

## VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMİ

*Nail ÇELENOĞLU*  
Maliye Müfettişi

1 — Maliye tarihi tetkik edildiği takdirde, verginin ihtiyarîlikten mecburîliğe doğru geliştiği, vergi koyma selâhiyetinin gittikçe keyfilikten kurtularak belirli kaidelere bağlandığı görülür. Zamanımızda vergilerin mevzuu, matrahı kimlerin hangi kaidelere göre vergiye tâbi tutulacağı vergi kanunlarında gösterilmektedir. Sadece mecburîlik kaidelerinin konulması, vergi adaletinin ve vergi verimliliğinin sağlanması için kâfi gelmemektedir. Şahısları vergiye razı etmek, vergi ödeme güçlerini doğru hesaplamak vergi adaleti ve verimliliği bakımından zarurî bulunmaktadır.

Yüzyıllar boyunca ve dünyanın her yerinde tatbik edilmesine rağmen şahısların vergi ödeme kabiliyetlerinin tam olarak hesaplanması mümkün olamamıştır. Bütün çabalara rağmen vergilendirme usûlleri birkaç şeklin (karine usûlü, götürü usûl, beyan esası) dışına çıkamamıştır. Dev adımlar ile ilerliyen teknoloji yanında vergilendirme tekniği büyük inkişaf gösterememiştir.

Vergilendirme tekniğindeki gelişme yavaş olmakla beraber karine esasından beyan esasına doğru olmuştur. Ancak beyan esasında gerek mükellef gerekse idare bakımından doğan uygulama güçlüğü devletleri yeni şekiller bulmağa zorlamaktadır. Son zamanlarda dünyada daha ziyade işlemlerin vergilendirilmesi üzerinde durulmakta, istihlâk vergilerine doğru bir gelişme müşahede edilmektedir.

2 — Eski vergilendirme tekniği objektif karinelere, mükellef veya onu temsil eden zümreler ile idare arasında yapılan anlaşmalara dayandığından Maliye ile mükellefler arasında sıkı bir münasebet mevcut değildi. Maliye kendisine gelen verilere göre vergiyi tarheder, mükelleflerin hususî durumları ile pek ilgilenmezdi.

Halbuki beyanname usûlü ile vergilendirmede verginin noksan-sız ve âdil bir tarzda uygulanabilmesi için mükellefin, şahsî durumu,

gelir ve giderleri, iş hacmi, yaşayış seviyesi ile Maliyenin yakından ilgilenmesi gerekmektedir. Böyle durumun ise mükellefler ile idare arasında, münakaşalara yol açabileceği şüphesizdir. Bu itibarla mükellefin beyanının doğruluğunun şahsı ve indî mütalâalar yerine objektif esaslara dayanan belge ve ölçüler ile ispat edilmesi zarurî bir hal olmaktadır. Mükellefin beyanının doğruluğunu tevsik eden belge ve ölçüler neler olmalıdır? yani vergide delil olarak kullanılacak belge ve ölçüler nelerdir?

3 — Modern vergicilikte esas olan beyanın belgeler ile tevsik edilmesidir. İspat edici belgelerin şekli ve özellikleri ise kanunlarda gösterilmiştir. Mevzuatımızda ispat edici belgelerin şekil ve özellikleri, kanunî ölçülerin ne şekilde tayin ve tesbit edileceği Vergi Usûl Kanununda gösterilmiştir. Prensip olarak beyanın doğruluğu, defter hesap ve kayıtlara dayanarak ispat edilir. Beyanın doğruluğu belgeler ile tevsik edilmekle beraber bazen belgelerin yerine kanunî ölçüler kullanılır. Belgelerin bulunmaması halinde ise takdir yoluna gidilir.

4 — Beş kitap halinde bulunan Vergi Usûl Kanununun İkinci Kitabı Mükellefin ödevleri başlığını taşımaktadır. Bu kitapta mükelleflerin vergiye ait ödevlerini ne şekilde yerine getireceği 153 - 257 maddelerde gösterilmektedir.

Mükelleflerin işe başlama tarihinden işi bırakma tarihine kadar yapacağı bütün işler ve kullanacağı belgeler yukarıda zikri geçen maddelerde gösterilmiştir. Vergilendirme ile ilgili belgelerin Vergi Usûl Kanununda belirtilen şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi Usûl Kanununda belirtilen şekle uymayan belgeler ispat edici belge olarak kabul edilmemektedir.

