

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DENİZ GÜNGÖR SAĞLIK

110330

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. NİHAL SABAN

İSTANBUL - 2002

T110330

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANLAMA MERKEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

İÇİNDEKİLER	1
KISALTMALAR	7

1.GİRİŞ

I-Kavram ve Terim.....	9
1.Kavram	9
2.Terim.....	10
II-İspat Kavramının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi.....	11
1.İspatın yorumdan ayırt edilmesi	11
2.İspatın delilden ayırt edilmesi	11
3.İspatın ispat yükünden ayırt edilmesi	12
4.İspatın nitelendirmeden ayırt edilmesi	13
III-Konunun Sınırlandırılması ve Plan.....	13

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

2.TARİHÇE	16
I. 2365 Sayılı Yasa' dan Önceki Dönem	16
1. Vergi Usul Kanunu	16
2. Danıştay	18
3. Doktrin	21

II.2365 Sayılı Yasa	22
3.ÇESİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ.....	24
I. Alman Hukuku	24
II.Fransız Hukuku	27
III.İngiliz Hukuku	30
IV.Amerikan Hukuku	32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

4. ANAYASAL BİR HAK : İSPAT HAKKI.....	41
5. VERGİ HUKUKU KONUSU OLARAK İSPAT	43
6. VERGİ USUL HUKUKU KONUSU OLARAK İSPAT YÜKÜ.....	45
I. Genel Olarak	45
1. Kural	45
2. İspat yükünün yer değiştirmesi	48
II. Vergi Usul Hukuku	49
1. 2365 Sayılı Yasa	49
2. 2365 Sayılı Yasa İle Getirilen İlkeler	53
a) Ekonomik Yaklaşım İlkesi	53
b) Delil Serbestisi İlkesi	56
3. Danıştay	59
4. Doktrin.	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

7. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER	69
I. Dava malzemesinin taraflarca ileri sürülmesi ilkesi.....	69
II. İddia ve savunmanın teksifi ilkesi	69
III. Diğer İlkeler	72
1. Yazılılık ilkesi.....	72
2. Aleniyet ilkesi.....	73
3. Dosyanın taraflara açık olması ilkesi.....	73
4. Tarafların teşkili ve dinlenmesi ilkesi.....	73
8. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER	74
I. Re' sen Araştırma İlkesi	74
1. Kavram	74
2. Re' sen araştırma ilkesinin kapsamı.....	75
a) Maddi olay: vergiyi doğuran olayın tespitinde.....	76
b) Maddi olay: vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde.....	77
c) Uygulanacak hukuk kuralı: vergiyi doğuran olayın tespitinde.....	78
d) Re' sen araştırılması gereken diğer konular	78
3. Re' sen araştırma ilkesinin uygulanması	79
II. Yazılılık İlkesi	80
III. Gizlilik İlkesi	81
1. Kavram	81

2. Gizlilik ilkesinin kapsamı ve uygulanması	82
IV. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi.....	83

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ARAÇLARI

9.VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ARACI OLARAK DELİL.....	86
I.Delil Kavramı	88
II. Özel hukukta delil türleri (HUMK.).....	88
1. Kesin deliller.....	88
a) İkrar.....	89
b) Senet.....	89
c) Yemin.....	90
d) Kesin hüküm.....	91
2. Takdiri deliller.....	91
a) Tanık.....	91
b) Bilirkişi.....	92
c) Keşif ve Özel hüküm sebepleri.....	92
III. Vergi Hukuku.....	93
1. Delil Türleri.....	94
a) Mükellef tarafında oluşan deliller	94
aa) Beyanname ve Bildirimler	94
bb) Defterler, Kayıt ve Belgeler	96

cc) Özel Sözleşmeler	98
b) Vergi idaresinde (İdarede) oluşan deliller	99
aa) Yoklama Fişleri	99
bb) İnceleme Tutanakları	100
cc) Arama Tutanakları	101
dd) Bilgi Toplama Tutanakları	102
ee) Takdir Komisyonu Kararları	102
c) Yargı yerinde oluşan deliller	103
aa) Tanık	103
bb) Muhasebeci veya Mali Müşavir	105
cc) Bilirkişi	106
dd) Keşif	107
2. Delillerin hasredilmesi.....	108
3.Delillerin Tespiti	109
10. VERGİ HUKUKUNDA USUL ARACI OLARAK KARİNE	111
I-Karane	111
1.Kavram	111
2.Türleri	111
a) Kanuni karineler	111
b) Fiili karineler	112
II-Vergi Hukukunda Karineler	112
1. VUK.' da yer alan karineler	113
a) İlk Görünüş Karinesi	113

b) Hayatın Mutat Akışı Karinesi	114
2. Diğer kanunlarda yer alan karine örnekleri	116
a) Gelir Vergisi Kanunu	116
b) Kurumlar Vergisi Kanunu	117
11.SONUÇ	119
KAYNAKÇA	121



KISALTMALAR

App. Div.	: Appellate Division
AYM.	: Anayasa Mahkemesi
AYMKD.	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
b.	: Bent
Bak.	: Bakanız
BK.	: Borçlar Kanunu
C.	: Cilt
c.	: Cümle
CMUK.	: Ceza Mukakemeleri Usulü Kanunu
Çev.	: Çeviren
D.	: Danıştay
DK.	: Danıştay Kanunu
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
f.	: Fıkra
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMK.	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRC.	: Internal Revenue Code
IRS.	: Internal Revenue Service
İSMMMÖ.	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İÜHF.M.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
	Mecmuası
İÜİF.	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Mass. App.	: Massachusetts Appeals Court
md.	: Madde
MK.	: Medeni Kanun
Mük.	: Mükerrer
No	: Numara
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TC.	: United States Tax Court
TCM	: Tax Court Memorandum Decisions
TDK.	: Türk Dil Kurumu
vd.	: ve devamı
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

1.GİRİŞ

I-Kavram ve Terim

1.Kavram

İspat (tanıt), öne sürülen bir şeyin doğruluğunu göstermede izlenen düşünsel süreç, ispatlama (tanıtlama) öne sürülen bir savın doğruluğunu mantıksal yöntemle gösterme, sonucun doğruluğunu göstermek için doğru olarak bilinen yada doğru sayılan öncüllere dayanılarak yapılan çıkarımdır¹ .

İspat kavramının biri geniş, öbürü dar iki anlamı vardır. Geniş anlamda ispat kavramı bilim felsefesindedir².

İspat teriminin dar anlamı hukuktur ve çalışma vergi usulünde ki ispat kavramı üzerinedir.

Hukukta ispat, dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı

¹ AKARSU, Felsefe Terimleri Sözlüğü, 5. Bası, İstanbul 1994, s.16.

² ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", Vergi Dünyası, S.21, Mayıs 1983, s.52.

vakıaların var olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemine denir³.

Hukuk normu ile olaylar arasındaki ilişkinin belirgin olması, bu belirginlik yoksa normu uygulayan veya uygulanmasını isteyen bu belirginliği açık hale getirmesi zorunludur. Hukuk bilminde olayları belirgin hale getirmeye ispatlama denir⁴.

