

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZET

Vergi hukukunun belge (yazılılık) esasına dayanması sebebiyle gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirme ile ilgili yapmış oldukları işlemlerle alakalı olarak Vergi Usul Kanunu'nun belirlemiş olduğu kural ve esaslar çerçevesinde belge düzenlemeleri veya belge almaları zorunludur. Belge düzenine uymanın en önemli sonucu yapılan işlemlerin ispatlamaları açısından, İspat, bir olayın ya da işlemin varlığı ya da yokluğu üzerine idare nezdinde ya da hakimler nezdinde bir kanaat sağlayabilme faaliyetidir. İspatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturmur.

Bu çalışmamızda vergi hukukunda ispat ve ispatın önemine değindikten sonra ispat yükünün dağılımı ve hangi hallerde ters çevrildiği açıklanacaktır. Daha sonra karinelerin ispat yüküne etkisi konusunda açıklamalar yapılacak ve son olarak da ispat aracı olarak kullanılacak deliller ve bunların özelliklerinden bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler:İspat, ispat yükü, karineler, delil, delil türleri

PROOF AND EVIDENCE IN TAX LAW

ABSTRACT

Both natural and legal persons are have to prepare and take documents for tax purposes because of the rule that tax law is document based law. The primary importance of these document is to verify tax related transactions. Proof is an act to persuade tax administration/judge for existing or nonexisting of any stituation. Taxable event constitutes the main scope of proof.

This study touches on importance of proof in tax law, examines the burden of proof and the effect of presumptions on burden of proof and then clarifies key aspects of evidences as a means of proof.

Keywords: Proof, burden of proof, presumptions, evidence, types of evidence.

Yrd. Doç. Dr. Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi.

GİRİŞ

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme sürecinde mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi matrahını azaltmaları vergi idaresi tarafından tespit edildiğinde matrah takdirinin (ikmalen, re'sen veya idarece) yapılması söz konusu olmaktadır. Matrah takdirleri yapılırken de “ vergi hukukunda neredeyse her derde deva haline gelen, ilgili ilgisiz her konuda “VUK’un 3,B,1 inci fıkrasında düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesi”¹ karşımıza çıkmaktadır. Bu ilke ile ilgili olarak doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüş olup bunlar çalışmamızın ilerleyen kısımlarında ele alınacaktır.

Vergi hukukunun belge (yazılılık) esasına dayanmasından dolayı gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirme ile ilgili yapmış oldukları işlemlerle alakalı olarak belge düzenlemeleri ve belge almaları zorunludur. Vergi Usul Kanunu’nda (VUK)² vergilendirme işlemlerinin belgeye dayanması ile ilgili düzenlemeler yapılarak belge sisteminin yerleşmesi hedeflenmiştir. Bu durum kural olarak Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanmasından kaynaklanır. Böylece mükelleflerin yapacak oldukları beyannamelerin temel kaynağını bu belgeler oluşturmaktadır.

Belge düzeninde VUK’un belirlemiş olduğu kural ve esaslar geçerlidir. Kanunun belirlemiş olduğu esaslara uyulmadan hazırlanmış olan belgenin geçerliliği de tartışma götürülen bir durumdur. Hazırlanacak olan belge hem maddi içerik açısından hem de şekil açısından kanun hükümlerine uygun olmalıdır. Çünkü VUK’ta esas olan belge düzenleme olup³, belge düzenine uymama durumu istisnadır⁴.

Belge düzenine uymamanın en önemli sonucu mükelleflerin yapmış oldukları işlemleri ispatlamaları açısından dır. Bu durumda ispat nedir sorusunu

¹ SABAN, Nihal, Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in –neliği, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Editör Billur YALTI, B.1, İstanbul Ağustos 2014, s.143.

² 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Kanun. 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ VUK m. 227/2’de belirtildiği gibi defter tutmak zorunda olmayan mükellefler bile belge düzenine uymak zorundadırlar.

⁴ VUK m. 228’e göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışılmış olmayan bazı giderler, belge sağlanması imkânsız olan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belge aranmayacaktır.

cevaplamak gerekmez. “İspat kelime olarak; bir konunun doğruluğunu delillerle ortaya çıkarma, şeklinde tanımlanmış olup, hukuki anlamda ispat ise, ihtilaf mevzuu olan maddi veya hukuki vakianın olduğu veya olmadığı hususunda hakime kanaat verecek delil veya karineleri arz etmek, hakimin kanaatini bu noktaya çekmek, şeklinde tanımlanmıştır.”⁵

Doktrinde ispat “bir olayın varlığı veya yokluğu ile maddi manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için girişilen ikna faaliyetidir”⁶ veya “maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi”⁷ şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalarda yargılama aşamasındaki ispattan bahsedilmektedir. Ancak ispat sadece yargılama aşamasında kullanılan bir hukuki müessese değildir. İdare ile yapılan işlemler sırasında da mükelleflerin idare nezdinde kendisini ifade edebilmek, gerekli belgeleri sunmak ve kendini savunmak gibi durumlarda da ispat müessesini kullanması söz konusu olur. Bunun en güzel örneği de vergi incelemeleridir ki bu sırada mükellef matrah tayininde kullanmış olduğu her türlü belge ve bilgiyi idarenin yetkili kıldığı memurlarına ibraz ederek yaptığı işlemlerin gerçekliğini ispatlayabilmelidir. Bu aşamada da idare kendisine verilen bilgi ve belgelerden yola çıkarak olay veya işlemlerle ilgili olarak bir kanaate varır. Mesela, yapılan bir giderin belgesi olmalıdır ki, istisnai durumlar⁸ hariç, ispatlanabilsin. İspat edilemeyen durumlarda vergi idaresi matrahın artırılmasına karar verebilir. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki, idarenin yapmış olduğu işlemlerle alakalı olarak mükelleflerin dava açması halinde haklılıklarını ispatlayabilme hakkı her zaman mevcuttur.

Bu açıklamalardan sonra ispatı “bir olayın varlığı veya yokluğu üzerine kanaat sağlayabilmedir ve de bunun için yasal gerekleri yerine getirebilmedir”⁹ şeklinde tanımlamak da mümkündür. Buradan da şu sonuç çıkarılabilir: ispatı, vergilendirme sürecindeki işlemlerle ilgili olarak karşılaşılan problemlerin çözümünde dava aşamasında ve dava aşamasından önce olmak üzere iki

⁵ YÜKSEL DURMAZ, Zeynep, Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara 2010, s.4.

⁶ ÖZKAN Özgür /GÜL, Yalçın, İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller, Mali Çözüm Dergisi, Eylül Ekim 2007, S. 83, s. 149.

⁷ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, B.23, Ankara 2014, s.199.

⁸ VUK m.228’de belirtilen giderlerle alakalı olarak ispat edici belge aranmaz.

⁹ BİYAN, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2009, s. 4.

kısımda değerlendirmek gereklidir.