Meselâ Vergi Usûl Kanununun 221 inci maddesine göre bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanların, defterlerini kanunda gösterilen süreler içinde tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Kanuni süresinden sonra tasdik ettirilen defterler kanunen muteber sayılmaktadır. (Danıştayın - Dördüncü Daire - 6. 11. 962 tarih ve 1959/7960, 1962/3899 sayılı kararı) Keza, ücret ödemelerinin Vergi Usul Kanununun 238 ve 239 uncu maddelerinde gösterilen şekildeki bordrolar ile tevsiki şarttır. Bu şekilde tanzim edilmeyen ücret bordroları, bu ücretlere ait vergiler stopaj sûretile kesilip yatırılmış olsalar dahi muteber vesika addedilmemektedir. (Vergiler Temyiz Ko-

misyonu Umumî Heyetinin 20. 4. 960 tarih ve 960/31, 960/71 sayılı kararı)

Usûlüne göre tanzim edilmiş belgelere göre ve kanunlarda tayin edilen sürelerde mükellefiyet ödevleri yerine getirildiği takdirde, beyana dayanan vergilerde mükellefler hakkında vergilendirme konusunda, ortalama kâr esası, gider bildirimi, asgarî zirai vergi gibi bazı istisnalar hariç idarenin yapabileceği herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Bununla beraber idare her zaman defter, hesap ve kayıtlara dayanarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tesbit etmek selâhiyetini haizdir. (Vergi Usûl Kanunu Madde :194)

5 — Memleketimizde verilen beyannamelerin ancak %2-5 i tetkik edilebilmektedir. Gerçekten 1959 yılında 4577 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi incelenmiştir. İncelenen mükellef sayısı umumî mükellef sayısının % 2,3 üdür İncelemeye tabi tutulan mükellefler tarafından 155 milyon matrah beyan edilmiş ve 55 milyon matrah farkı bulunmuştur. Bulunan matrah farkı nisbeti %35 tir<sup>1</sup>. Ancak elimizde bulunan matrah farklarından mercilerce kabul edilmeyen miktarları gösterir istatistikler mevcut değildir. Fatih Vergi Dairesinde 3000 mükellefe ait dosyalar üzerinde yapılan tetkik sonunda, 302 tetkik raporuna rastlanılmış, bunların 173 ünde mükellefin beyanı aynen kabul edilmiş, 29 mükellefe sadece ceza kesilmiş, 2.137.502,91 lira matrah beyan eden 101 mükellefe ise, 885.275,35 lira matrah farkı bulunmuştur. Kaza mercileri tarafından bulunan matrah farkının 468.012,73 lirası yâni % 53 tasdik edilmiştir<sup>2</sup>.

Bu hâl delillerin kıymetlendirilmesinde kazaî merciler ile tetkik elemanları arasında görüş farkının bulunduğunu göstermektedir.

İstanbul Vergi Dairelerinin beyan üzerine salınan vergileri ile ikmalen salınan vergilerinin durumu ise aşağıda gösterilmiştir :

1) Hesap Uzmanları Kurulunun 15. yılı sahife 26

2) 13. 7. 959 tarih ve 7 sayılı raporumuz.

<i>Yıl</i>	<i>Genel Tahakkuk</i>	<i>İkmalen Tarhiyat</i>	<i>Nispet</i>
1960	816.240.877	35.184.283	% 4,3
1961	1.309.767.367	49.875.334	% 3,8
1962	1.332.048.494	64.649.261	% 4,8
1963	1.578.440.691	71.312.149	% 4,5
1964	1.757.750.396	80.872.917	% 4,6
1965	1.972.647.195	96.843.613	% 4,8 <sup>3</sup>

Yukarıdaki tablonun tetkikinden de anlaşılacağı gibi, beyanname tetkiki resen takdir, ortalama kâr hadleri, uygulaması da tatbik edildiği halde idarenin resen ve ikmalen tarh edebildiği vergilerin beyan edilen vergilere nispeti % 5 i aşmamaktadır. Halbuki Türkiye'de yaygın bir vergi kaçakçılığının bulunduğu iddia edilmektedir. Yapılan tahminlere göre bu miktar 2.5 milyar lirayı aşmaktadır<sup>4</sup>.

6 — Cumhuriyet devrinin vergicilik tarihi tetkik edildiği takdirde vergiciliğimizin götürü usûl ile beyan esası arasında çalkalanıp durduğu görülür.

1950 Vergi Reformu yapılırken beyan esasına son derece önem verilmiş sihirli bir mekanizma gibi vergilendirmenin kendiliğinden işliyeceğine inanılmıştı. Hatta işyerlerinin gayrisâfi iratlarına göre hesaplanan esnaf vergisinin dahi beyan esasına göre tarhi kabul edilmişti.