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayların (ve suçlarda manevi unsurun) vasıta olarak delillerden yararlanmak sureti ile ortaya konmasıdır⁵.

2.Terim

İspat İngilizce'de "proof"⁶, Almanca'da "beweis"⁷, Fransızca'da "preuve"⁸, Latince'de "probare"⁹ sözcükleri ile ifade edilmektedir.

Doktrinde isbat¹⁰, ispat¹¹, kanıtlama¹² terimleri kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde ispat¹³ terimi kullanılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığı altında bu çalışmada, TDK. sözlüğünde

³ KURU / ARSLAN / YILMAZ, Medeni Usul Hukuku, Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara 1997, s.340.

⁴ SEVİĞ, " Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve İspat", İktisat ve Maliye Dergisi, S.19., s.175.

⁵ ÖNCEL /KUMRULU / ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 9. Bası , Ankara 2001, s.199.; KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989, s.54.

⁶ OVACIK, İngilizce Türkçe Hukuk Sözlüğü, 2. Baskı, Ankara 1986, s. 258.

⁷ ULUSOY, Hukuk Sözlüğü Kısmen Açıklamalı Almanca- Türkçe Türkçe- Almanca, 1. Bası, İstanbul Mayıs 1999, s.365.

⁸ SARAÇ, Büyük Fransızca-Türkçe Sözlük, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 1. Basım, İstanbul Ekim 1985, s.1112.

⁹ AKARSU, s.167.

¹⁰ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, İÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1984., KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, İzmir 1990.

¹¹ KANETİ, Vergi Hukuku; SEVİĞ, " Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve İspat" ; TEZEL, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", Yaklaşım, Yıl 5, S. 56, 1997.; SABAN, "Vergi Usul Kanunu' nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", Danıştay Dergisi, Cilt 32,S.82-83, Yıl 1992, ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat".

¹² KIRBAŞ, " Vergi Yargısında Kanıt", Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul 1996., KIZILOĞLU, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2. Bası , 2000.

¹³ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük 1, Yeni Baskı, Ankara 1988, s. 719.

kullanılan ve kavramın içeriğini en iyi karşılması nedeni ile “ispat” terimi kullanılacaktır.

II-İspat Kavramının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Vergi Usul Kanunu madde 3/ B. 1.f.’da “yorum”, aynı bendin 2.f ’sında “delil”, aynı bendin 3.f.’sında “ ispat yükü” düzenlenmiştir¹⁴. Bu düzenlemeden hareket ile ispat kavramının yorum, delil, ispat yükü ve nitelendirme kavramları ile karşılaştırılması ispat kavramının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

1. İspatın yorumdan ayırt edilmesi

Bir kanun hükmünün anlamının tespitine o hükmün yorumlanması denir¹⁵. Kanunların yorumlanması onların gerçek anlam ve amaçlarına göre uygulanmalarını sağlamaktır¹⁶. Yorum kanunun özünün ortaya çıkarılmasına hizmet eder¹⁷. Soyut hukuk kuralının somut olaya uygulanması sürecinde yorum sıkça başvurulan bir yöntemdir.

Vergi hukukunda ispat konusu yorum süreci ile ilişkilidir. Yorum işleminde temeldeki maddi olaya yasa hükmü uygulanmak sureti ile bir sonuca karara ulaşılır. İşte tüm bu süreç içinde temeldeki maddi olayın (vergiyi doğuran olay) niteliğinin saptanması ispat eyleminin konusunu oluşturmaktadır¹⁸.

2.İspatın delilden ayırt edilmesi

Delil, dava konusu olan uyuşmazlığın varlığı veya yokluğu¹⁹, doğruluğu veya yanlışlığının ispatında kullanılan araçlardır. Bu sebeple ispat araçları olarak da

¹⁴ ÖNCEL /KUMRULU / ÇAĞAN, s.201.; KANETİ, Vergi Hukuku, s.54.

¹⁵ OĞUZMAN, Medeni Hukuk Dersleri, Gözden geçirilmiş 7. Bası, İst.1994, s.44.

¹⁶ AKYOL, Medeni Hukuka Giriş, İstanbul 1995, s. 202.

¹⁷ ZEVKLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, Zevkliler Medeni Hukuk Giriş Başlangıç Hükümleri Kişiler Aile Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara 1999, s.95.

¹⁸ ÖNCEL /KUMRULU / ÇAĞAN, s. 20.

¹⁹ TEZEL, s. 8.

anılmaktadır.

İspat için verilen tanımlarda “delil” kavramı vazgeçilmez bir unsur olarak yer almaktadır²⁰. Ancak ispat; maddi olayın tespitinde izlenen düşünsel süreç iken, delil bu tespit için kullanılan araç olduğundan iki kavram birbirinden farklıdır. Başka bir deyişle ispat bir amaç iken delil bu amaca ulaşmada kullanılan bir araçtır.

Taraflar bakımından “ispat”, hakim bakımından “sabit görme”, maddi olay bakımından “sübut” denilen faaliyetler için kullanılan vasıtalara “ispat vasıtası”, sübut vasıtası” veya “delil” denilmektedir²¹. Vergi hukuku, Vergi Usul Kanunu ve diğer özel vergi kanunları ile kendine özgü usuller ve ispat araçları geliştirmiştir²². “Vergi hukukunda delil, vergi ile ilgili idiaları ve hukuki olayları ispat için gerek idare gerekse mükellef tarafından ortaya konan maddi ve gayri maddi belge ve araçlardır.”²³

3.İspatın ispat yükünden ayırt edilmesi

İspat yükü, davanın taraflarından hangisinin muhakemeye getirilmiş herhangi bir vakıayı ispat yükü altında olduğu keyfiyetidir²⁴. İspat yükü belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi yani olayın ispatsız kalması yüzünden yargıcın aleyhte bir kararı ile karşılaşmak tehlikesidir²⁵. Çünkü ispat yükü ispatsızlığın riskinden başka bir şey değildir²⁶.

²⁰ ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN, s. 199. ; KANETİ, Vergi Hukuku, s.59.

²¹ KUNTER, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul 1989, s. 584.

²² TEZEL, s.11.

²³ TUNCER, Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, İstanbul 1984, s. 34.

²⁴ ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, 5.Baskı, İstanbul 1992., s.598.

²⁵ UMAR / YILMAZ, İspat Yükü, Genişletilmiş 2. Bası, Büyükçekmece 1980, s.2.

²⁶ SEVİĞ, “Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt XXVI, S.7, s.279.

4. İspatın nitelendirmeden ayırt edilmesi

Nitelendirme; maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirtirken, ispat maddesel olguları ortaya koymak amacını güder²⁷. Diğer bir deyişle nitelendirme kavramı ispat kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. VUK. md. 3 / B’de anlam, kapsam ve içerik bakımından yapılmış olan düzenleme nitelendirme kavramı altındaki faaliyetleri karşılamaktadır.