Türk hukuk sisteminde ispat kaynağını Anayasa'nın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 36 ncı maddesinden almaktadır. Buna göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” Verginin kanuniliğini düzenleyen Anayasanın 73 üncü maddesi kişileri devlet karşısında hukuki açıdan korurken 36 ncı maddesi ile de kişilerin hak arama ve adil yargılanma haklarını¹⁰ güvence altına almıştır. Yani idarenin yapmış olduğu işlemlere karşı mükelleflerin yargı yoluna başvurma imkanları mevcuttur. Yargılama sürecinde de davanın tarafları olan mükellef ve idarenin haklılıklarını ortaya koyabilmek için savunma yapmaları ve yapmış oldukları savunmalarını hukuka uygun olarak düzenlenmiş belgelerle ispat etmelerinin ayrı bir önemi vardır.

Kanıtlama hakkı, savunma hakkı kadar kutsal bir haktır, kısıtlanmamalıdır ve kamu yararı gerekçe gösterilerek, yok sayılmamalı taraflar arasında eşit ve adaletli bir denge sağlanmalıdır.”¹¹ Bu çalışmamızda da ispat ve ispat yükü ile birlikte ispata hakim olan ilkelerden (I) bahsettikten sonra ispat vasıtası olarak kullanılan belgeler yani delil, delil türleri ve bunlara ilişkin usullerden (II) bahsedeceğiz.

I- İSPAT VE İSPAT YÜKÜ

Türk vergi sisteminde Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin başlığı “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” olarak düzenlenmiş olup B fıkrasında bu çalışmamızın da konusunu oluşturan “ispat” müessesesi düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre

¹⁰ Adil Yargılanma Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi ile de garanti altına alınmıştır. (http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf erişim 25.10.2014).

¹¹ ÖZEL, Salih, Türk Vergi Sisteminde Kanıtlama (İspat) Yükü ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile Olan İlişkisi, (http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=14 erişim 20.10.2014)

normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Bu bölümde ilgili maddeden hareketle ispatın kapsamı ve türlerinden bahsettikten sonra ispat yükü kavramından bahsedeceğiz.

A- İspat

Vergi hukuku açısından ispat, bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun) vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır.¹² İspat ile mükellefler maddi bir olayı ortaya çıkarmaya çalışırlar.

Vergi hukukunda ispatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturur. VUK 19uncu maddesinde vergiyi doğuran olay şu şekilde tanımlanmıştır: vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Buradan da anlaşılacağı gibi ispatın konusu olan maddi olay, hukuki bir olay veya hukuki bir işlem olabilir. “Bu iki kavramın ispatın konusunu oluşturan vakıalar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları kavramını kapsadığı görülmektedir.”¹³

İspat, hukukun her dalında ve her döneminde önem verilen bir müessese olmuştur ve bunun nasıl olacağı da her hukuk dalında ayrı ayrı hukuk kurallarıyla belirlenmiştir. Ceza Muhakemesi Hukukunda¹⁴, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda¹⁵ ve idari yargılama usulü kanunlarında ayrı ayrı düzenlenmiştir. Vergi hukuku ile ilgili olarak da ispat sadece VUK 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin gerekçesinde ispat konusu son derece ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.¹⁶

¹² SEVİĞ, Veysi, Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2004, S.277 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3435> erişim 25.10.2014).

¹³ SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, B.4 İstanbul 2006, s.79.

¹⁴ Ceza Muhakemesi Kanunu’nda (17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete) ispat ve delil ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Delil serbestliğinin hakim olduğu bu yargılama sürecinde hakimde suçun işlendiği veya işlenmediği yönünde tam kanaat oluşmasına imkan verecek her şey delil olarak kullanılabilir. Ancak delillerin hukuka uygun olmaları zorunluluk olup (CMK m.266/2-a, 230, 217) , aksi durumdaki delillere göre karar verilmesi halinde bozma sebebidir (CMK m.289/1-i)

¹⁵ HMK 187 ve devamı maddelerde ispat ve delil ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Buna göre “ispatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur”.

¹⁶ Milli Güvenlik konseyi S. Sayısı:84, 4.1.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Değişiklik yapılmasına ilişkin kanun tasarısı ve Bütçe –Plan Komisyonu raporu, s. 2 (<http://>

Dava aşamasında gelmiş olan uyuşmazlıklarda, davanın tarafları iddiaları konusunda mahkemeyi ikna etme çabası içerisinde girerek haklılıklarını ortaya çıkarma ve mahkemeden kendi taleplerine uygun şekilde bir karar çıkarma amacındadırlar. Mahkemeler de hem kendilerinin topladıkları delillere hem de tarafların sunmuş oldukları belgelere bakarak, iddiaların gerçek olup olmadığı sonucuna varırlar. Tarafların sunmuş oldukları belgelerle haklılıklarını ispatlayabilmeleri davanın seyrinde çok önemli bir yer işgal eder. “Yargılamada tarafların içinde olduğu ispat faaliyetinin ne zaman başarılı olmuş sayılacağı ispat ölçüsüne göre belirlenir. İspat ölçüsü, tarafların mahkeme önünde iddialarını ispatlamak için ne kadar çaba harcamaları gerektiğini, ne kadar ispat faaliyetinde bulunmaları gerektiğini gösteren, taraflara bu konuda ışık tutan önemli bir usul hukuku kavramıdır.”¹⁷

Vergi hukuku açısından ispatın ölçüsü nedir dediğimizde de VUK 3 üncü maddesi vergilendirme alanında ispat ölçüsünü “gerçek” olarak tespit eder, yani yargıç gerçeği bulduğunda bir olay tespit edilmiş sayılacaktır.¹⁸ Anayasa’nın 138 inci maddesine göre de yargıçlar “vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler”. Yani yargılama aşamasındaki bir olayın ispatlanabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekliğini ortaya koymak yeterli olmayıp gerçek olduğu iddia edilen olay veya işlemin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda hakimin kanaatinin olması gerekir. Ancak bu durum kesinlikle delil gibi nitelendirilemez, hakimin kanaati tamamen usule ilişkin bir durum olup, gösterilen delillerin değerlendirilmesinden ibarettir.

B- İspat Türleri

1- Asıl İspat- Karşı İspat- Aksini İspat

Bu ayrım, tarafın ispatlama amacına göre yapılan bir ayrımdır. Asıl ispat, hukuk normunun soyut unsurlarını karşılayan olayların, iddiasının doğru olduğunu iddia eden, ispat yükünü taşıyan tarafça yapılan ispattir.¹⁹ Karşı ispat ise, bir taraf ispat yükü altında iken, diğer tarafça ilgili olayların veya işlemlerin doğru olmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan faaliyettir. Aksini ispat ise, herhangi bir olay ya da işlemin varlığı karine ile kabul

www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf erişim 22.10.2014)

¹⁷ BAYSAL, Eda, Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Özellikleri, (<http://www.turkvergi.org/yazlar/90-yazlar/f-eda-baysal/2134-vergi-hukukunda-isbat-olcusu-ve-ozellikleri.html>) erişim, 20.10.2014.)

¹⁸ SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, s.79.

¹⁹ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Ankara 2011, s.8.

edilmiş ise bu olay ya işlemin gerçekleşmediği konusunda hakimde kanaat oluşturulmak istenmesi faaliyetidir.

2- Tam İspat- Yaklaşık İspat

Hakimde, hukuki olay ya da işlemin gerçekleştiğine dair kanaat oluşturmak amacıyla yapılan ispat tam ispattır. Buna karşılık, bazı durumlarda gerçeğe yakın gösterme ya da yaklaşık ispat olarak adlandırılacak durumlarda da karşılaşılabiliriz. Bu durumda hakim, ispat edilmek istenilen olay ya da işlemi muhtemel, olası olarak görür.