Fakat ümit edilen verim elde edilemeyince önce vergi cezaları arttırılmış, 1960 dan sonra 1955 yılında kaldırılan esnaf vergisi yerine götürü ticarî kazanç, usûlü ihdas edilmiş ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, götürü karakteri haiz, servet beyanı, ortalama kâr haddi esas, gider esas, asgari ziraat vergi esas gibi, kanunî ölçüler konulmuştur.

Kanunî ölçülerin hemen hepsi mükellefin tevsik edilebilen beyanı haricinde kaldığı tesbit veya farzedilen gelir farkının vergilendirilmesi gayesine mâtuf bulunmaktadır.

7 — Kanunî ölçülerden kısaca bahsetmenin faydalı olacağı kanısındayım.

3) İstanbul Muhasebe Müdürlüğü kayıtlarından çıkarılmıştır.

4) Zeki Kuruca - Mülkiyeliler Birliđi Dergisi - Maliye Özel sayısı yıl 1966 sayı 5 sahife 16.

a) *Servet Beyanı* : Gelir Vergisi Kanununun 114-116. madde lerinde açıklanmıştır. Mükellefin bir vergilendirme dönemi başında beyan ettiği veya maddi delillere dayanılarak tesbit edilen servet değeri ile dönem sonunda aynı şekilde tesbit edilen servet değeri arasındaki fark beyan ettiği gelir toplamını aştığı takdirde aradaki fark o vergilendirme dönemi içinde elde edilmiş sayılır ve fark üzerinden vergi tarhedilir.

Ancak bu şekilde vergi tarh edilebilmesi için servet artışının gelir vergisine tâbi unsurlar dışındaki kaynaklardan elde edilmiş olduğunun mükellef tarafından ispat edilememesi, ve beyanın Maliye Müfettişi ve Hesap Uzmanı tarafından incelenmesi lâzımdır:

b) *Ortalama kâr haddi esası* : Ortalama kâr haddi esası müessesesi 1950 yılından beri mevcuttur. Ancak en son uygulama şeklini 26. 6. 1964 tarih ve 484 sayılı kanun ile almıştır.

Tamamen veya kısmen perakende satış yapan ticaret erbabı, imalâtçıların eğlence ve istirahat yeri işletenler ile taşıma işleri yapanların beyan ettikleri gayrisâfi kazanç Özel Komisyonlarca tesbit edilen ortalama kâr haddi nispetlerine göre düşük olduğu takdirde beyan edilen gayrisâfi kazanç yerine bu şekilde bulunan gayrisâfi kazanç alınır. Ancak ortalama kâr haddi esasına göre vergi tarh edilebilmesi için, mükellefin düşüklük sebeplerine ait izahatın Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Dairesinden bir üye ile Ticaret Odası veya Belediyelerce seçilmiş bir üyeden kurulu Komisyonca kabul dilmesine bağlıdır.

c) *Gider Esası* : Keza 1950 yılından beri mevcut bir müessesedir. 484 sayılı kanun ile son şeklini almıştır. Gelir Vergisi mükellefleri Gelir Vergisi kanununun 91 inci maddesi gereğince ayrıca bir kısım giderlerini de bildirmek mecburiyetindedir. Beyan edilen gelir beyan edilen giderden noksan olduğu takdirde aradaki farkın başka kaynaklardan sağlandığı ispat edilemediği takdirde, vergisi cezasız olarak ikmalen salınır.

d) *Asgari ziraî vergi esası* : Ziraî kazançların mevzuatımıza yeni alınması, bunların vergilendirmelerinde bazı aksaklıklar ve verim azlığının müşahade edilmesi üzerine, 484 sayılı kanun ile ziraî kazançlardan ekili arazinin dönümü başına ve hayvan adedine göre 1967 yılına kadar asgari bir vergi alınması derpiş edildi. Asgari ziraî

verginin alınabilmesi için beyan edilen ziraat kazanca isabet eden verginin hesap edilen arazi vergisinden düşük olması icabetmektedir.

8 — Yukarıdaki izahatımızdan da anlaşılacağı gibi beyanın maddi deliller ve belgelerle tesviki yerine bir takım hususî ölçüler alınmıştır. Bu kanunî ölçüler gelir vergisine götürü bir veçhe vermek temayülündedir.

Vergicilikte götürülük arttığı nispette verimin sabitleştiği, inceleme ve matrah ve vergi farkı bulma imkânlarının azaldığı bir gerçektir.

Bu itibarla vergi sistemimizde delil müessesesinin yeniden gözden geçirilmesi vergi incelemelerinin arttırılmasının, Maliye teşkilâtında gerekli rasyonalizasyonun yapılmasının yerinde olacağı düşünölmektedir.