III- Konunun Sınırlandırılması ve Plan

2365 Sayılı kanun²⁸ ile Türk Vergi Hukukunda ispat ve delil sisteminde bir dizi değişiklik yapılmış, bu değişiklik Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde vücut bulmuştur. Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda İspat VUK. 3/B maddesi esas alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışma aşağıdaki plan esas alınarak hazırlanmıştır.

Giriş Bölümünde (1) ispat kavram ve terim olarak tanımlanmış ve kavramın içeriğinin daha iyi anlaşılması amacı ile yakın kavramlara yer verilmiştir.

Birinci Bölümde, Tarihçe ve Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakış başlığı altında, Tarihçe (2)’de 2365 Sayılı Yasadan önceki dönem, doktrindeki değerlendirme ve Danıştay kararları ile verilmiş ve 2365 sayılı yasa değişikliği verilmiştir. Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakışta (3) ise, Almanya, Fransa İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan ispat ve delil sistemine yer verilmiştir.

İkinci Bölümde, Vergi Hukukunda İspata Hakim Olan İlkeler başlığı altında, Anayasal Bir Hak: İspat Hakkı (4), Vergi Hukuku Konusu Olarak İspat (5), Vergi Usul

²⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, s.48, dn.3b., ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN, s. 200.

²⁸ 31.12.1980 T. ve 17207 No.lu RG.

Hukuku Konusu Olarak İspat Yüğü (6) incelenmiştir.

Üçüncü Bölümde, Vergi Yargılaması Hukukunda İspata Hakim Olan İlkeler başlığı altında, Medeni Yargılama Hukukunda İspata Hakim Olan İlkeler (7), Vergi Yargılama Hukukunda İspata Hakim Olan İlkeler (8) incelenmiştir.

Dördüncü Bölümde, Vergi Hukukunda İspat Araçları başlığı altında, Delil (9) da, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki delil türleri hakkında bilgi verildikten sonra Vergi Hukukundaki delil türleri detaylı olarak incelenmiştir. Vergi Hukukunda Usul Aracı Olarak Karine (10) da ise, karine kavramı genel olarak ele alındıktan sonra Vergi Hukukunda karineler incelenmiştir.

Sonuçda (11) ise, Türk Vergi Hukukunda ispat sisteminin genel değerlendirmesi yapılarak öneriler getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

2.TARİHÇE

I. 2365 Sayılı Yasa'dan Önceki Dönem

1. Vergi Usul Kanunu

Usul hukuku kavramı olan delil vergi hukukunda Vergi Usul Kanunu' nunda düzenlenmiştir. Bu dönemdeki vergi hukukunda delile ilişkin düzenleme, hukuk usulundeki gibi nelerin delil olduğunun kanunda teker teker sayıldığı kanuni delil düzeni gibi bir düzenleme değildir²⁹. Vergi Usul Kanununun 29., 30., 134., maddelerinden yola çıkarak delil sisteminin hangi esaslara dayandığı yorum yolu ile anlaşılmaktadır. Bu maddelerdeki kurallar aşağıdaki gibidir³⁰ :

-29. madde de³¹ ikmalen tarhiyatın, maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanacağı yazılı idi.

-30. madde de³² re'sen tarhiyatın takdir komisyonlarınca yapılacağı kuralı ve

²⁹ TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı , İstanbul 1977, s.137-138.; SEVİĞ,“Vergi Hukukundaki Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s.294.

³⁰ ŞANVER,“Vergi Hukukunda İspat”, s.58.

³¹ “VUK.29. md. : İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

(BERKEM/ERTAN/İLTER/AKDAĞ/ERER/DİNÇER, T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı Vergi Usul Kanunu İzahlı ve İctihatlı Cilt:1, Ankara 1966, s. 52.)

³² “ VUK. 30. md. : “ Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır

Aşağıdaki hallerin her hangi birinin bulunması halinde maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilir ;

- 1.Vergi beyannamesi kanuni sürenin sonundan başlayarak on beş gün geçtiği halde verilmemiş olursa,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
- 5.(28.02.1963- 205 ile ek) Vergi matrahları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 54. maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tespit edilen mükellefler tarafından, vergi incelemeleri sırasında giderleri tevsik edilmezse,

Yukarıdaki 2. bentte yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az

re'sen tarhiyat karineleri yer alıyordu.

-134. madde de³³ incelemenin ; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak yapılacağı kuralı vardı.

VUK. 29, 30., ve 134., maddelerinde; vergiyi doğuran olayın tespitinde maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanarak bir tespit yapılacağı ve bu yapılırken kullanılacak delillerin defter, hesap ve kayıtlar olduğunu ifade etmektedir.

2365 Sayılı Yasa' dan önceki dönemde delil düzeni prensip olarak maddi delil esasına dayalı kanuni delil düzenidir.

olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikalari kayıtlarına göre tespit olunacak matrahdan fazla olamaz.

(26.06.1964- 485 ile ek) Vergi beyannamelerini kanuni sürenin sonundan itibaren on beş gün geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde gösterdikleri gelir üzerinden gerekli tarhiyat yapılır ve Takdir Komisyonunca mükellefin beyanından fazla bir matrah takdir olunduğu ahvalde bu fark nazara alınmak suretiyle re'sen vergi tarh olunur.

(26.06.1964- 485 ile ek) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kulan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında, ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.”

(BERKEM/ERTAN/İLTER/AKDAĞ/ERER/DİNÇER, s.55-56.)

³³ “ VUK. 134. md. : “ Vergi incelemesinden maksat; hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.” (BERKEM/ERTAN/İLTER/AKDAĞ/ERER/DİNÇER, s.224.)

2. Danıştay

2365 sayılı yasa'dan önceki dönem de delil düzeni , Vergi Usul Kanunu içinde çeşitli yerlerine dağılmış halde bulunan maddi delil ve ispat ile ilgili hükümlerin oluşturduğu maddi delil esasına dayalı kanuni delil sistemiydi³⁴. Bu itibarla, yükümlüler vergi idaresine ve yargı organlarına vergiye ilişkin durumlarını kanunda sayılı belgelerle ispatlamak zorundaydılar. Burada temel şart, yükümlü kayıtlarına giren belgelerin doğru olmasıydı. Bu nedenle VUK.'a göre tutulan defter kayıtları ile düzenlenen ve kayıtlara dayanak teşkil eden belgeler aksi ispat edilinceye kadar maddi delil niteliğinde olduğu kabul edilmekteydi³⁵.

Yükümlünün tuttuğu kayıtlar ile bunlara dayanan beyanın doğru olmadığını iddia eden idarenin bu iddiasını ispatlamak için her türlü delili özellikle taraf ifadelerini delil olarak ileri sürmesi halinde ortaya bazı hukuki sorunlar çıkmaktaydı³⁶.

