faturasız satışlar maddi delillerle tesbit”
“eidlmedikçe ve bu yol hareketin mevcudiyeti katiyetle sabit olmadıkça”
“bazı muamele ve hareketler ile mükellef dışındaki şahısların ifdeleri-”
“ne istinaden bu hallerin takdir sebebi addedilmesi V.U.K. nun 30. mad-”
“desi hükmüne aykırıdır”

.....
“Gerek gümrükçü gerekse mutavassıt firma bu iki partinin mükel-”
“lef tarafından alındığını beyan etmiş ise de, malın teslimi hususunda”

“hiçbir vesika ibraz edilmediğinden sadece ifadelerine istinaden teslim”
“edildiği neticesine varılamaz.....”

“Henüz asıl ithalâtçının kayıtlarına intikal etmemiş inceleme tari-”
“hinde henüz ithal vesikaları gümrükçü tarafından iade edilmemiş ve”
“fatura edilmemiş malın mükellef tarafından alınmış ve imalatta kul-”
“lanılarak satılmış olduğunu maddi delil göstermedikçe ve ispat olunma-”
“dikça istidlal yoluyla kabulü kanun hükümleri karşısında imkânsız ol-”
“duğundan bu bakımdan matrah takdirine mahal görülmediğine.....”

İtiraz Komisyonunun bu kararı Temyiz Komisyonunca 13.6.1963 gün
1963/2356 sayılı kararla onaylanmıştır.

VI — Ülkemizde uygulanan maddi ve mekanik delil anlayışından sonuçları :

Bir ülkede uygulanan delil sisteminin başarı ölçüsü açılan dâva ile neticeleri arasındaki orantıdır. Bu amaçla hileli vergi suçu dâvalarının sonuçlarını ortaya koymak için 953-960 döneminde İstanbul 9. Asliye Ceza Mahkemesinde açılmış dâvaların dosyaları bir bir incelenmiş ve aşağıdaki hususlar saptanmıştır:

Seneler	Mahkeme ver- lenlerin sayısı	Beraat edenle- rin sayısı	Hüküm giyenlerin sayısı	
			İnfaz	Tescil
1953	62	60	1	1
1954	101	100	1	1
1955	52	41	-	11
1956	64	56	2	6
1957	126	119	-	7
1958	96	88	-	8
1959	155	153	-	2
	656	617	4	35

Yukarıdaki tabloya göre açılan dâvalara göre mahkûmiyet yüzde 5, infaz binde 5 oranındadır .

Buna karşı İngiltere’de aynı senelerde Hileli Vergi Suçu dâvalarının sonuçları aşağıdaki gibidir:

Seneler	Mahkemeye veril- lenlerin sayısı	Mahkûm olanların sayısı
1953/54	71	68
1954/55	68	63
1955/56	64	59
1956/57	57	56
1957/58	85	81
1958/59	83	80
1959/60	102	100
1960/61	132	130
1961/62	151	147

Kaynak : Raport of England Revenue 1962

Görülüyor ki İngiltere'de Mahkûmiyet oranı % 98 yakınındadır.

Böyle bir sonuçta bizde uygulana gelen isabetsiz ve dar bir delil anlayışının büyük bir payı bulunduğu şüphe yoktur.

Burada şu noktayı memnuniyetle belirtmek isteriz ki son zamanlar-
da, kanun maddelerinin bütün engellerine rağmen, itiraz mercilerimizde
modern delil anlayışına doğru kuvvetli bir eğilim belirmektedir.

VII — Alınması gerekli tedbirler ve sonuç :

Ülkemizde bugün geçerli bulunan dar ve katı delil anlayışının kal-
dırılması için kanunımızca başlıca şu tedbirler üzerinde durulmalıdır.

1 — Vergi Usul Kanununa bir madde koyarak idareye vergiyi doğu-
ran olayı her türlü delille ispat edebilme yeteneğini vermek.

2 — Yabancı ülkelerin uygulamalarından faydalanabilmek için bu
ülkelerde yargı mercilerinin delille ilgili ilginç kararlarını tercüme ettir-
mek ve neşretmek.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarla vergi uygulamascında ispatla-
ma esaslarının büyük bir önem taşıdığını belirttik. Ancak şunu da kay-
detmek isteriz ki bir ülkede yalnız ispatlama esaslarının olumlu yolda
çözüme bağlanması o ülkede vergi uygulamasını olumlu bir yöne yönelt-
mek için yeterli olamaz. Bir ülkede vergi uygulamasını istenen bir düze-
ye çıkarabilmenin bizce başlıca iki koşulu vardır :

Vergi Daireleri ve Vergi Mahkemelerini düzeltmek, iyileştirmek.

Bu iki kuruluşu gereği gibi kuramayan ve işletmeyen bir ülke vergi
uygulamasında başarıya ulaşamaz. İspatlama sorunu vergi mahkemeleri
içinde çözümlenmesi gereken bir sorundur.