

VERGİ HUKUKU

VERGİ HUKUKUNDA DELİLLER

Araş. Gör. Gülsen GÜNEŞ

§ 1. GİRİŞ

Yükümlünün beyanı esasına dayalı olan Türk Vergi Sisteminde vergi alacağının (Veya yükümlü açısından vergi borcunun) gerçekleşmesi, sözkonusu verginin bir yasaya dayalı olması ve bu yasanın uygulanmasına ilgili yılın bütçe kanunu tarafından izin verilmesi olguları dışında, çeşitli aşamalardan geçilmesini gerektirmektedir.

Konumuzla olan ilgisine bizi ulaştırması için bu dört aşamayı kısaca belirtirsek, öncelikle vergiyi doğuran olayın karşımıza çıktığını görürüz. Vergiyi doğuran olay, konunun niteliğine göre çeşitli görünümelerde olabilecektir.

İkinci olarak, ilgili vergi dairesi yasalarda gösterilen matrahlar üzerinden ve yine yasa ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre yükümlünün beyanını değerlendirerek vergi alacağını tutar olarak tesbit edecektir. Bu olgu verginin tarhıdır.

Üçüncü aşamada, tarh edilen miktar yükümlüye tebliğ edilecektir.

Son aşama ise verginin tahakkuk etmesi aşamasıdır. Burada vergi borcu ödenmesi gerekli bir duruma gelmektedir. Verginin tahakkuku çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir. Verginin tahakkukunda birinci olasılık, tarh edilen vergiye karşı süresi içinde dava açılmamış olmasıdır. İkinci olasılıkta ise tarh edilen vergiye karşı yükümlü yasal süresi içinde dava açmaktadır ve bu yolla tahakkuk durdurulmaktadır. Tahakkuku durdurulan verginin tahakkukunun gerçekleşmesi davanın reddedilmesi ve eğer üst mercie başvuru-

ruluyorsa yürütmenin durdurulması kararının alınmaması halinde mümkündür.

İşte dava yolu ile tahakkuku durdurulan vergi alacağının hükme bağlanması, mahkemede vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin sübuta erdirilmesi ile sözkonusu olmaktadır. Demek oluyor ki, ilke olarak idarece değil de vergi yükümlüsü tarafından harekete geçirilen vergi yargılaması mekanizmasında ana sorun, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması ve ortaya çıkartılmasıdır.

Burada vergi yargısı ile ilgili olarak bir parantez açarsak, vergi yargısı örgütünün iki katlı olduğunu görürüz. Birinci kademe vergi mahkemeleri vardır. İkinci kademe vergi mahkemelerinin tek hakimle baktıkları davaların itiraz mercii olarak Bölge İdare Mahkemelerini, vergi mahkemelerinin kurul olarak çözümlendikleri uyuşmazlıkların temyiz mercii olarak ise Danıştay'ı görebiliriz.

Vergi yargısı ile ilgili örgütsel kuralların 2576 sa. Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2575 sa. Danıştay Kanununda bulunmasına karşılık, vergi yargılamasında uygulanacak usul kuralları 2577 sa. İdari Yargılama Usulü Kanunundadır.

Yargılama ve ödeme öncesinde vergi yönetiminin uygulayacağı usul kurallarını kapsayan yasa ise Vergi Usul Yasasıdır. Bununla birlikte Vergi Usul Yasasında vergi davaları ile ilgili bazı hükümler mevcuttur. VUK. m. 3 b. B de bunlardan birisidir.

İncelememizin özünün dayanmakta olduğu bu madde vergi hukunda isbatın konusu, delil ve isbat yükü ile ilgili hükümler taşımaktadır.

Aşağıdaki satırlarda sözkonusu maddeye dayanılarak vergi hukukunda delil serbestliği ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesinin delil serbestliği ilkesi ile olan ilişkisi ve delil serbestliği ilkesinin istisnaları ana çizgileri ile incelenecektir.

§ 2. VERGİ HUKUKUNDA DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

I. 2365 SAYILI YASA İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKTEN ÖNCE VERGİ HUKUKUNDA DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

1 — Öğretinin Görüşü

Vergi Usul Yasası'nda isbat ile ilgili olarak 2365 sayılı yasa ile yapılan değişiklikten önce, vergi hukukunda bir anlaşmazlık sözkonusu olduğu zaman kullanılacak delillerin neler olabileceğinin teker teker sayılmamış olduğu gerekçesi ile sözkonusu yasaya delil serbestliği ilkesinin¹ hakim olduğu, az sayıda yazarın görüşüydü. Özellikle re'sen tarhiyatta, uyuşmazlıkla ilgili iddiaların isbatında çok değişik delil kullanılması mümkün görünüyordu². Ancak ikmalen tarhiyatla ilgili "maddi delil" kavramı özellik göstermekteydi. Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına göre tutulan defter kayıtları ile düzenlenen belgeler, aksi isbat edilinceye kadar maddi delil hükmünde sayılmaktaydı.