Danıştay deliller konusunda karar verirken maddi delil kavramının yasada yer almasına karşın bunun ne anlama geldiği başlangıç ve bitiş sınırının ne olduğu³⁷ konusunda herhangi bir hükmün bulunmamasının ana sebep olduğu birbirinden farklı kararlar vermiştir. Ancak Danıştay'ın kararları kronolojik sıra ile incelendiğinde maddi delil kavramının ifade ettiği anlamın, başlangıçtan 2365 Sayılı Yasa'nın çıkmasına kadar olan dönemde boyutlarının büyüdüğü ve yeni bir içerik kazandığı gözlemlenmektedir. Ancak bu gelişmenin Danıştay'ın bütün dairelerinde aynı şekilde olduğu söylenemez. Aşağıda

³⁴ TURGAY, s. 137- 138. ; ÖZBALCI, Vergi Usul kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara Kasım 1999, s.77. ; ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN, s. 201. KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.30.

³⁵ KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.30.

³⁶ KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.30.

³⁷ TAŞDEMİR, " Delil Sistemindeki Gelişmeler", Vergi Dünyası, S.2, Ekim 1981, s.69.

Danıştay kararları incelenirken Danıştay 4. Dairesi'nin ve Danıştay 13. Dairesi' nin içtihatlarının farklı yönlerde seyir izlediği görülecektir.

Danıştay 4. Dairesi' nin şahit ve taraf ifadelerinin delil sayılıp sayılmayacağı sorununa yönelik kararları şu yöndedir; Devlet Şurası “ İlgililerin ihbarı ve şahitlerin ifadesi, maddi delil veya kanuni ölçü sayılmayacağı için, ikmal tarhiyatına esas teşkil etmez³⁸.” şeklinde verdiği bir kararında şahit ifadesini maddi delil olarak kabul etmezken, aynı daire “ Şahit ifadelerine dayanarak mükellefiyet tesisi caizdir³⁹.” şeklinde karar vermiştir. Yine Danıştay 4. Dairesi' nin bir kararında; şahit ifadelerine göre vergi tesisinin Danıştay içtihatları ile kabul edilen bir esas olduğu tespiti yapılmıştır⁴⁰. Danıştay 4. Dairesi'nin taraf iradelerinin maddi delil olarak kabul edildiği başka bir kararında; bir avukatın müvekkillerinden büyük kısmının, kendisine defterinde kayıtlı olandan daha fazla vekalet ücreti ödedikleri hususunda müvekkillerin birden fazla beyanlarını maddi delil saymıştır⁴¹. Şahit ve taraf ifadelerinin maddi delil olarak değerinin Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen diğer kararlarda da paralel şekilde yorumlandığı gözlemlenmektedir⁴².

Şahit ve taraf ifadelerinin maddi delil sayılıp sayılmayacağı sorununa yönelik Danıştay 13. Dairesi'nin kararları, 4. Daire kararlarındaki gibi olmayıp birbiriyle çelişik kararların verildiği görülmüştür. Danıştay 13. Dairesi'nin bir kararındaki konuya ilişkin

³⁸ Devlet Şurası 4. D., 26.11.1954 , 1954/ 1884 E., 1954/ 3338 K. (GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.11 dn.7.)

³⁹ Danıştay 4. D., 20.09.1962, 1960/ 2660 E., 1962/ 3261 K. (GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.11.)

⁴⁰ Danıştay 4. D., 13.02.1967, 1962/ 5332 E., 1967/ 604 K. (GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.12.)

⁴¹ Danıştay 4. D., 17.03.1970, 1969/ 4494 E., 1970/ 1371 K. (ŞENGÜL, “ Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi ”, Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1980, s.77.)

⁴² Danıştay 4. D., 1970/ 4059 E., 1972/ 1437 K. sayılı kararında ; mükellef ile ilişkide bulunan kimselerin ifadeleri maddi delil niteliğindedir şeklinde bir karar vermiştir. (SEVİĞ,“Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s.296.)

görüşü “ Vergi Hukukunda maddi delilin defter, fatura, makbuz, mühtahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere dayanılarak tespit edilen matrahlar için sözkonusu olabileceği, hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat kişiye duyulan sempati ve antipati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği, şahadetle tespit edilen matrahın maddi delil olarak kabul edilemeyeceği...⁴³ ” yönünde olmasına rağmen, aynı Daire bir başka olayda “ Apartman inşa edip daire satılması halinde taraflardan biri durumunda olan alıcıların ifadeleri maddi delil olarak kabul edilir⁴⁴.” yönünde karar vermiştir. Daha sonra yine Danıştay 13. Dairesi, alıcı ifadelerine dayanarak vergi tesisi yerinde değildir⁴⁵ şeklinde başka bir kararı ile bir önceki kararı ile tamamen çelişik bir karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesinin , VUK.’da belirtilen şekle uymayan belgelerin maddi delil sayılıp sayılmayacağı sorununa ilişkin kararları ise aşağıdaki gibidir;

Danıştay 4. Dairesi; “ VUK. 221. maddesine göre bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanların, defterlerini kanunda gösterilen süreler içinde tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Kanuni süresinden sonra tasdik edilen defterler kanunen muteber sayılmamaktadır⁴⁶.” şeklindeki kararı ile maddi delil kavramının dar yorumlanmış olmakla birlikte, aynı Daire; “... maddi delil iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk nizamında aksi ispat edilmedikçe doğruluğu kabul edilen mevcut belgelerdir. Vergi hukuku bakımında

⁴³ Danıştay 13. D., 1973/ 3995 E., 1974/ 2240 K. (SEVİĞ,“Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s.296-297.)

⁴⁴ Danıştay 13. D., 1977/ 2932 E., 1978/ 473 K. (SEVİĞ,“Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s.296-297.)

⁴⁵ Danıştay 13. D., 11.03.1981, 1979/ 2027E., 1981/ 447 K. (KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2 , Ankara Haziran 1998, s.1660 -1661.)

⁴⁶ Danıştay 4. D., 06.11.1962, 1959/ 7960 E., 1962/ 3899 K. (ÇELENOĞLU. “Vergi Hukukunda Delil Sistemi ”, İÜF., Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 14, Yıl 1967, s.188.)

da maddi delil tanımlanırken değişik ve dar ölçüler kullanmakta değil aynı tanım içinde kalmakta fayda ve zaruret vardır⁴⁷.” yönündeki kararı ile maddi delil kavramına değişik bir perspektifle yaklaşmıştır. Ayrıca Danıştay 4. Dairesi'nin, yükümlü defter ve belgelerinin piyasa koşullarına uymaması defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığını göstermez şeklindeki Temyiz Komisyonu 1. Dairesi nin kararını bozmuş ve aksine olayda resen takdir nedeninin varlığını kabul etmiştir⁴⁸.

Vergi Kanunlarının uygulama süreci içerisinde maddi delil kavramının yukarıda bir kısım örnekleri verilen Danıştay kararları ile delil serbestisi⁴⁹ sistemine yaklaştığı gözlenmiştir.