Vergi hukukunda şüpheye veya varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapılamayacağı ve yapılan işlemlerde yazılılık (belge) ilkesinin geçerli olmasından dolayı bir olayın idare nezdinde ya da, yargılama aşamasındaki durumlarda, hakim nezdinde ispatlanabilmesi için idarenin ya da hakimnin ilgili olay ya da işlemin doğruluğu hakkında net bir kanaate varması gerekir. Buradaki ispat ölçüsü tam ispat olup, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince delillerin az ikna edici olması gibi bir durum söz konusu olamaz. Karar vericiler vergiyi doğuran olayın varlığı konusunda gerçek ve net şekilde ispat edilmiş durumlarla ilgili kararlarını verirler, kıyasa başvuramaz ya da varsayıma dayanamazlar²⁰. Özellikle ispat yükünün idarede olduğu durumlarda idare iddiasını muhtemel veya belirsiz durumlara dayandırırsa bunun sonuçlarına da katlanmak durumunda kalır. Yani mükellefler idarenin yaklaşık ispat etmesinden dolayı ek bir tarhiyatla yüz yüze getirilemezler.

3- Doğrudan İspat- Dolaylı İspat

İspat, uygulanacak soyut hukuk normunun unsurlarını taşıyorsa, bu doğrudan ispattır.²¹ Buna karşılık, ispat somut bir olay da işleme değil de onu gerçek gösteren ancak esasa dahil olmayan başka bir olay da işlemi konu alıyorsa bu durumda dolaylı ispattan bahsedilir. Buna emare ispatı da

²⁰ Danıştay 4. Dairesinin 05.03.1999 tarih ve E. 1998/2139, K. 1999/833 sayılı kararı. Danıştay 4. Dairesi 22 Şubat 2005 tarih E.2004/1389, K.2005/248 sayılı karar “Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle somut bir tespit bulunmadan % 20 kar elde edildiği varsayımıyla yapılan tarhiyatın yerinde olmadığı Hakkında” http://www.tekinymm.com/danistay/danistay_01.htm erişim 28.10.2014. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 9.12.2005 tarih E.2005/272, K.2005/281 sayılı karar: “ Defter ve belgelerin yanması nedeniyle incelemeye ibraz edemeyen mükelleflerin emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat yükümlülüğünün ortadan kalkmadığı ve ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabileceği üzerine”

²¹ ÖZDİLER KÜÇÜK, s.9.

denilir. Dolaylı ispat, çalışmamızın ilerleyen kısımlarında anlatacağımız, delil serbestisi ilkesinin bir sonucudur.

C- İspat Yükü

Herhangi bir vergisel işlem veya olayla ilgili olarak ispat edilmesi gereken bir durum ortaya çıktığında öncelikli olarak bunun kimin tarafından ispat edileceğinin bilinmesi gereklidir. Yani “ispat yükü” kimin üzerindedir. İspat yükü, belli bir olay ya da işlemin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda iddiada bulunan tarafa düşen usuli bir yüküdür (kulfettir). Üzerine ispat yükü düşen için bu durum bir zorunluluk (mükellefiyet) değildir. Eğer kişi üzerinde ispat yükü düşüyor ve ispat etmiyorsa cezalandırılmaz sadece ispat etmemeden doğan hukuki sonuçlara katlanır²².

İspat yükü ile alakalı olarak Medeni Kanun’un 6’ncı maddesi “Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” demektedir. Yani aksi öngörülmedikçe herkes iddiasını ispat etmekle yükümlüdür.

Vergi yargılamasında her ne kadar Medeni Kanun’un 6’ncı maddesindeki düzenleme geçerli kabul edilse de vergilendirme ile ilgili olarak VUK’un 3’üncü maddesi konuyu incelemiştir. Buna göre “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.” Bu düzenleme ile suçun ispatlanması değil suçsuzluğun ispatlanması sonucu getirilmiştir. Madde gerekçesinde bu durum şu şekilde ifade edilmiştir: “Genel hukukta esas kaide, taraflardan her birisinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte bundan dolayı, ‘ispat külfetinin işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır’ kaidesi uygulanmaktadır. İspat külfetine ilişkin son fıkra hükmü genel hukukun ispat külfeti konusundaki bu kaidesi esas alınmak ve bu prensip vergi tatbikatının icaplarına uydurulmak suretiyle düzenlenmiş bulunmaktadır.”²³ Kanun koyucu bu düzenleme ile iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan ya da olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan olay ve işlemlerin doğru olduğunu kabul etmiştir. Bunun aksini iddia edene de ispat külfeti yüklemiştir.

²² Mesela dava aşamasında iddiada buluna taraf davacı ise ve bunu ispatlamazsa dava reddedilir.

²³ Milli Güvenlik konseyi S. Sayısı:84, s.3.

İktisadi icap denildiğinde içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar; ticari icaptan ticari örf ve adetten kaynaklanan kurallar²⁴, teknik icaptan da bir ürünün üretilmesi için zorunlu olan unsurlar ve üründe bulunması gereken özellikler anlaşılır. Ancak bu tanımlama uygulamada kötüye kullanılabilir bir durumdur. Çünkü “normal ve mutad” terimi ile “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan” terimi soyut ifadelerdir ve idare tarafından kötüye kullanılmaya müsaittir. Bir kişiye göre normal olan diğer bir kişiye göre normal değerlendirilmeyebilir.

İspat yükü her ne kadar taraflardan birinde olsa dahi, hakimlerin re’sen araştırma yetkisi vardır. Ancak hakimlerin re’sen araştırmada bulunması tarafların ispat yüküne etkili değildir. Re’sen araştırma ile hakimler gerçeği bulmaya çalışmaktadır. Tarafların ispat yükünün olması gerçeğe ulaşmada re’sen araştırma ilkesinin tamamlayıcısı konumundadır.

1- İspat Yüküne Karinelerin Etkisi

Karine, bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya, bir neticeye varmayı ifade etmektedir.²⁵ Vergi hukukunda karine, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır.²⁶ Kaynağına göre karineler fiili ve kanuni olmak üzere ikiye ayrılır. Kanunun belirli bir olaydan belirli olmayan bir durumu çıkarması halinde yasal karineden; hakimlin belirli-bilinen bir olaydan, belli olmayan bir olay için çıkarmış olduğu sonuca da fiili karine denilir. Fiili karinelerin ispat yükü üzerindeki etkisi ile ilgili olarak doktrinde farklı görüşler mevcuttur.²⁷ Vergi hukukumuzda ispat külfeti ile ilgili düzenleme dikkate alındığında, fiili karinelere, hayatın olağan akışına dayanan tarafın ispat külfetinden kurtulduğu söylenebilir. Fiili karineden yararlanan taraf idare olabileceği gibi mükellef de olabilir. Karşı taraf fiili karinenin aksini ispat edebilir.

Kanuni karineler de kesin ve adi olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

²⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 9.12.2005 tarih E.2005/272, K.2005/281 sayılı karar “ Defter ve belgelerin yanması nedeniyle incelemeye ibraz edemeyen mükelleflerin emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat yükümlülüğünün ortadan kalkmadığı ve ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi’nin indirim konusu yapılabileceği üzerine”

²⁵ ÖZMEN, Mehmet Akif/ GENÇ, Yıldray, Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları, İstanbul 2011, s.28.