Bu konuda 2365 sayılı yasa ile yapılan değişiklikten önceki Vergi Usul Kanununun hükümlerini değerlendiren 2365 sayılı yasanın gerekçesinde yer alan ifadeler ise şöyledir³.

"Şimdiki yasamızda kanıtlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır". "Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile, her

-
- 1) Delil serbestliği ilkesi uyarınca bir uyuşmazlığın çözümünde her türlü delilin kullanılması mümkündür ve yargıç bu delillerin değerlendirilmesinde serbestçe davranabilir. Bu sistemde kanunî delil düzeninde olduğu gibi, yasada belirlenen noktaların yine yasada belirlenen delillerle isbatlanacağı gibi bir durum sözkonusu değildir.
 - 2) ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1975, s. 67.
 - 3) ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", Vergi Dünyası, İstanbul 1983, sy. 21, s. 59.

türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle saptanan fark ikmalen tarha, bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re'sen tarha konu olacaktır”

Ancak ikmalen tarhiyatla ilgili “maddi delil” kavramı özellik göstermekteydi. Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına göre tutulan defter kayıtları ile düzenlenen belgeler, aksi isbat edilinceye kadar maddi delil hükmünde sayılmaktaydı.

2 — Danıştay'ın Görüşü

Danıştay'ın iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk nizamında aksi isbat edilmedikçe doğruluğu kabul edilen mevcut belgeler⁴ olarak yaklaştığı maddi delil kavramının kapsamına neler girdiği hususunun esas itibariyle delil serbestliği ilkesinin hangi boyutlarda uygulama alanı bulduğunun bir göstergesi olması öğretideki görüşsüzlüğün yanısıra Danıştay'dan da birbirinden farklı içtihatın çıkmasına yolaçmıştır.

“Maddi delil, iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk nizamında aksi isbat edilmedikçe doğruluğu kabul edilebilen mevcut belgelerdir. Vergi hukuku bakımından da maddi delil tanımlanırken değişik ve dar ölçüler kullanmakta değil, aynı tanım içinde kalmakta fayda ve zaruret vardır”⁵ sözleriyle serbest delil sisteminin varlığını kabul eder görünen Danıştay bir diğer kararında maddi delili defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere hasrederek soru işaretleri yaratmıştır. Danıştay bu kararında “Vergi hukukunda maddi delilin defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere dayanılarak tesbit edilen matrahlar için sözkonusu olabileceği hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazi sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat, kişiye duyulan sempati ve antipati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği, şahadetle tesbit edilen matrahın

4) Danıştay 4. Daire, 8.6.1971 ta., E. 1971/908, K. 1971/2089 sa. karar, ÖZBALCI, s. 68.

5) Danıştay 4. Daire, 8.6.1971 ta., E. 1971/908, K. 1971/2089 sa. karar, ÖZBALCI, s. 68.

maddi delil kabul edilemeyeceği"⁶ şeklinde bir ifade kullanarak tanık ifadesinin, dolayısıyla her türlü delilin isbatlamada kullanılamayacağı sonucuna varmış bulunmaktadır⁷.

Bazı kararlarında ise ek vergi tarhı için inandırıcı her çeşit delilin maddi delil olabileceğini kabul etme yoluna giden Danıştay delil serbestliği ilkesine bu yöndeki kararları ile imkân vermektedir. Nitekim Danıştay 4. Daire, 20.9.1962 tarihli, E. 60/2660, K. 62/3261 sayılı kararında⁸, şahit ifadelerine dayanarak mükellefiyet tescisi caizdir, demiştir. Ayrıca aynı daire bu görüşünü 13.2.1967 tarihli, E. 62/5332, K. 67/604 sayılı kararında, şahit ifadesine göre vergi tesisinin Danıştay içtihatlarıyla kabul edilen bir esas olduğundan bahisle sürdürmüştür⁹.

Danıştay diğer bir kararında¹⁰ alelade şهادeti taraf beyanlarından ayırarak alıcı durumunda olan tarafın beyanlarını vergi hukuku açısından maddi delil hükmünde saymıştır ve bu görüşü başka kararlara da yansımıştır¹¹.

3 — Sonuç

Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunmayan 29. maddesinde maddi delilin neleri kapsadığı belirtilmediğinden genellikle mat-

-
- 6) Danıştay 13. Daire E. 1973/3995, K. 1974/2240, SEVİĞ, "Vergi Hukukumuzda Maddî Delil Konusundaki Gelişmeler", İMD., Cilt XXVI, Sayı 7 (Ekim 1979), s. 296.
- 7) Danıştay'ın aynı yönde bir kararı, "İlgililerin ihbarı ve şahitlerin ifadesi, maddî delil veya kanunî ölçü sayılamayacağı için, ikmal tahriyatına esas teşkil edemez", Devlet Şurası, 4. Daire E. 54/1884, K. 54/3338 Ta. 26.11.1954. Vergi Kanunları Kazai ve İdari İçtihatlar Koleksiyonu 2, İktisat ve Maliye Yayınlarından, 1962.
- 8) TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1969, s. 113.
- 9) TURGAY, s. 116.
- 10) Danıştay 4. Daire, E. 1977/711, K. 1977/2635, Danıştay Dergisi, sy. 30-31, s. 170.
- 11) "Apartman inşa edip daire daire satılması halinde, taraflardan biri durumunda olan alıcıların ifadeleri maddî delil olarak kabul edilir". Danıştay 13. Daire, E. 1977/2932, K. 1978/473 sa. karar; SEVİĞ, "Vergi Hukukumuzda Maddî Delil Konusundaki Gelişmeler", İMD., İstanbul 1979, ct. 26, sy. 7, s. 296.