3.Doktrin

2365 Sayılı yasadan önceki dönemde Vergi hukukumuzdaki geçerli delil düzeninin, maddi delil esasına dayalı kanuni delil⁵⁰ düzeni olduğu doktrinde hakim olan görüştü. Maddi delil esasına dayalı kanuni delil düzeni doktrinde Şanver, Kaneti, Tezel, Seviğ, Bayrak, Şengül gibi yazarlarca eleştirilmiş ve vergi hukukundaki delil sisteminin kanunen belirlenmiş delil sistemi olmaması gerektiği savunulmuştur. Bu döneme ilişkin eleştiri ve öneriler şu şekildedir;

-İspatlama, şekli delil sistemine dayandığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde

⁴⁷ Danıştay 4. D., 1971/ 908 E., 1972/ 2089 K. (SEVİĞ,“Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, s.296.)

⁴⁸ Danıştay 4. D., 19.06.1978, 1971/ 3139 E., 1972/ 2218 K. (TAŞDEMİR, s.71.)

⁴⁹ “ Delil serbestisi ilkesi; bir uyumsuzluğun çözümünde her türlü delilin kullanılmasının mümkün olması ve hakimnin bu delileri değerlendirmede serbestçe davranabilmesidir. ” (GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.8.)

⁵⁰ “Kanuni delil; belli hususların kanunlarda gösterilen belli delillerle ve hakimi bağlayacak şekilde ispat edilmesi demektir. İspat edilecek husus ancak kanunun belirlediği şartları taşıyan vasıtalarla ispat edilebilir ve bu deliller dışında delil kabul edilmez.” (KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.25.); TURGAY, s. 137- 138. ; ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara Kasım 1999, s.77.

güçlüklerle karşılaşmakta bunun sonucunda önemli vergi kayıpları doğmaktadır⁵¹.

-Vergi uygulamasında deliller mantık güçlerine bakılmaksızın sadece mekanik bir anlayışla şekli olarak değerlendirilmektedir⁵².

-Bir taraftan VUK. 30. md.'sinde resen takdir nedeni olabilecek durumların beş bend halinde sıralamaya tutulmuş olması, diğer taraftan aynı kanunun 134. md.'sinde incelemenin maksadı tanımlanırken “vergi incelemesinden maksat ; defter hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” denilmiş olması vergi incelemelerini sınırlayıcı bir etken olmuştur⁵³.

II.2365 Sayılı Yasa

2365 Sayılı kanunla Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklik sonucu “Vergi kanunlarının uygulaması ve ispat” başlığı altındaki 3. madde yeniden düzenlenmiş, yoruma ve ispata ilişkin yeni kurallar getirilmiştir. Yeni düzenlemede VUK. md. 3/ B bendi ile vergi usul hukukunda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları diğer bir deyişle delil sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir⁵⁴.

Vergi Usul Kanununun ispata ilişkin yeni md. 3/ B hükmüne göre;

“ İspat; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık

⁵¹ ŞANVER, “ Vergi Hukukunda İspat” , s.58.

⁵² BAYRAK, “ Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, İÜİF, Maliye Enstitüsü Konferansları, S.18, Yıl 1969, s.35.

⁵³ TAŞDEMİR, s.70.

⁵⁴ PERÇİN, “Vergi hukukunda ispat ve Serbest Delil Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.81, Haziran 1995, s.55

bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

2365 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ve getirilen ilkeler ileride ikinci bölüm içinde incelenecektir.



3. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

I- Alman Hukuku

Alman hukukunda vergi anlaşmazlıklarının çözümünde önce idareye sonra da yargıya başvuru olarak ikili bir sistem kabul edilmiştir ve bu sisteme göre vergi yargısı organları eyelet merkezlerinde oluşturulan vergi mahkemeleri ile vergi davalarında üst yargı organı olarak görevli Federal Mali Mahkemedan oluşur, bu alandaki düzenlemeler Mali Mahkeme Usul Kanunu'nda yer alır⁵⁵.

Alman Vergi hukukunda “ medeni hukukun biçimsel örgüt, kılıf, kulis, peçeleme ilişkisine karşın; vergi hukuku ilişkisi gerçekliğe ekonomik içeriğe ekonomik olaya dayanır.” görüşü benimsenmiştir⁵⁶. Ancak ekonomik yaklaşımın vergilendirme için eksik olan bir kanun hükmü yerine geçmemesi gerektiği konusunda Alman Vergi idaresinin ve yargısının kesin tavrı vardır⁵⁷.

Almanya'da bir yandan Algılar Yasasında, diğer yanda Mali Mahkemeler Yasasında ispat konusunda pek çok kural vardır ve birinci yasadaki kurallar Vergi İdaresine, ikinci yasadaki kurallar Vergi Yargısına ilişkindir. Her iki yasadaki kurallar birbirini tamamlar niteliktedir⁵⁸.

Vergi İdaresine ilişkin genel ve özel usul kuralları Algılar Yasasında yer alır.

Algılar Yasasında yer alan genel usul kuralları şu şekildedir⁵⁹;

-Vergilendirme eşitlik ilkesine göre yapılır.

⁵⁵ AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul 1990, s.35 vd; SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği, İstanbul 2000, s.26-27.

⁵⁶ SAYGILIOĞLU, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987, s. 98

⁵⁷ SAYGILIOĞLU, s.99.

⁵⁸ ŞANVER, “Vergi Hukukunda İspat”, s.52. ; AKSOY, s. 35 vd.

⁵⁹ ŞANVER, “Vergi Hukukunda İspat”, s.53.

-Vergi idaresi vergiye tabi olayı resen araştırma ilkesine göre belirler.

-Vergi idaresi, yükümlünün işbirliğinden yararlanabilir. İşbirliği olayın tam ve doğru açıklanmasını ve bilinen delillerin verilmesini kapsar. İşbirliğinin nedeni yükümlünün olayı en iyi bilen olmasından kaynaklanmaktadır. İşbirliği yöntemi ile delillerin yok olması önlenerek delil güvenliği sağlanmış olmaktadır.

İspata ilişkin ilkeler ise şunlardır; Genelde ve idarece bilinen olayların ispatlanması gerekmez ve yükümlünün ispat talebi temelde reddedilemez⁶⁰. Vergiyi doğuran olay, ancak kanunla veya kanuna dayanarak bir kamu hukuku tüzel kişisi düzenlemesi ile tespit edilebilir⁶¹.

Vergi idaresi, olayın saptanması için özellikle şu ispat araçlarından yararlanır; yükümlüden ve diğer kişilerden alınan yazılı ve sözlü bilgiler, defterler, belgeler, bilirkişi incelemesi, keşif, yemin ve defter ve belgelerin incelenmesi bir sonuç vermezse, üçüncü kişilerin bilgilerine başvurulur. Başka hiçbir delil yoksa en son yemin verdirilir. Yemin mahkemede verdirilir. Uygulamada yemin pek rol oynamaz⁶².

Delillerin takdiri ve ispat yüküne ilişkin ise şunlar söylenebilir; delil toplanmadan değerlendirilemez. İdare, delilleri serbestçe, edindiği genel kanaate göre değerlendirir. Sebest delil takdiri hukuki kanaati kapsamaz. Zorla, hile veya korkutma yoluyla toplanan deliller değerlendirmeye konu olamaz, bunlar delil sayılmaz ve bilinen olaydan bilinmeyen olayı çıkartmak olan karine ile ispat, tipik olayı tipik sonuçla eşleme olan görünüşte ispat, yükümlünün usulüne uygun muhasebesi ve belgelerini kullanarak ispatlama olan

⁶⁰ ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat ", s.53.