²⁶ CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2005, s.788.(nakleden Eda ÖZDİLER KÜÇÜK, s.41)

²⁷ Bkz. ÖZDİLER KÜÇÜK, s.57.

Aksi ispat edilemeyen karineler kesin karine olarak değerlendirilirken; aksi ispatlanana kadar doğru kabul edilen karinelere de adi karine adı verilir. Lehine bir kanuni karine bulunan taraf ispat külfetinde kurtulur.

a) Hayatın Normal Akışı Karinesi

İspat yükünün dağılımı ile ilgili olarak vergi hukukundaki temel ilke, olay ya da işlemlerin hayatın normal akışına uygun olarak gerçekleştiğidir. Olağan akışa uygun olmayan olay ya da durumu ispat yükü, bunu ileri sürene aittir.²⁸

Hayatın normal akışı karinesi genellikle vergi idaresi lehine işleyen bir karinedir.

b) İlk Görünüş Karinesi

İlk görünüş karinesi, mükelleflerin yapmış oldukları beyanlarının doğru kabul edilmesi esasına dayanır. Bu karineye göre mükelleflerin beyanlarının dayanağını teşkil eden defter, kayıt ve belgelerinin doğru olduğu karine olarak kabul edilir. Bunların aksini iddia eden idare bunu ispatlamakla yükümlüdür. Mükelleflerin bu karineden yararlanabilmeleri için defter kayıtları yapılmış olan işlemlerin belgelerinin²⁹, kanunda belirtilen haller dışında³⁰, mevcut olması gerekir. Belgeye dayanmayan kayıt yapılması mümkün değildir.

Bu karinenin dayanağını VUK m.250'nin doğruluk sorumluluğu³¹ kuralı ile vergi hukukunun kaynaklarından Anayasa'nın 38.maddesinde yer alan suçsuzluk karinesinin birlikte okunması oluşturur³².

İlk görünüş karinesi mükellef lehine bir karinedir. İdare hayatın olağan akışı karinesine dayanarak belge düzenine uyan mükelleflerin yararlanmış olduğu ilk görünüş karinesini çürütebilir. Bu durumda ispat yükü yer değiştirerek mükellefe geçer. Yani mükellef yapmış olduğu işlemlerin vergi doğurmadığını veya iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olduğunu ispatlayabilmelidir.

²⁸ Danıştay 7. Dairesi 17.6.2009 tarih ve E.2008/5507, K.2009/3054 nolu karar.

²⁹ VUK m.227 de sayılan belgeler ispat edici niteliktedir.

³⁰ VUK m.228 de hangi kayıtların belgeye dayanmadan da tutulabileceği belirtilmiştir.

³¹ Vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan mükellefler; işverenler tarafından bu karnelere ilave olunan kayıtlardan da işverenler sorumludur.

³² ÖZDİLER KÜÇÜK, s.143.

2- İspat Yükünün Paylaşımı

“Bir iddianın ispatı onu iddia eden tarafa aittir” genel kuralına karşılık vergi yargılamasında ispat yükünün kime ait olduğunun tespiti her olayda ayrı ayrı incelenmelidir. İspat yükünün paylaşımı çok önemli bir husustur. Eğer ispat yükü altında bulunan kimse bu yükümlülüğü yerine getirmediği takdirde ilgili olay ya da işlem ispat edilmemiş sayılır. Hakim, gerçeğin ne olduğu konusunda bir kanaate varamadığında da dava ispat yükü üzerinde olan kişinin aleyhine sonuçlanabilir.

İspat yükünün kanunla belirlenmesi halinde, ispat yükünün kime düştüğü araştırılmaz ve kanundaki düzenleme ile belirlenen kişi ispat yükü altındadır. Bunun yanında bazı durumlarda kişilere ispat külfeti yüklenilemez. Özellikle resmi sicil ve senetlere dayandırılan iddiaların ispatlanması söz konusu değildir, çünkü bunların doğru oldukları kabul edilir. Mesela, tapuda adına tescilli olan bir gayrimenkulü bulunan taraf bunun kendisine ait olduğunu ayrıca ispatlamasına gerek yoktur. Ancak o gayrimenkulün adına tescil edilen kişi dışında başka birine ait olduğu iddia edilirse, iddia eden taraf bunu ispatlamalıdır.

Dava aşamasında öncelikli olarak üzerine ispat yükü düşen taraf iddiasını ispatlamak zorundadır. İspatlamazsa karşı tarafın iddiasını ispatlamasına gerek kalmaz. Bu durumda karşı tarafın ispat yükü altına girmesi söz konusu değildir. Fakat karşı taraf ispat yükü üzerinde olan tarafın iddiasını ispatlamasını beklemeden o iddianın aksini ispatlayabilme için delil sunabilir. Buna karşı delil denilir.

Bunun yanında her iki taraf da davada delil göstermiş ise hakim, olayla ilgili olarak ispat yükünün kime düştüğünü araştırmak zorunda değildir.

İspat yükü sadece mükellefler için bir zorunluluk olmayıp idarenin de üzerine ispat yükü düştüğü durumlar mevcuttur. İspat yükünün paylaşımına ait örnekleri aşağıda sıralayabiliriz.

a) İspat Yükünün Mükellefte Olduğu Durumlar

- Mücbir sebep olduğunu iddia eden mükellef bunu ispatlamalıdır.
- Yasal karinelerde ispat yükü yükümlüdür. Peçeleme hallerinde olayın niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür. Ancak peçeleme halleri yasalarda özel olarak düzenlenmiş ise yani adi bir karine mevcutsa, ispat yükü

yer değiştirir, mükellefe geçer. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı buna örnektir.³³

- Tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını ispat yükü yükümlüdür.³⁴

- Takdir komisyonu kararına itiraz eden mükellef, kararın aksini iddia ederse bunu ispatlamak zorundadır.

b) İspat Yükünün İdarede Olduğu Durumlar

- Bir olayda ya da işlemde peçeleme olduğunu söyleyen idare bunu ispatlamakla yükümlüdür.

- İşe son verdiğini söyleyen mükellefin faaliyetine devam ettiğini söyleyen idarenin bunu ispatlaması gerekir.³⁵

- Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30.maddelerinde düzenlenmiş bulunan ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenlerinin var olduğunu ispat yükü idarededir.

- Defter ve belgelerini kanunda belirtilen usullerle uygun tutan mükellefler, yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız "ilk görünüş karinesi"nden yararlanacağından, defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi idaresi bunu ispatlamak zorundadır.

- Vergi dairesi, tarh işlemini yaparken dayandığı sebep ya da sebepleri göstermek; gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır.³⁶

II- DELİL

Delili uyumsuzluk konusu olayın ispatlanmasında kullanılan sözlü ve yazılı vasıtalar şeklinde tanımlamak mümkündür.³⁷ Deliller ispatlama araçları olup olayların doğruluğu konusunda hakimi ikna etmeye yararlar. Delilin konusu maddi olaylardır.

VUK m.3/B'de de açıkça belirtildiği gibi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması ile gerçek durumu ortaya koyabilecek her türlü delil serbest

³³ ÖNCEL/KUMRULU/ ÇAĞAN, s.203.