rah farkı yükümlünün diğer şahıslarla olan ilişki ve işlemlerine dayanarak saptanabilmekte idi¹². Bazı hallerde bu ilişki ve işlemleri belirleyerek belge sağlanması olanağı bulunmayacağına göre ilgili kişinin ifadesine bir kanıt olarak değer vermek zorunlu oluyordu.

Uygulama maddi delili biçimsel deliller artı tanık beyanı olarak değerlendirmekteydi. Ancak eski hükümlere egemen olan katı delil anlayışının çerçevesini zorlayarak Danıştay'ın, gelişen kararları ile özellikle tanık ifadesini maddi delil olarak kabul etmesi ile, delil serbestliği ilkesine adım adım yaklaşmış bulunması kayda değerdir.

II. NÜRÜRLÜKTEKİ YASA HÜKMÜNE GÖRE DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

Vergi hukukunda aslolan vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Ancak vergiyi doğuran olay kavranırken vergi idaresinin ve yargı yerlerinin menfaatler dengesine uygun davranmaları gerekmektedir. Şöyle ki, bir yandan vergi, aslına en uygun şekilde alınırken, diğer yandan yükümlünün hukuksal güvencelerinden alıkonulmaması gerekmektedir. Bir diğer söyleyişle vergisel realite maddi realite ile çakışmalı yani ona uygun düşmelidir.

Vergi Usul Yasası'nın 2365 Sayılı Kanununun 1. maddesi ile değişen 3. maddesinin B bendinin 1. fıkrasına göre, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır". O halde, delil serbestliği ilkesinin üzerinde gerçekleşeceği konu, yani isbatın konusu vergiyi doğuran olaydır.

Vergiyi doğuran olayın açıklanması için örnek olarak Danıştay'ın şu kararını verebiliriz. Bir lokantada ya da gazinoda Belediye tarafından alınan eğlence resmi yönünden, sözkonusu yerlerde müzik bulunmasının vergiyi doğuran olayı teşkil ettiği bir uyuşmazlıkta Danıştay¹³ müziğin varlığının davalı idarece iddia ve isbat

12) SEVİĞ, s. 296.

13) Danıştay 9. Daire, 8.4.1968 ta., E. 1967/392, K. 1968/1038 sa. karar; DİNÇER/ÇIRAKMAN/NECİPOĞLU, Danıştay Kararları 1967-1968-1969, Ankara 1969, s. 231.

edilmemesinden dolayı eğlence resminin terkinine karar vermiştir. Gerçekten de olayda, sözkonusu eğlence yerlerinde eğlence resminin alınabilmesi için vergiyi doğuran olay olan müzik çalınması gerekmektedir. Müzik çalınmadığına göre ortada vergiyi doğuran olay yoktur ve eğlence resminin alınması mümkün olmamaktadır.

Her zaman gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi yukarıdaki karardaki gibi basit olmayan vergiyi doğuran olayla ilgili bir başka karar da şudur. Danıştay 11. Daire 22.11.1967 tarihli, E. 1967/1774, K. 1967/306 sayılı bir kararında¹⁴ Limited Şirket Kuruluş Sözleşmesinin ortaklarca imzalanmasıyla damga vergisi mükellefiyetinin doğacağına, sözleşmenin ilan ve tescilinden vazgeçilmesinin mükellefiyeti kaldırmayacağını hükme bağlamıştır.

Vergi Usul Yasasının 3. m. B bendinin 2. fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin isbat edilmesi konusunda her türlü delil kabul edilir. Bir diğer deyişle her türlü delile başvurularak vergiyi doğuran olay ve onun kapsamı ortaya çıkarılabilir.

Gerçekten de vergiyi doğuran olayın kavranması ve vergilendirmenin ekonomik ve sosyal olaylara uygunluğunun sağlanması delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu bir sistem ile mümkündür. Zira vergi, ekonomik bir olayın sonucu ortaya çıkar. Ekonomik ve onun tezahürü olan sosyal olayın kavranması da ancak serbest delil sisteminin kabulü ile olanaklıdır¹⁵.

Yukarıda belirtildiği üzere, eski uygulama döneminde biçimsel delillere ek olarak tanık beyanları da delil serbestliği ilkesine yönelişin elverdiği ölçüde Danıştay kararlarında kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanununa egemen olan delil serbestliği ilkesi ile tüm biçimsel sınırlar (bazı istisnalar dışında) kaldırılmış bulunmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanununun değiştirilen 134. maddesi hükmü "Vergi incelemelerinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır" olarak düzenlenmişti. VUK. m. 3 m. B 2 ye paralel olarak 134. madde hükmü şimdi şu şekildedir :

14) DİNÇER/ÇIRAKMAN/NECİPOĞLU, s. 208.