⁶¹ SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği. s.26-27.

⁶² ŞANVER, " Vergi Hukukunda İspat ", s.54.

muhasebenin ispat gücü karineleri özel ispat türleridir⁶³.

Vergi Yargısına ilişkin genel ve özel usul kuralları Mali Mahkemeler Yasasında yer alır. Mali Mahkemeler Yasasında yer alan genel usul kuralları şu şekildedir⁶⁴;

- Davacı yoksa hakim de yoktur ilkesi vergi davasında da geçerlidir. Davacı dilekçesi ile davayı sınırlamış olur. İdare vergisinden vazgeçemez fakat ihbarnameyi değiştirebilir veya geri alabilir.

-Dava açıldıktan sonra re'sen araştırma ilkesi geçerli olur. Bu ilke nedeni ile vergi davasında ikrar, kabul ve gıyap dardır; müddetleri kaçırmada hoşgörülü davranılır, olayın noksan olması gerekçesi ile idareye iadesi sözkonusu değildir.

- Yasada, kural olarak davanın sözlü ve açık görüleceği kuralı yer alır. Uygulamada ve delil toplamada yazılı usul egemendir.

Delillerin toplanması, delil takdiri ve ispat yüküne ilişkin şunlar söylenebilir; Mahkeme karara varabileceği ölçüde delilleri toplar. Bu deliller yükümlü lehine de olabilir. Mahkeme araştırmasında taraflara bağlı değildir. Mahkemenin yararlandığı deliller özellikle şunlardır; görme geniş anlamıyla keşif, tanık, bilirkişi raporu, dinleme, belge. Yasa delilleri sınırlamamıştır başka delillerden de yararlanabilir. Mahkeme davadan edindiği genel kanaate göre serbestçe karar verir. Toplanan deliller değerlendirilir, olayla ilgisiz olan veya belgeye karşı tanık dinlenemeyeceği durum sözkonusu ise reddedilir. Serbestce takdir, belli olayı belli delille ispat etme zorunluluğunun bulunmayışıdır. Vergi davasında, kuşkudan uzak olasılık ilkesi geçerlidir. Yasanın inandırıcı delil dediği hallerde, delillerde ağırlık

⁶³ ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat ", s.54.

⁶⁴ ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat ", s.56.

ilkesi yeterli olur⁶⁵.

II-Fransız Hukuku

Fransız hukukunda Vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak benimsenmemiş olmakla, vergi davalarına esas itibariyle idari yargı organlarında bazı vergi davalarına da adli yargı organlarında bakılmaktadır⁶⁶.

Vergi hukuku alanında yasal düzenlemelerin sayısı oldukça fazladır. Örneğin Fransız Anayasası'nın 34. maddesinde sadece vergiyi doğuran olay, vergi matrahının belirlenmesi ve vergi oranları değil, vergilendirme yöntemine ve verginin tahsil biçimlerine ilişkin her türlü düzenleme yasa konusu olmasına rağmen, pozitif hukuk kaynağı olarak asıl rolü içtihat oynamaktadır ve kimi kavram ve temel normların kaynağı tümüyle yargısaldır⁶⁷.

Fransa'da vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilir. Bireysel vergiler alanında kodifikasyon Vergiler Genel Kodu ile sağlanmıştır⁶⁸.

İspat yükü hakkında ise şunlar söylenebilir; Vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili kuralların çoğu kanun tarafından dikkatli ve titiz bir biçimde saptanmıştır. İspat yüküne ilişkin olarak şu örnekler verilebilir⁶⁹;

Beyanda bulunmaması veya gecikerek bulunması sebebiyle re'sen vergilendirilen veya bazı gelirleri re'sen takdire konu olan yükümlüler, adlarına salınan vergiden kısmen

⁶⁵ ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", s.57.

⁶⁶ AKSOY, s. 29 vd. ; SEVİĞ, Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi , İstanbul 1991, s.37; MUTLUER, Türk Vergi yargı Sistemi - Yorum-, VI. Maliye Eğitimi Sempozyumu. Antalya 21- 23 Mayıs 1990, s.4.

⁶⁷ LASRY, " Fransız Vergi Yargısında Kanıt Yükü ", (Çeviren: CANDAN), Yaklaşım, Yıl 4, S.47, Kasım 1996, s.24-31.

⁶⁸ SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği, s.27.

⁶⁹ LASRY, s.24-31.

ya da tamamen kurtulabilmek için idarece saptanan matrahın fahiş olduğunu ispatlamak zorundadırlar. Ancak idarenin de yükümlünün beyanda bulunmak zorunda olduğunu ispatlaması gereklidir.

Aynı şekilde gelir veya kazancı re'sen düzenleme işlemine konu olan yükümlünün de idarenin yaptığı takdirin fahiş olduğunu ispatlaması gerekmektedir. İdare, bizzat yaptığı usulsüz yoklama ve denetimler sırasındaki tespitlerine dayanamaz. Gösterdikleri rakamların doğruluğunu ve özellikle ödemek zorunda oldukları verginin daha düşük olması gerektiğini ispatlamak için tüm vergi yükümlüleri doğrulayıcı belge getirmek zorundadırlar. İspat yükü hangi tarafa ait olursa olsun bu yükümlülüğün gözönünde bulundurulması gerekir ve uygulamada bu yükümlülüğün ispat yükünü tersine çevirme gibi bir etkisi olabilir⁷⁰.

Yasa ve içtihadın ispat yükü konusundaki kuralara atfettikleri sonuçlar şu şekildedir⁷¹;

-Verginin beyana uygun olması.

-Çekişmeli yöntemin uygulanması sırasında idarenin önerilerini açık yada (yasal yanıt süresini geçirmek sureti ile) kapalı biçimde kabul etmiş bulunması.

-Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinde, gerçek usule tabi vergi matrahlarının gerek olay saptaması gerek rakamlar bakımından İl Komisyonunun görüşüne uygun olması.

Yukarıda sayılan durumlarda, ispat yükünün yükümlüye ait olduğunu söyleyebiliriz.

Bu sayılanlar dışında kalan durumlarda ise, ispat yükü idareye aittir.

İspat arçları ile ilgili olarak ; haklı bir sebebe dayanarak re'sen takdir olunan

⁷⁰ LASRY, s.24-31.

⁷¹ LASRY, s.24-31.

verginin matrahının fahişliğini ispatlama yükü kendisine düşen yükümlü 19 Aralık 1973 tarihli karara⁷² kadar idare karşısında tamamen silahsız bulunmaktaydı. Bu karar idari takdirin fahişliğini ispatlama yükü kendisine düşen yükümlünün düzenli ve inandırıcı bir muhasebe kaydına dayanacak durumda olmasa dahi, idarenin uyguladığı takdir yönteminin kimi noktalar ve toplamlar bakımından vergi matrahının fahişliğine yol açtığını göstermek veya vergi matrahının kusursuz bir biçimde belirlenmesini sağlayacak yeni bir takdir yönteminin varlığını hakime ispatlamak amacıyla bu yöntemi eleştirebileceğini kabul etmektedir. Bu içtihatla idarenin kullandığı metod kabul edilebilir nitelikte değilse ve idare vergi matrahının yeniden belirlenmesi için başka bir metod önermiyorsa; bu durum vergi matrahının fahişliğinin yükümlü tarafından ispatlandığı şeklinde değerlendirilmiştir⁷³.