³⁴ Danıştay 3. Dairesi 24.09.2003 tarih, E.2001/2306, K.2003/4438.

³⁵ Danıştay 3. Dairesi 15.10.1985 tarih, E.1986/554, K.1986/2000.

³⁶ Danıştay 4. Dairesi 26.03.1998 tarih, E.1997/114,K.1998/1192

³⁷ KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, b.2, İzmir 1997, s.9.

bırakılmıştır. Yani vergi hukuku uygulamasında kural delil serbestisidir. Taraflar, dava konusu uyuşmazlığın varlığı ya da yokluğunu ispatlarken her türlü delili kullanabilirler. Ancak bu serbestinin kısıtlaması olarak şahit ifadesinin kullanılmayacağı hükmü getirilmiştir.

İspat vasıtası olarak kullanılacak olan delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Hukuka aykırı bir delile dayanılarak bir işlem yapılması hukuk devleti ile bağdaşmayan bir durumdur. Burada da karşımıza diğer bir soru çıkmaktadır. Delillerin elde ediliş biçimi nasıldır? Yani hukuka aykırı yollardan elde edilen deliller söz konusu olduğunda ne yapılacak? Bu soru ceza hukuku³⁸ bağlamında çok tartışılmış olmakla birlikte vergi hukukunda fazla üzerinde tartışılmamış bir konudur. Mesela vergi incelemeye yetkili olan kişiler gerekli izin ve bildirimlerde bulunmadan mükellef nezdince inceleme yapar ve bazı belgelere el koyarsa ve bunlar üzerinden de tarhiyat gerçekleşirse ne olacak? Bu durumda da ceza hukukundaki gibi davranılmalı ve yapılan işlemler geçersiz sayılıp, tarhiyat yapılmışsa bu iptal edilmelidir. Ancak uygulamada bazen bunun tersi durumlarla karşılaşabilir.³⁹

Bu bölümde, delillerle ilgili genel açıklamalardan sonra, delil ve ispata ilişkin ilkelerden (A) bahsettikten sonra mükellef ve idare nezdinde oluşan delil türlerinden (B) bahsedeceğiz.

A- Delil ve İspata İlişkin İlkeler

Vergi yargılaması hukukunda maddi olayı ispatlamak ve delillendirmek için uygulanan ilkeler yargılama hukukunun diğer dalları ile benzerlik göstermektedir. Vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olmayıp, idari yargılama içerisinde olduğu için, idari yargılama usulünde öngörülen ilkeler vergi yargılama hukukunda da geçerlidir denilebilir. Ancak vergi yargılamasında kendine özgü bir takım farklı uygulamalarla karşılaşmak da mümkündür.

Aşağıda genel olarak vergi yargılamasına hakim olan temel ilkeleri açıklamaya çalışacağız.

1- Delil Serbestisi İlkesi

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi delil serbestisi ilkesi kaynağını VUK m.3'ten almaktadır. Bu ilkeye göre, bir uyuşmazlığın çözümünde

³⁸ CMK m. 217/2 "...hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delil...", m.230/1 b "...hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin..." ve m.289 "...hükümün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması ...".

³⁹ Bkz. DOĞRUSÖZ., Bumin, Hukuka Aykırı Delille Vergi, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=95773 erişim 29.10.2014.)

kanunda önceden belirtilmiş delillerle ispat söz konusu değildir. Yani kanunda herhangi bir saptama ya da sınırlama yapılmamıştır. Buna göre uyuşmazlığın özelliğine uygun her türlü delille ispat edilebilmesi mümkündür.

Delil serbestliği ilkesi ile vergi kaçakçılığının önüne geçmek hedeflenmiştir. Çünkü mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin gerçek mahiyetini, mükelleflerin hangi niyet ve nedenle yaptığını idarenin belirleyebilmesi her zaman kolay olmamaktadır. Delil serbestisinin olmaması halinde idarenin kaçakçılıkları belirleyebilmesi de zorlaşır. Bundan dolayı kanun koyucu idarenin elini güçlendirebilmek ve vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için delil serbestisi ilkesini benimsemiştir. Ancak buradan da ‘delil serbestisi idare için öngörülmüştür’ gibi yanlış bir anlam da çıkarılmamalıdır. Çünkü delil serbestisi ilkesi hem mükellefler hem de idare için geçerli bir ilkedir. Mükellefler, haklarında ek tarhiyat yapan idareye karşı, idarenin yapmış olduğu işlemlerin yanlış olduğunu, kendi kayıtlarının doğru olduğunu her türlü delille ispatlayabilir.

Delilerin serbestliği ilkesi Fransız vergi hukukunda geçerlidir. Mükellef herhangi bir belgeye dayanmadan gider indiriminde bulunursa yapılan bu işlem iptal edilir ve indirilen miktar matraha eklenir. Eğer mükellef faturanın tahrip edildiğini veya kaybolduğunu ve yahut da hiç verilmediğini söylese mükellef herhangi başka bir belge ile bu durumu ispat etmelidir. Bu durumunda hakimın temel rolü, delil serbestliği ilkesine göre olayın doğru şekilde tespit edilmesini sağlamaktır⁴⁰.

Kanun koyucu delil serbestisi ilkesine aynı madde ile sınırlama da getirmiştir. Bunlar yemin, tanık beyanı ve belge düzenidir⁴¹.

a) Yemin

Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin delil serbestisine getirmiş olduğu sınırlamalardan ilki yemindir. Yemin, medeni yargılama hukukunda delil olarak değerlendirilirken vergi yargılamasında kabul edilmeyeceği kanunla düzenlenmiştir. Bu yasak yazılı yargılamanın bir gereğidir.

Yemin kişiler üzerinde psikolojik etki ve baskı oluşturmaktadır. “Taraflardan birinin, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda Tanrı’yı tanık gösterip namusu ile doğrulayarak beyanda bulunması olan

⁴⁰ De La MARDIERE, Christophe « La preuve en droit fiscal » Edition Lexis Nexis LITEC 2009, s.47.

⁴¹ KARAKOÇ, s.82.

yemin⁴² vergi hukukunun kendine özgü yapısı gereğince delil olarak kullanılamaz. Çünkü vergilendirme ilişkisinin bir tarafında mükellef (gerçek veya tüzel kişi) diğer tarafında idare yani devlet vardır. Uyuşmazlık halinde “yemin teklif edildiğinde mükellef açısından hiçbir sorun olamamakla beraber, eşyanın tabiatı gereği kamu idarelerine yemin teklif edilemeyeceği bir gerçektir.”⁴³

b) Tanık Beyanı

Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin ikinci fıkrasında tanık beyanının ispatlama vasıtası yani delil olarak kullanılmasını şarta bağlamıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay ile açık ve doğal ilişkisi olan tanık beyanları ispat vasıtası olarak kullanılabilir.