15) ŞENGÜL, "Özel hukukta ve Türk hukukunda delil sistemi", Maliye Dergisi, sy. 47 (Eylül - Ekim 1980), s. 85.

“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır”. Nitekim VUY. 30. md. 6. bendine göre tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re’sen vergi tarhi nedeni sayılmaktadır.

§ 3. VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE ETKİSİ

I. NİTELENDİRME VE EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

1 — Nitelendirme

Vergi Usul Yasasının 3. maddesinin B bendinin 1. fıkrası yalnızca isbatın konusunu yani neyin isbat edileceğini saptamakla yetinmemiş, aynı zamanda isbatın konusuna hangi açıdan yaklaşılaacağı, bir diğer deyişle vergiyi doğuran olayın nasıl nitelendirileceği hususunda da hüküm getirmiş bulunmaktadır.

Söz konusu hükme göre nitelendirme şöyle yapılacaktır. Vergi hukukunda bir işlemin, bir eylemin ya da bir durumun vergiyi doğuran olay niteliğini taşıyıp taşımadığı onun *gerçek niteliğine* göre belirlenecektir. Demek oluyor ki, işlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek *ekonomik içeriği*, *ekonomik özü* gözönünde tutulacaktır.

2 — Ekonomik Yaklaşım

Vergi hukukuna egemen olan yaklaşım özellikle nitelendirmede ekonomik yaklaşımdır.

Vergi hukuku bakımından önem taşıyan olgu ya da işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, vergi hukukunun hangi kuralları ile ekonomik sonuçları bağlantı halinde ise nitelendirme de buna göre yapılacaktır. Bu konuda ekonomik içerik,, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olacaktır. Örneğin, işlemlerini satış vaadi kalıp ve biçiminde yapmış bulunan taraflar, satış

sözleşmesinin tüm ekonomik sonuçlarını eylemli olarak yaratmışlarsa, vergi yasası vergiyi doğuran olay olarak satış sözleşmesini göstermişse, olayda satış vaadi adı altında satımın bütün sonuçları doğduğundan, vergiyi doğuran olay satış imişçesine kabul edilir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi E. 1977/1196, K. 1978/7 sayılı bir kararında¹⁶ vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönünün önemli olduğunu belirlemektedir. Öğretici olması açısından, kararın bir bölümünü aşağıya aynen alıyoruz ;

“...Hernekadar gayrimenkul satışının ve satış vaadinin muteber olabilmesi için resmi senede raptedilmesi Borçlar Kanununun 213. maddesinde şart koşulmakta ise de bu tamamiyle bir şekil meselesi olup taraflar arasındaki ihtilafların hallinde ve üçüncü şahısların haklarının korunmasında bir delil sistemine gereksinme duymasındandır. Dolayısıyla muamelenin özüne etkili değildir. Zira bütün sakıncaları göze alındığında resmi şekil şartına riayet etmeden bir gayrimenkul haricen satın alınabileceği gibi tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satıldığı da bir gerçektir.

Kaldı ki kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen gelirin dahi vergilendirildiği vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup Gelir Vergisi Kanununun 81/1. maddesindeki 4 senelik sürenin başlangıç ve bitim tarihlerini medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlamak vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.

Diğer taraftan Dairemizin muhtelif kararlarıyla (Örneğin E: 1975/2256, K: 1976/1422 sayılı karar) gayrimenkul satışlarında satıcı yönünden vergiyi doğuran olayın iktisadi tasarruf hakkının devri tarihinde meydana geldiği kabul edildiğinden, akdin diğer tarafı olan alıcı yönünden bu prensipten ayrılarak iktisap için Medeni Kanunun şekil şartlarının aranılmasında isabet yoktur”.

3 — Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Varlığının Nedeni

Belirli iktisadi amaçları elde etmek üzere hareket eden taraflar, vergi yasasının bu iktisadi amaçların belirli hukuksal biçimlerle el-

16) Danıştay Dergisi, sy' 32-33, s. 363.

de edilmesi halinde bunu vergiyi doğuran olay olarak saydığını gözönünde tutarak vergi yasasını dolanmak üzere peçeleme (ya da perdeleme) işlemi¹⁷ denilebilecek bir işleme başvurabilirler¹⁸.

Öyle ki vergilendirilen iktisadi sonuç vergi dışı bırakılmak amacıyla vergi yasasının vergilendirdiği işlemde başka bir yapı, başka bir hukuki işlemle elde edilir. Örneğin bir taşınmaz bağış işlemi düşünen taraflar veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacı ile bu işlemi tapuda ivazlı bir işlem olan ölünceye kadar bakma sözleşmesi şeklinde yapabilirler. Vergi hukuku bakımından bu işlem, aslında bağış işlemi peçelemek amacıyla yapılmıştır. Taraflar burada peçeleme işlemleri ile nitelendirmenin vergiyi doğuran olay olarak yapılmamasını sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak vergi uygulamalarına egemen olan ve nitelendirmede de gözönünde tutulan iktisadi yaklaşım ilkesinin ışığında, bu türden bir ölünceye kadar bakma sözleşmesi veraset ve intikal vergisinin alınmasına engel olmayacak, vergiyi doğuran olay yine gerçekleşmiş sayılıp vergilendirme yapılacaktır.