Delil, uyuşmazlık konusu olmayan veya kendiliğinden ispatlanmış bulunan ya da ispatlandığı kabul edilen kimi olaylardan çıkarılabilir. Devletin taraf olduğu bir anlaşmanın yürütümü dolayısıyla yapılan ve yetkili makamlarca onaylandıktan sonra periyodik olarak gözden geçirilen bir kira sözleşmesi sözkonusu olduğunda bu sözleşmede belirlenen kira bedelinin normal olduğu kabul edilmelidir. Buna karşılık bir noter belgesinde yapılan basit bir göndermeden yararlanılarak Katma Değer Vergisinin ödendiğinin kanıtlanmasına olanak yoktur⁷⁴.

Ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili olarak şunlar söylenebilir; Modern vergilerin tarhi, vergi yükümlüsünün durumuna ve gerçekte birer özel hukuk işlemi olan, ekonomik faaliyetlerine bakılarak yapılır ve ekonomik faaliyetlerin sözkonusu niteliği genellikle

⁷² LASRY, s.24-31.

⁷³ LASRY, s.24-31.

⁷⁴ LASRY, s.24-31.

sözleşmenin imzalanması veya faaliyetin gerçekleşmesi sırasında vergi yükümlüsünün bulunduğu duruma bağlıdır. Fakat yükümlünün içinde bulunduğu durum, yalnızca bir görünüş ve gerçek durumdan çok farklı olduğundan özellikle idarenin vergiyi doğuran olaydan haberdar edilmemiş olması halinde, içtihat bizzat yükümlü tarafından yaratılan görünüme ve bu görünüş tarafından gizlenen, ancak varlığı kanıtlanan gerçek duruma itibar etme konusunda idareye seçim hakkı tanımaktadır⁷⁵.

III-İngiliz Hukuku

İngiltere’de deliller konusunda yazılı kurallar yoktur, ancak deliller Almanya’daki gibidir ve bu konuda şunlar söylenebilir; vergi idaresi ve vergi yargısı gerekli gördükleri delilleri, özellikle tarafların ve üçüncü kişilerin bilgisini, defter ve belgeleri, gözlemi kullanırlar⁷⁶.

“Vergi tarhiyatında yükümlü vergi idaresine yardımcı olur. İngiltere’nin kıta Avrupası ülkelerinde görülmeyen bir özelliği vatandaşların Vergi Yasalarına karşı çok saygılı olmalarıdır. Buna ek olarak etkin ve geniş yetkilerle donatılmış vasıflı elemanlardan oluşan bir vergi idaresinin varlığı doğal olarak vergi anlaşmazlıklarının nisbeten daha az olması ve uzlaşma aşamasında çözülebilmesi sonucunu doğurmaktadır.”⁷⁷

Vergi Yargısında taraflar delil getirebileceği gibi, vergi idaresi de delil toplayabilir. Buna re’sen delil saptama denir. Deliller birlikte değerlendirilir.

Vergi koyan ve artıran her işlemde; ispat yükü vergi idaresindedir. Kanuna karşı hile durumunda da; kanıtlama vergi idaresindedir. Vergi istisnasından veya muafiyetinden

⁷⁵ LASRY, s.24-31.

⁷⁶ AKSOY, s.22 vd. ; ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama” Prof. Dr. Reşat Kaynar ‘a Armağan, İstanbul 1981, s.194.

⁷⁷ SEVİĞ, Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği), s.23

yararlanma işlemlerinde; ispat yükü yükümlüdür⁷⁸.

Deliller kesin olmalıdır. Takdirde yükümlü ödevlerini yerine getirmemiş durumdadır. Defter ve belgelere göre vergileme karinedir. Bunların gerçek olmadığını vergi idaresi ispatlar⁷⁹. İdare defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığını ispatladığı anda mükellefin yararına işleyen “ defterlerin doğruluğu karinesi” yerine idarece yapılan takdirin doğruluğu karinesi geçer. Bunun içindir ki matrahın idarece takdiri hallerinde ispatlama yükü ödevliye düşer. İngiltere’de karine ve emarelerden geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Buna İngiliz Mahkemesi’nin bir kararı örnek olarak verilebilir.“ Bir kısım hasılatın defterlere intikal ettirilmediği hakkında maddi deliller olmadan vergi tarh edilemeyeceğini iddia etmek, hiç kimsenin sadece emareler ve karinelerle mahkumiyetine karar verilemeyeceğini söylemek kadar yanlış ve esassızdır⁸⁰” şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Delillerin değerlendirilmesinde ise delillerin mantık gücü esas alınır. Bu konuya vergi uygulamasından şu örnek verilebilir; Mağazadan yaptığı alışveriş sonrası aldığı makbuzda firmanın isminin yazılı olmadığını gören bir bayan bu durumdan kuşkulananarak makbuzu vergi idaresine teslim eder ve olayı anlatır. Vergi idaresi yaptığı şirket defter ve belgelerinde geriye doğru beş yılı kapsayacak şekilde yaptığı incelemede bu husus dışında herhangi bir usulsüzlüğe rastlamamakla birlikte beyan edilen kârlar düşüktür ve bunun üzerine vergi idaresi bu tek olaya dayanarak sadece bu satışın yapıldığı yılı değil geriye doğru beş yılı kapsayacak şekilde resen vergi salmıştır. Mükellef defter ve kayıtlarına itibar edilmesi gerektiğini iddia ederek itiraz etmiştir. Yüksek mahkeme uyuşmazlık konusu olay

⁷⁸ ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.194.

⁷⁹ ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.190.

⁸⁰ BAYRAK, s.34-40-42.

hakkında “... şurası muhakkak ki idare defterlerin itimada şayan bulunmadığını gösteren bir tek olayı ortaya çıkartabilmiştir. Fakat bu tek olay böyle şeylerin şirkette öteden beri cereyan etmekte olduğunu göstermektedir...” demiştir. Bir şirket sadece tek bir satış için ayrı bir makbuz tedarik edemez ve kullanamaz. Ayrı bir dizi numaralı makbuzun varlığı şirketin öteden beri bir kısım satışlarını defter dışı tutmakta olduğunu açık belirtisidir. Beyan edilen kârın düşük olması bu durum kanıtlamaktadır⁸¹.

IV-Amerikan Hukuku

Amerika Birleşik Devletleri’nde 22.07.1998 tarihli “1998 Devlet İç Gelirler İdaresi Yeniden Yapılanma ve Reform Yasası” (Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 - RRA98) uyarınca, Devlet İç Gelirler Kanunu (Internal Revenue Code - IRC) bölüm 7491 de ispat, ispat yükü ve deliller konusunda bir takım değişiklikler yapılmıştır⁸².