Tanık beyanı yargılama aşamasında kullanılabilmesi gibi vergi incelemeleri sırasında da kullanılabilir. Ancak tek başına bu beyanlara dayanılarak mükellefler hakkında ek tarhiyata ya da cezaya hükmedilmemesi gerekir, çünkü vergi hukukunda esas kural yazılılık esası olup, olaylar belgelerle ispat edilmelidir. “Vergi incelemelerinde sıklıkla başvuru olan ikrar, ifade ve beyanların yerinde değerlendirilmesi ve tek başlarına tarhiyata esas alınmaması gerekir.”⁴⁴ Konu ile alakalı olarak Danıştay 3. Dairesi verdiği bir kararında⁴⁵ “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği” belirtilmiştir. Danıştay Vergi Dava daireleri Genel Kurulu da somut bir tespit yapılmadan fatura düzenleyicisinin ifadesine dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatı kabul etmemiştir.⁴⁶

c. Belge Düzeni

VUK 227-242inci maddeleri arasında hangi işlemlerin belgeye bağlanması ve bunların ayrıntıları açıklanmıştır. Mükellefler yapmış oldukları

⁴² ALTINEL, Seçkin/GÜNER, Nurgül, Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2008, sayı 324, (<http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2698.0;wap2> erişim 28.10.2014.)

⁴³ ALKAN GÖRKEM, Neslihan, Türk Vergi Yargı sisteminde Delil, Ankara Barosu Dergisi 2013/1, s. 384.

⁴⁴ ASLAN, Memduh/ŞENTÜRK, Akın Gencer, Vergi Hukukunda Delil sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, (<http://www.turkvergi.org/yazlar/59-yazlar/memduh-aslan/57-vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteligi.html> erişim 29.10.2014.)

⁴⁵ Danıştay 3. Dairesi, 16 Ocak 2001 tarih, E.2000/905, K.2001/16.

⁴⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 7 Nisan 2000 tarih, E.1999/424, K.2000/137 sayılı kararı.

işlemlerde bu kurallara uymak zorundadırlar. VUK m.227'ye göre, “belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu bilgiler vergi kanunları bakımında hiç düzenlenmemiş sayılır” ifadesi belge düzenine ilişkin temel kuralı oluşturmaktadır.

Türk vergi sisteminde, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin yasada belirlenen usullerde kayıtlarının yapılması zorunludur. Mükellefler usul kurallarına uyma yanında tutmuş oldukları belge ve defterlerde yapmış oldukları işlemlerin gerçek mahiyetini gösterecek şekilde olmasına da dikkat etmelidirler. Mükellefler kanunda belirtilen usul ve esaslara göre belge düzenine uymazlarsa, ilgili belge ve kayıtlar mükellef lehine delil olarak kullanılamaz. Mesela, mükellef kanunun belirlemiş olduğu şekilde faturasını kesmiş ancak faturanın konusunu bilerek farklı yazmış veya fatura konusu malın miktarını eksik yazmış ise bu belge ispat aracı, yani delil, olarak kullanılamaz. Burada karşımıza sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 359'uncu maddesi sahte⁴⁷ ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin⁴⁸ tanımı ve bunları kullananlar hakkında uygulanacak olan cezadan bahsetmektedir.

2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım, vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olayı saptanıp, nitelenirken biçimlerin ötesine geçilerek özün –iktisadi boyutun-esas alınmasını öngörmektedir.⁴⁹ Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olup, vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve mahiyetleri de göz önünde bulundurulur.

Vergi hukukunda gerçek mahiyetin esas alınması gerektiğine ilişkin hüküm bazı kanunlarda açıkça belirtilmiştir⁵⁰. Bunun en güzel örneği de zaten VUK m. 3/B dedir: vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

⁴⁷ Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

⁴⁸ Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

⁴⁹ AKKAYA, Mustafa “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, B.1, Ankara 2002, s.34.

⁵⁰ Damga vergisi kanunu m.4: Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. VUK m.8/3 : “ Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

“Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, “mali güce göre vergilendirme” temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilendirmede eşitliği sağlamaktır.”⁵¹

Bu ilke ile ilgili olarak doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür.

Öncel/ Kumrulu/ Çağan⁵² bu ilkeyi “ vergiyi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır” şeklinde tanımlamıştır. Konu ile ilgili olarak Selim Kaneti⁵³ “vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır” demiştir. Osman Pehlivan ise “bu yaklaşıma göre hareket edilmesi ‘ekonomik irdeleme’ olarak de nitelendirilmektedir. Buna göre, vergiyi doğuran olayların ve buna bağlı olarak vergi matrahının tespitinde, olayların gerçek ekonomik nitelikleri dikkate alınır” demiştir.

Bu yorum yöntemi ile gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.⁵⁴

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesini kullanmak zorunda bırakan diğer bir durum da “peçeleme sözleşmeleri⁵⁵”dir. Özel hukuktaki muvazaanın vergi hukukuna uyarlanmış şekli olan peçeleme, vergi mükellefleri veya sorumlularının, vergisel yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kötüye kullanarak, vergi kanunlarını dolanmak üzere, bir işleme değişik bir yapı ve biçim vermeleri anlamına gelir. Buradaki esas amaç vergi kaçırmaktır yani daha az ya da hiç vergi ödememektir. İdare herhangi bir olayda peçeleme sözleşmesinin varlığını tespit ederse bu durumda görünürdeki sözleşme değil, gerçekte yapılmak istenen sözleşmeye göre vergilendirme yapar. İdare ve yargı organları peçelemenin varlığını

⁵¹ AKKAYA, s.35.

⁵² ÖNCEL/KUMRULU/ ÇAĞAN, s.24.

⁵³ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, B. 2, Filiz Kitapevi, İstanbul 1989, s.48.

⁵⁴ KIZILOL , Şükrü / ŞENYÜZ , Doğan / TAŞ , Metin / DÖNMEZ , Recai “Vergi Hukuku”, B. 2, Ankara 2007, s.67.

⁵⁵ Peçeleme sözleşmeleri vergi kanunları ile açıkça düzenlenmemiş olup, doktrin tarafından icat edilmiş bir terimdir. Danıştay bu terimi kullanmaktan uzun süre kaçınmış olmasına rağmen son zamanlarda vermiş olduğu kararlarında bu terimi kullanmıştır (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 6 Aralık 1996 tarih, E.1996/320, K.1996/410 sayılı karar.)

ekonomik yaklaşım ilkesinden hareket ederek tespit ederler. Peçeleme sözleşmesinin varlığını iddia eden taraf idare olduğu için ispat külfeti de ona düşer. Fransız vergi hukukunda “abus de droit⁵⁶ (hakkin kötüye kullanılması)” ile eş değer olan peçeleme, Türk vergi hukukunda yeterli bir hukuki zemine oturtulamamıştır. Ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle olay ya da işlemlere çözüm bulma çabası içerisinde giren idare ve hakimler maalesef farklı uygulamalar yapabilmektedirler.

3. Re’sen Araştırma İlkesi

Vergi hukukunda re’sen araştırma ilkesi kaynağını İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. Maddesinde almaktadır. Buna göre “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.”

Re’sen araştırma yetkisi hakimler için bir yetki olduğu kadar aynı zamanda bir ödevdir. Bu durum da Danıştay’ın kararlarında açıkça benimsenmiştir⁵⁷.