Demek oluyor ki, vergiyi doğuran olayı safdışı etmek isteyen tarafların işlemlerine karşılık devreye girecek olan ekonomik yaklaşım ilkesi, temel ekonomik olayın biçimsel açıdan değil de özsel olarak değerlendirilmesini (ekonomik nitelendirme) sağlayıp, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sağlayacaktır.

II. NİTELENDİRME VE DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

Vergi hukukunda nitelendirme açısından temel tutulan olayın ve olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin isbat edilmesi konusunda her türlü delil kabul edilir. Bir diğer deyişle, biçimsel olarak değil de iktisadi açıdan yaklaşılacak olayın değerlendirilmesine delil serbestliği ilkesi egemendir.

17) Vergi hukukunda peçeleme ya da perdeleme işlemleri vergi uygulamalarından kaçınmak amacıyla bir işleme değişik bir yapı ve biçim vermek anlamına gelir.

18) KANETİ, Vergi Hukuku, 1983-1984 Öğretim Yılı, Yayınlanmamış Ders Notları.

Gerçekte ekonomik bir olgu olan ve her ekonomik olgu gibi son derece karmaşık bir halde bulunan vergiyi doğuran olayın isbat edilmesinde, karmaşık olayların isbat edilmesinin güçlüğü gözönünde tutulursa her türlü delilin kullanılması son derece zorunlu ve akılcıdır.

III. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ VE DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

Delil serbestliği ilkesi vergi hukukundaki iktisadi yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucudur. Aksi halde vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yani iktisadi özünün ve içeriğinin isbatı mümkün olmazdı.

İşlem ve olguların biçimsel yapısından çok iktisadi içeriğinin sonuçlandırıcı olduğu vergi hukuku alanında vergiyi doğuran olayı ortaya koyan delillerin değerlendirilmesinde delil serbestliği ilkesinin egemen olması gerekmektedir.

Ancak burada bir sorun vardır. Bu, yasa kuralına bağlılık ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesinin nasıl bağdaştırılacağı sorunudur. Burada vergi yükümlüsünün yasa kuralının öngörülebilir olmasındaki menfaati ile vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı kolayca kavramadaki menfaati çatışma halindedir. Son derece duyarlı menfaatlerin çatıştığı bu alanın ekonomik yaklaşım ve serbest delil ilkesi nedeni ile vergi idaresinin egemenliğinin altında bulunduğu sanılmamalıdır.

Şanver'in belirttiği üzere¹⁹ ekonomik yorum ve serbest kanıtlama; yasaya karşı açık bono değildir, noksan yasal durum için temel olamaz, ölçülü ve hakça değil diye yasa kuralını bir yana bırakmaz, yasa kuralına bağlılık ilkesini zedeleyemez, yasa kuralının olağan anlamını aşamaz. Ekonomik yorum ve serbest kanıtlama; varolan olay yerine varsayılan olayı koyamaz, yasa kuralı ile olayı zıtlamaz, serbest hukuk akımına veya hisse göre kararlar kuralı veya olayı değiştiremez. Ekonomik yorum ve serbest kanıtlama; yüküm-

19) ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1981(s. 195.

lünün ciddi hukuksal işlemlerini güçleştiremez. Yükümlüden malienin amaçlarına göre davranmasını isteyemez. Ekonomik yorum ve serbest kanıtlama; özel ekonomik arzuların gerçekleştirilmesi aracı yapılamaz. Nitekim, Danıştay da bu düşünceyi isabetli olarak verdiği bir kararda şu sözlerle sağlamlaştırmaktadır²⁰ :

“... Gerçi hukuka uygun ve bir hüküm ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanaklarının yaratılması da amaçlanabilir ve Medeni Hukuk için geçerli olan bu sözleşmeler Vergi Hukuku için muteber addedilmeyebilir. Ancak bu halde dahi sözleşmenin, vergiden kaçınma amacına yönelik olduğu delillendirilmeli hiç değilse kesin belirtileri bulunmalıdır.

Ülkemizde iş sahiplerinin ticari faaliyetlerini ilerde çocuklarına devretmek ve onları buna hazırlamak amacıyla, erken yaşlarda işlerine ortak etmeleri sık sık görülmektedir.

Yükümlünün reşit olan oğlunu işine ortak etmesini bunun dışında bir nedene bağlayacak herhangi bir belirti yoktur. Bu ortaklık nedeniyle başka bulgular olmadan sadece yükümlünün hissesinin düşmesi, oğlunun daha düşük nisbetlerde vergilendirilmesi ve bu tarihlerde tahsilde bulunması, ortaklık sözleşmesinin vergiden kaçınma amacına yönelik olduğunun kabulü için yeterli sayılmamalıdır”.

§ 4. VERGİ HUKUKUNDA DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİNİN SINIRLARI

I. GENEL OLARAK

Vergi hukukunda vergilendirmeye etkili eylem ya da işlemin her türlü delil ile isbat edilebilmesine olanak tanındığı yukarıdaki satırlarda belirtilmişti. Bununla birlikte vergi hukukunda delil serbestliği ilkesine bazı önemli istisnalar getirilmiş bulunmaktadır.

Bu istisnalar üç tanedir :

20) Danıştay 4. Daire, E. 1982/3668, K. 1982/4803, Danıştay Dergisi, sy. 50-51, s. 206.

1. Belge düzeni,
2. Tanık ifadeleri,
3. Yemin.

Bu üç istisnayı aşağıda sırası ile inceleyeceğiz.

II. BELGE DÜZENİ

1 — Yasal Düzenleme

Vergi Usul Yasasında düzenlenmiş bulunan belge düzeni ile ilgili kurallar uyarınca vergilendirme ile ilgili olgulardan önemli bir bölümü yasanın gösterdiği belgelere bağlanmaktadır.

Vergi Usul Yasasının 227 den 242 ye kadar olan hükümleri hangi eylem, işlem ve olguların ne gibi belgelere bağlanması gerektiğini ve bu belgelerin ayrıntılarının ne olduğunu açıklamış bulunmaktadır.

İşte belge düzenine ilişkin kurallar uyarınca yükümlüler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir. Demek oluyor ki yükümlüler vergi ile ilgili olan ve yasada belirlenen belirli işlem ve olguları belirli belgelere bağlamak ve bunları (vergiyi etkileyen işlemlerini) belli bir düzen içinde belirli defterlere kaydetmek zorundadırlar. Dolayısıyla yükümlüler belge düzeni ve defter düzeninin kapsamındaki vergisel işlem ve olguları *yasada belirlenen* bu belge ve defterlerle kanıtlamak zorundadırlar.

Belli bir yön ile ilgili olarak yükümlünün ileri sürdüğü savın kabul edilebilmesi için ilke olarak yasada belirtilen bu belgelerin düzenlenmiş olması ve yükümlünün bunlara dayanması gerekir.

Belge düzenine ya da defter düzenine hiç uyulmamışsa veya bu düzen sağlıklı bir vergi incelemesini önleyecek ölçüde zedelenmişse, o zaman belge ve kayıtların yükümlü yararına kanıt oluşturması mümkün değildir. Böyle bir durumda vergi idaresi dış bulgu ve karinelere göre vergi matrahını re'sen takdir edecektir.

2 — Danıştay'ın Görüşü

Danıştay'ın içtihatları da aynen yasal düzenlemeyi yansıtmaktadır. 4. Daire E. 1975/5201 K. 1976/250 sayılı kararında²¹, yükümlü doktor tarafından muayene ve tedavilerinin yapıldığını otuzdört hastanın söylemesi ve yapılan incelemede bu hastalardan alınan ücretlerin tamamının kayıt ve beyan dışı bırakıldığının anlaşılması üzerine, *yükümlünün defter ve vesikalarını* vergi matrahının inceleme ile doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede *karışık ve noksan* bulmuştur ve Vergi Usul Kanunu md. 30 bend 4'e göre hareket edilerek takdire sevk işleminin yapılmasını yerinde görmüştür.

Danıştay aynı yöndeki uygulamasını bir başka içtihadında şu sözlerle sürdürmüştür²².

“Olayda yükümlünün serbest meslek kazanç defteri tutmadığı, tuttuğu protokol defterine kendisine ücret ödeyen kişilerin ad ve soyadlarını yazmış ise de; kanun koyucu karşılıklı incelemeyi temin bakımından yalnızca ad ve soyadının yazılmasını yeterli bulmuyarak kimliğin anlaşılması olanağı bulunmadığına göre, hasta adreslerini yazmadığı gibi defterde yazılı isimlerin kime ait olduğunu başkaca yardımcı kayıtlar aracılığıyla da belli etmemek suretiyle, tahsil edilen ücretin gerçek miktarının incelenmesi olanağını ortadan kaldırmış bulunduğundan, defter ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi yapılmasına elverişli olduğunun kabulü mümkün bulunmadığı cihetle, aksi görüşe dayanan komisyon kararında isabet görülmediği gibi takdir edilen matrah farkının da yerinde olduğu sonucuna varılmıştır”.

Demek oluyor ki yükümlü defter ve belge düzenine uygun kanıtlar hazırlamakta ödevlerini yerine getirmez ya da sağlıklı biçimde incelemeyi önleyecek ölçüde engellerse vergi idaresi ölçümleme yolu ile yani dış bulgu ve karinelere göre, takdire dayalı vergi matrahını belirleyecektir.

Vergi yükümlüsünün ticari faaliyeti sonucunu gösterir kâr veya zarar durumuna göre düzenlenmiş bir beyannamenin verilmediği

21) Danıştay Dergisi, sy. 24-25, s. 198-199.