Hakimler önlerine gelen uyuşmazlıkla ilgili kararını vicdani kanaatlerine göre verirler ve kendilerine sunulan delillerle bağlı değiller. Olayla alakalı olarak kendiliğinden her türlü incelemeyi yapabilir, ilgili yerlerden bilgi ve belge talep edebilirler. Taraflar her ne kadar hakimden bazı bilgi ve belgelerin istenilmesi talebinde bulunabilseler de hangi bilgi ve belgelerin taraflardan ya da üçüncü kişilerden isteneceğine hakim karar verir. Bu tamamen hakimın takdirine bağlıdır. Bu durum riskli bir durum olup “bir tarafın, karşı taraftan veya ilgili diğer kişilerden bazı belgelerin istenmesi yönündeki talebini hakimın kabul etmemesi durumunda, maddi vakıaların tam olarak tespit edilememesi riski ortaya çıkacak ve hatta bu durum, adil bir yargılanmanın

⁵⁶ Fransız vergi usul kanununun L64’üncü (L64 du LPF) maddesinde “abus de droit” ile ilgili detaylı tanımlama yapılmış ve herhangi bir şekilde bu durumla karşılaşıldığında bunun hukuki sonucu, başvurulacak yöntemler belirlenmiştir. Mükelleflerin bu tür işlemlere başvurularındaki esas amaç vergi yükünü azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmaktır. Vergi kaçırmayı engellemek çabası içerisinde olan idare bu maddenin kapsamını nasıl değiştirirsek daha etkin hale getiririz çabası içerindedir. 2014 yılı bütçe Kanunu’nda yapılan değişiklik ile bu maddenin kapsamı daha da genişletildi ancak Fransız Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi.

⁵⁷ Danıştay 2. Dairesi 31.1.2005 tarih E.2004/6213, K.2005/329 sayılı kararı, Danıştay Dergisi sayı 110 s.123, <http://arsiv.sabah.com.tr/2006/05/17/gnd98.html> erişim 31.10.2014.

sağlanmasını bile engelleyebilecektir.”⁵⁸ Bu durum bu yetkini sınırını da ortaya koymaktadır, yani hakimler re’sen araştırma yetkisini kullanırken keyfi davranamazlar.⁵⁹

Her ne kadar hakimın re’sen araştırma yetkisi olsa da bu yetki sınırsız değildir. Bunun bir başka sınırı İYUK 20 inci maddenin 3. Fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre “istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.”.

Bu yetkinin bir diğer sınırı da Anayasa 125/4 üncü madde ile İYUK 2 inci maddesinde belirtilen, vergi mahkemelerinin idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemleri ile ilgili olarak yerindelik denetiminin yapılamaması kuralı oluşturur. Yargı makamları idarenin yapmış olduğu işlemlerin hukukiliğini denetleyebilir, yerindeliliğini denetleyemez.

B. Delil Türleri

Vergi hukukunda ispat aracı olarak kullanılan deliller, vergi ile ilgili iddiaları ve hukuki olayları ispat için gerek mükellef gerekse idare tarafından ortaya konabilmektedir. Delil serbestisi ilkesi gereğince taraflar iddia ve savunmalarını çeşitli delillerden yararlanarak kanıtlayabilirler. Ancak ispatlama aracı olarak kullanılacak olan delillerin, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda belirtilen düzenleme şartlarına uygun olmalıdırlar. Bununla birlikte daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi deliller hukuka aykırı olarak elde edilmemiş olmalıdırlar. “Hukuka uygun olarak elde edilmeyen delillerin vergi idaresince gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerine esas teşkil etmeleri mümkün bulunmamaktadır.”⁶⁰

Vergi yargılamasında serbest delil sistemi uygulanmasına rağmen delilleri daha açık bir biçimde belirleyebilmek ve inceleyebilmek için, vergi idaresi ile vergi yargısı nezdinde meydana gelen deliller ve mükellef nezdinde oluşturulan deliller olarak üç grup altında sınıflandırmak mümkündür.

⁵⁸ ERGÜN, Çağdaş Evrim, Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi, AÜHFD yıl 2006, C.55 Sa. 2, s.73-74.

⁵⁹ Danıştay 3. Daire. 20.11.2001 tarih E. 2000/5192, K. 2001/4408sayılı kararı.

⁶⁰ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif/ SARAÇOĞLU Fatih, Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s.421.

1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller

VUK 227 inci maddesi “aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir” demek suretiyle belge düzenleme zorunluluğunu ortaya koymuştur. Düzenlenecek belgeler her gelir unsuruna göre değişmektedir. Mesela ticari kazanç için fatura, serbest meslek kazancı için serbest meslek makbuzu, ücretler için de bordro, vs gibi. Söz konusu belgeler mükellef nezdinde oluşturulan deliller arasında kabul edilmekte olup; herhangi bir uyumsuzluk halinde ispat aracı olarak kullanılırlar. Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterler, beyannameler, bildirimler ve sair belgeler bunlar arasında sayılabilir.

Türk vergi sisteminin beyan usulüne dayanmasında dolayı gelir elde eden vergi mükellefleri bunları beyan yolu ile vergi idaresine bildiriler. Bu beyan ile mükellef idareye bildirmiş olduğu miktarı kabullenmiş oluyor. Diğer bir deyişle itiraf etmiş oluyor. Bu açıdan beyannameler mükellefler için kesin delil gibi değerlendirilebilir.

Beyannameler dışında mükelleflerin çeşitli durumlara yönelik olarak idareye bildirimde bulunmaları da gerekmektedir. İşe başlama, adres ve iş değişikliği, vs gibi. Bu gibi durumlarda bildirimler kanuni süresi içerisinde ve usulüne uygun olarak yapılmalıdır. Bu şekilde bildirimde bulunan mükellef bildirdiği durumun gerçek olduğunu ispatlama külfetinden kurtulur.

Vergi matrahının doğru olarak hesaplanması amacıyla mükelleflere defter tutmak ve deftere kaydedilen işlemlerin belgelendirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Vergi Kanunları ve Ticaret Kanunu’nda bu zorunluluk düzenlenmiştir. VUK m.171’de bu mecburiyet hüküm altına alınmıştır. Defterler vergi hukukunda çok önemli bir delil türüdür. Defter ve belgeleri tutan mükellefler daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu durumda ispat külfeti vergi idaresine düşer.

2. İdare Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi idaresi mükelleflerle ilgili olarak yapmış olduğu bir takım işlemler sonucu düzenlemiş olduğu belgeler delil olarak kullanılır. Yoklama fişi ve tutanağı, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu raporları, uzlaşma tutanakları bunlardandır. Bu belgelerle alakalı olarak bir hususa dikkat çekmek gerekir ki o da usul kurallarıdır. Vergi idaresi yapmış olduğu işlemlerle alakalı olarak usul kurallarına riayet etmelidir.

Usuldeki bir hata yapılan işlemleri geçersiz kılabilir. Özellikle tebliğ edilmesi gereken belgeler usulüne uygun olarak tebliğ edilmemişse sonraki işlemlerin geçerliliği konusunda sıkıntılar ortaya çıkabilir.

İdarenin düzenlemiş olduğu bu belgeler mükelleflerce de imzalanır. İmzadan çekinme halinde bu durum kayıtlara geçirilir ve polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.