22) Danıştay 4. Daire, E. 1976/2967, K. 1977/1370 ,Danıştay Dergisi, sy. 28-29, s. 295-296.

bir ihtilafta Danıştay, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tesbitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir olunacak matrah ve matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılacağı ve aynı maddenin 1 numaralı bendinde de beyannamenin süresinde verilmemiş olması halinde maddi delillerin mevcut olmadığının kabul edileceğinin hükme bağlandığını söyleyerek 2. bent dışındaki re'sen takdire gidilen hallerde defterler ancak bir karine olarak değer verilebileceğini belirlemiş bulunmaktadır²³.

Yukarıda belirlenen noktaların ışığı altında, delil serbestliği ilkesinden ilke olarak vergi idaresinin yararlandığını, yükümlünün ise defter ve belge düzeni kapsamındaki konularda bu düzene uygun deliller getirmek ve hazırlamak yükü altında bulunduğunu söyleyebiliriz. Gerçekten Danıştay 4. Dairesinin E. 1972/4509, K. 1973/4761 sayılı kararında²⁴ belirttiği üzere "Vergi Usul Kanununun 227. maddesi bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait bulunan kayıtların tevsikini mecburi kılmıştır. Bir gider kaydının gerçek bir belgeye dayanmadığının sübutu halinde, dayanaksız kalan bu giderin vergi matrahına alınması zorunludur. Bu hallerde kabul edilmeyen matrah farkı üzerinden ikmal tarhiyatı yapılması için ayrıca maddi delil aranmasına lüzum olmadığı meydandadır".

Defter ve belge düzeni kapsamındaki konularda bu düzene uygun deliller getirmek ve hazırlamak yükü altında olan vergi yükümlüsüne karşın vergi idaresi, yükümlünün defter ve belge düzeni içinde hazırladığı delillerini hertürlü karşı delille çürütebilmektedir²⁵. O halde bu önemli istisna nedeni ile vergi hukukundaki delil serbestliği ilkesi aslında vergi idaresi için delil serbestliğidir.

23) Danıştay 7. Daire, E. 1971/1846, K. 1971/731, Danıştay Dergisi, sy. 4, s. 305, 306, 307.

24) Danıştay Dergisi, sy. 14-15, s. 248.

25) Danıştay 4. Daire E. 1977/1361, K. 1977/3556 sa. kararında (Danıştay Dergisi, sy. 30-31, s. 154) faturaya karşı alıcı ifadesini delil olarak şu şekilde kullanmaktadır: "...olayda pek çok kişi aldıkları faturaların gerçeği ifade etmediğini beyan ettiğine ve ifadesine başvuru bu kadar kişinin mükellefler aleyhinde sözbirliği etmeleri düşünülemeyeceğine ve bunun için bir nedende bulunmadığına göre, alıcı beyanlarına itibar etmek zorunlu olup...".

IV. TANIK İFADELERİ

Vergi hukukunda tanık ifadeleri delil olarak kabul edilir. Ancak her türlü tanık ifadesinin delil olabilme niteliği yoktur.

Tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilmesi için Vergi Usul Yasasının 3. maddesinin B bendine göre vergiyi doğuran olay ile *tabii (doğal) ve açık bir ilgisinin* bulunması gereklidir.

Yasa, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman doğal ve açık bir ilginin bulunduğunu tanımlamış değildir.

Tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin²⁶ bulunması gereklidir. Rastlantısal nitelikte bir ilişki tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için yeterli değildir. Bunu şu şekilde örnekleyebiliriz. Bir vergi yükümlüsünün yaptığı satışlarda kayıt dışı ve dolayısıyla vergilendirme dışı para almış olduğu yolundaki bir iddia, o kimseden mal almış birçok kimsenin birbirini teyit eden ifadeleri ile kanıtlanabilir. Nitekim Danıştay, apartman daire satışlarında gerçek satış bedelinin tesbiti yönünden daire alıcılarının ifadelerini maddi delil olarak kabul etmekte, ancak tanığın vergiyi doğuran olay ile doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması gerektiğini ortaya koymaktadır²⁷.

Ancak bir noktayı gözden kaçırmamak gerekmektedir. Bu da, Danıştay'ın, alıcıların birbirini teyit eden ve samimiyeti konusun-

26) Danıştay 4. Daire E. 1977/3061, K. 1978/852 sa. ka. "...Vergiyi doğuran olayın oluşmasında taraf olan kişilerin yazılı ve sözlü açıklamalarının maddi delil olarak kabulüne..." Danıştay Dergisi sy. 32-33, s. 384.