Yoklama VUK m. 127 de tanımlanmıştır. Yoklama sonuçları yoklama fişi tespit edilir ve tutanak hükmündedir. Yoklama fişinde düzenlenen hususların aksini ispat etmek mümkündür

Vergi inceleme tutanakları delil niteliği taşırlar çünkü bunlar mükellefin tutmuş olduğu defter ve kayıtlardaki bilgileri aynen yansıtmaktadır ve bu somut tespitlerin yanında mükellefin itiraz ve açıklamaları da bu raporlarda bulunur. Vergi inceleme tutanakları düzenlenirken defter kayıt ve belgeler yanında her türlü delilden yararlanılır, tanık beyanı vs. gibi. Eğer inceleme elemanları yapılan inceleme sonunda vergi suçu teşkil eden bir durum tespit ederse vergi suçu raporu da yazması gerekir ve bunu da yetkili cumhuriyet savcısına gönderir. Bu rapor mahkemeler için delil niteliğinde olmakla birlikte hakim bu raporla bağlı olmayıp, kendisi araştırma yapabilir.

VUK 142 inci maddesi çerçevesinde arama yapılabilir ve sonunda tutanak düzenlenir. Aramada bulunan ve incelenmesi gereken defter ve belgeler tutanakla tespit edilir ve bunlar delil olarak değerlendirilir.

Bilgi vermekle yükümlü olanlar Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemeye yetkili olanların talep etmiş oldukları bilgileri vermek zorundadırlar. Verilen bu bilgiler uyuşmazlığın yargı aşamasına gelmesi halinde delil olarak kullanılabilir.

Takdir komisyonu kararları matrah tespitine yönelik olarak alınır ve vergi hakimi için takdiri delil niteliğindedir. İdare bu kararları değiştiremez ancak bunlar aleyhine dava açabilir. Komisyonun kararının aksini ispatlama külfeti mükellefe yüklenmiştir.

Uzlaşma tutanakları VUK m.3 gereğince delil olarak nitelendirilir. Taraflarca imzalanmış olan tutanaklar kesin sonuç olarak dikkate alınır. Uzlaşma sağlanan bir uyuşmazlıkla alakalı olarak mükellef herhangi bir yere itirazda bulunamaz ve dava açamaz. Uzlaşma olumlu sonuçlanmışsa tarafları bağlar ancak olumsuz sonuçlanmışsa herhangi bir bağlayıcılığı söz konusu değildir.

3. Yargı Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi yargılaması sırasında uyuşmazlığı çözmek için yapılmış olan bir takım işlemler delil olarak kullanılabilir. Bunlar bilirkişi, keşif, ikrar, tanık beyanı ve inceleme elemanı ile muhasebeci veya mali müşavirin dinlenilmesidir.

Mahkemenin bilirkişi tayin etmesi halinde, bilirkişinin düzenlemiş olduğu rapor delil niteliğindedir ancak hakimi bağlamaz. Raporunda eksiklik veya muğlak kısımlar olduğunu tespit ettiğinde bilirkişiden ek rapor talebinde bulunabilir. Hakim bir bilirkişi raporu aldıktan sonra isterse başka bir bilirkişiden de rapor alırtabilir. Taraflar bilirkişi raporunun tebliğinden itibaren 1 hafta içinde itiraz hakkına sahiptirler.

SONUÇ

Vergi hukukunda da ispat ve delillendirme ile ilgili kurallar ayrı bir öneme sahiptir. Mükelleflerin ve idarenin uyuşmazlıklarla ilgili olarak yargı aşamasına gelinmesi halinde kullanabilecekleri delillerin belirlenmesi ve bunların tespit edilmesinde uygulanacak yöntemler ispat sistemini oluşturur.

Vergilendirme işlemlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin tespiti önemli bir konudur. Bunun için de mükelleflere bir takım ciddi yükümlülükler yüklenmiş ve idareye de bunları takip ve tespit edebilmesi için de de yetkiler verilmiştir.

Türk vergi sisteminde delil serbestisi ve bununla iç içe geçmiş olan ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmakta kullanılan bir yöntem olan ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanmaktadır. Her ne kadar birçok olayda başvurulmuş bir yöntem olsa da uygulamada yetersiz kalabilmektedir. Çünkü VUK m.3/B nin son fıkrasında kullanılan ifadeler uygulayıcılar (idare ve hakimler) tarafından farklı değerlendirmelere sebep olabilmekte ve uygulamada farklılıklara sebep olabilmektedir. Özellikle peçeleme sözleşmelerinin varlığı halinde VUK m.3 yeterli olamamaktadır. Bundan dolayı ispat ve delil ile ilgili olan bu maddenin daha açık ve net ifadelerle uygulamada farklılıklara sebep olmayacak şekilde ve hem idare hem de mükellef için tatmin edici şekilde yeniden düzenlenmesinde fayda vardır.

KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa “Vergi Hukukunda ekonomik Yaklaşım”, B.1, Ankara 2002.

ALKAN GÖRKEM, Neslihan, Türk Vergi Yargı sisteminde Delil, Ankara Barosu Dergisi 2013/1.

ALTINEL, Seçkin/GÜNER, Nurgül, Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2008, sayı 324, (<http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2698.0;wap2> erişim 28.10.2014.)

ASLAN, Memduh/ ŞENTÜRK, Akın Gencer, Vergi Hukukunda Delil sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, (<http://www.turkvergi.org/yazlar/59-yazlar/memduh-aslan/57-vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteligi.html> erişim 29.10.2014.)

BAYSAL, Eda, Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Özellikleri, (<http://www.turkvergi.org/yazlar/90-yazlar/f-eda-baysal/2134-vergi-hukukunda-isbat-olcusu-ve-ozellikleri.html> erişim, 20.10.2014.)

BIYAN, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2009

De La MARDIERE, Christophe « La preuve en droit fiscal » Edition Lexis Nexis LITEC 2009

DOĞRUSÖZ , Bumin, Hukuka Aykırı Delille Vergi, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=95773 erişim 29.10.2014.)

ERGÜN, Çağdaş Evrim, Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi, AÜHFD yıl 2006, C.55 Sa. 2, [65-89].

KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, b.2, İzmir 1997

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, B. 2, Filiz Kitapevi, İstanbul 1989

KIZILOT , Şükrü / ŞENYÜZ , Doğan / TAŞ , Metin / DÖNMEZ , Recai “Vergi Hukuku”, b. 2, Ankara 2007

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami “Vergi hukuku”, B.23, Ankara 2014

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Ankara 2011

ÖZEL, Salih, Türk Vergi Sisteminde Kanıtlama (İspat) Yükü ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile Olan İlişkisi, (http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=14 erişim 20.10.2014)

ÖZKAN Özgür /GÜL, Yalçın, İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller, Mali Çözüm Dergisi, Eylül Ekim 2007, S. 83

ÖZMEN, Mehmet Akif/ GENÇ, Yıldırım, Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları, İstanbul 2011

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif/ SARAÇOĞLU Fatih, Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s.415-423.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, B.4 İstanbul 2006.

SABAN, Nihal, Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi hukuku Konferansları Serisi-2, Editör Billur YALTI, B.1, İstanbul Ağustos 2014

SEVİĞ, Veysi, Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2004, S.277 <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3435> erişim 25.10.2014

YÜKSEL DURMAZ, Zeynep, Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara 2010

Milli Güvenlik konseyi S. Sayısı:84, 4.1.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik yapılmasına ilişkin kanun tasarısı ve Bütçe – Plan Komisyonu raporu, s. 2 (http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf erişim 22.10.2014)