27) "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148. maddesinde mükelleflerden ve mükellefle **iktisadi münasebeti** olan gerçek veya tüzel kişilerden bilgi istenebileceği açıklanmış ve aynı kişilerin 361. maddedeki cezai müeyyideler altında doğru bilgi vermek zorunda oldukları bildirilerek düzenlenmiş olması ve bu yolda toplanan bilgilerin maddi delil niteliğinde olduklarına dair Danıştay'ında sürekli içtihatlarının bulunmasında, tarhiyatın mücerret alıcı ifadelerine dayalı olduğundan bahisle terkinde isabet bulunmamaktadır" (Danıştay 4. Dairesi E. 1975/1618, K. 1976/2611 sayılı karar, Danıştay Dergisi, sy. 26-27, s. 215).

da özel bir şüphe bulunmayan alıcı ifadelerinin, fatura dışı ve kayıt dışı bir paranın satıcı tarafından alındığının delili olabileceğini kabul etmiş bulunmasıdır. Danıştay 4. Dairenin E. 1977/711, K. 1977/2635 sayılı kararı²⁸ bu noktayı ve olayla tabii ve açık ilişkisi bulunan tanık ifadesinin maddi delil olabileceğini şöyle ifade etmektedir :

“Olayda 302 Mercedes Benz Otobüslerinin satışından dolayı yapılan sözleşmede tarafların sözleşmeyi kendi iradeleriyle oluşturmaları ve içeriğini en iyi bilen kişiler olmaları, ayrıca sözleşmeye konu olan malın piyasada zor bulunması karşısında, alıcı ifadelerinin vergi hukuku yönünden maddi delil niteliği taşıdığı süregelen içtihatlarındandır.

...Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeni ile husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddi delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmamaktadır”.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, vergiyi doğuran olay ile herhangi bir iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri vergi hukukunda delil olarak kabul edilmez. Örneğin alım satım görüşmeleri sırasında taraflara işyerinin çağocğundan çay getirmiş olan ve o sırada konuşmalara rastlantısal olarak tanık olduğunu söyleyen kimsenin ifadesi vergi hukukunda delil olmaz. Bu yön Hukuk Usulü Kanunundan farklıdır. Hukuk Usulü Kanununda tanık ifadesinin delil olduğu durumlarda tanığın olayı bilmesinin rastlantısal olması delil değerini ortadan kaldırmaz. Yalnızca tanık ifadesinin hakim tarafından takdirinde gözönünde tutulur²⁹.

Tanık ifadesinde böyle bir sınırlamanın bulunması, vergi hukuku alanında yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir.

28) Danıştay Dergisi, sy. 30-31, s. 171, 172.

29) KANETİ, Vergi Hukuku, 1983-1984 Öğretim Yılı, Yayınlanmamış Ders Notları.

V. YEMİN

Hukuk Usulü Yarasında yemin bir delil olarak kabul edilmiştir. Buna karşılık Vergi Hukuku alanında yeminin delil olarak kullanılamayacağı Vergi Usul Yarasının 3. maddesinin B bendinde belirtilmiş bulunmaktadır.

Taraflardan birinin, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda Tanrı'yı tanık gösterip namusu ile doğrulayarak beyanda bulunması olan yemin, vergi hukukunun özelliği nedeni ile kanıt olarak kabul edilmemiştir. Çünkü vergi alacaklı olan devlet yükümlünün karşısında hakim bir durumdadır ve yükümlünün iradesine bakılmadan tek taraflı olarak alınan vergi alacağının emniyeti için yükümlülere sayısız ödevler yüklenmişken ve bu konuda Devlete benzeri görülmeyen yetkiler tanınmışken, çoğu kez, insan doğasının gereği olarak vergi borcunu isteksizce ödeme durumunda olan yükümlünün vergiyi doğuran olayın varlığı konusunda yemin etmesi beklenemez. Aksi takdirde yükümlü yalan yere yemine teşvik edilmiş olur.

KISALTMALAR

c.	:	Cümle
ct.	:	cilt
E.	:	Esas
f.	:	fıkra
İMD.	:	İktisat ve Maliye Dergisi
K.	:	Karar
s.	:	sayfa
sa.	:	sayılı
sy.	:	sayı
ta.	:	tarihli
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

BİBLİYOGRAFYA

- KANETİ: Vergi Hukuku, 1983-1984 Öğretim Yılı, Yayınlanmamış Ders Notları.
- ÖZBALCI: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Usul Hukukunun Uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri İle, İstanbul 1985.
- SEVİĞ: "Vergi Hukukumuzda Maddî Delil Konusundaki Gelişmeler", İMD., İstanbul 1979, ct. 26, sy. 7, s. 294-298.
- ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", Vergi Dünyası, İstanbul 1983, sy. 21, s. 52-64.
- ŞANVER: "Vergi Hukukunda Yorum ve "Kanıtlama", Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1981, s. 183-196.
- ŞENGÜL: "Özel Hukukta ve Türk Hukukunda Delil Sistemi", Maliye Dergisi, sy. 47, s. 85.
- TURGAY: Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1969.

İÇTİHAT KİTAP VE DERGİLERİ**DANIŞTAY DERGİSİ**

- DİNÇER/ÇIRAKMAN/NECİPOĞLU: Danıştay Kararları 1967-1968-1969, Ankara 1969.
- İKTİSAT VE MALİYE YAYIMLARINDAN: Vergi Kanunları, Kazai ve İdari İçtihatlar Koleksyonu 2, 1962.