Amerikan Kongresi bu değişikliklerin gerekçesini şu şekilde açıklamaktadır⁸³;

- İspat yükünün vergi yükümlüsü üzerinde olması, yükümlüleri dava prosedürü boyunca IRS’ e karşı dezavantajlı konuma sokmaktaydı. Bununla birlikte Kongreye göre; vergi yükümlüsünün yükümlülüğüne ilişkin beyanının doğru olmadığının ispatlanması yükü IRS üzerinde olmalıdır.

-Ayrıca IRS’in matrah farkını vergi yükümlüsü ile benzerliği olmayan yükümlülerin ödedikleri vergilere yönelik istatistiki verileri kullanarak saptaması ve sonrada vergi

⁸¹ BAYRAK, s.36-37.

⁸² WENZEL, “Taxpayer Protection and Rights (Burden of Proof)”, <http://www.irs.gov/individuals/display/>, September 1998, s.1.

⁸³ CANCELLO, “ Burden of Proof Provision of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 ”. <http://www.irs.gov/irs/display/>. August 1998, s. 1.

yükümlüsünün beyan edilmemiş gelirini ispat yükümlülüğünde bırakılması her somut olaya uygun düşmemekteydi.

-Vergi yükümlüleri davada genellikle suçu inkar etme eğilimindedirler, IRS suça ilişkin herhangi bir delil bulunmadığı sürece iddialarının doğruluğu karinesine dayanamamalıdır.

Gerekçeleri yukarıda açıklanan yeni yasa ile getirilen yenilikler ise şöyledir;

- IRC bölüm 7491 (a) uyarınca ; yargılama sürecinde vergi yükümlüsü yükümlülüğüne ilişkin somut olayla ilgili “güvenilir delil”⁸⁴ sunmuşsa ispat yükü IRS üzerinde olacaktır ve bunun için vergi yükümlüsünün şu şartları taşıması gerekir⁸⁵;

-Yürürlükte olan yasa ve yönetmeliğin istediği bütün ispatlama gerekliliklerine uymak.

- Yürürlükteki yasa ve yönetmelik tarafından saklanması istenen bütün kayıtları saklamak, korumak.

-IRS’ in makul isteklerini yerine getirmeye yönelik işbirliği içinde olma örneğin ; toplantı, görüşme, tanık bilgileri ve belgeleri makul bir süre içinde sunmak.

-Vergi yükümlüsünün şirket veya ortaklık olması durumunda aktifinin yedi milyon USD’ yi aşmaması .

- IRC bölüm 7491 (b) uyarınca ; IRS’ in yükümlünün gelirini tespitinde sadece vergi yükümlüsü ile benzerliği olmayan yükümlülere yönelik istatistiki verileri kullanarak saptamışsa bu durumda ispat yükü IRS üzerinde olacaktır. Bu kural sadece gerçek kişi vergi yükümlüleri için geçerlidir⁸⁶.

⁸⁴ “ Credible evidence.”

⁸⁵ CANCELLO, s.2.

⁸⁶ CANCELLO, s.2.

-IRC bölüm 7491 (c) uyarınca ; IRS' in ek vergi ile ilgili olarak yükümlü aleyhine kestiği cezalarda belirlediği bu ek miktarın ve cezanın doğruluğunu ispatlamak için ilgili delilleri mahkemeye sunması gerekmektedir⁸⁷.

İspat yükü ile ilgili açıklamalarda diğer önemli bir konu ise; ispat yükü kavramının içeriğinin belirlenmesidir. "İspat yükü"⁸⁸, "delil ikamesi yükü"⁸⁹ ve "ikna etme yükü"⁹⁰ kavramlarını içine alan bir üst kavramdır⁹¹.

Delil ikame yükü iddiasını delille ispat yükü altında olan tarafın üzerindedir. Tarafca yargılamaya getirilen deliller teorik olmaktan ziyade durumu açıklayıcı nitelikte ve somut olmalıdır. Bunu sağlayan taraf delil getirme yükümlülüğünü yerine getirmiş olur ve yükümlülük karşı tarafa geçer. RRA98 ile yapılan değişiklikten önce ilk delil getirme yükü vergi yükümlüsü üzerinde iken yeni düzenleme ile bu IRS üzerine geçmiştir⁹².

İkna etme yükü üzerinde olan taraf kendi durumunun doğruluğu hakkında mahkemede kanaat oluşturma yükümlülüğündedir. Bu yük üzerinde olan taraf bunu yerine getiremezse başka bir deyişle mahkemede gerekli kanaati oluşturamazsa davayı kaybeder. RRA98 ile yapılan değişiklikten önce IRS'in yanlış olduğuna ve kendi iddialarının doğruluğuna mahkemeyi ikna etme yükü vergi yükümlüsü üzerinde iken, yeni düzenleme ile ikna etme yükü IRS tarafına geçmiştir⁹³.

Yeni düzenleme ile önem kazanan bir konu da vergi yükümlüsünün IRS ile ne

⁸⁷ CANCELLO, s.2.

⁸⁸ "Burden of proof."

⁸⁹ "Burden of production" veya "burden of going forward with the evidence."

⁹⁰ "Burden of persuasion"

⁹¹ WENZEL, s.2.

⁹² CANCELLO, s.2.

⁹³ CANCELLO, s.2.

derece işbirliği içinde olduğudur. İnceleme yapan kişi yükümlünün inceleme sırasında ne derece işbirliği içinde davrandığını raporunda gösterecektir. İşbirliğinin derecesi ispat yükü sorununa etkili olacaktır. İnceleme yapan görevli denetleme sırasında yapılan her işlemi ayrıntıları ile raporuna yansıtmak zorundadır. Görevli ayrıca rapor sonucuna nasıl ulaştığını bu sonucu destekleyen delilleri ayrıntılı bir biçimde raporunda vermek zorundadır⁹⁴.

Yeni düzenlemenin IRS' e etkileri ise şöyledir⁹⁵;

- IRS, dava prosedüründe vergi yükümlüsünün ispat yükünü yerine getirmede başarısız olması olgusunu kendi ispat yükümlülüğünde bir avantaj olarak kullanamayacaktır.
- IRS, beyan edilmemiş gelirin tespitinde, “Tüketici Fiyat Endeksi”⁹⁶ ve “Çalışma Bürosu İstatistikleri”⁹⁷ gibi istatistiki verileri kullanamayacaktır.
- IRS, keyfi ve sağlam gerçeklere dayanmayan cezalar kesemeyecektir.
- IRS, inceleme sırasında kullandığı teknikleri en ince ayrıntısına kadar açıklamak , bütün delilleri ilk aşamada toplamak ve korumak zorundadır.

Higbee davası⁹⁸; bölüm 7491 ile yapılan değişiklikten sonra Vergi Mahkemesince bu konuya ilişkin olarak karara bağlanan ilk dava olmasının yanı sıra; 7491 (c) ile düzenlenen ek vergi ve cezalara ilişkin IRS ‘e getirilen ispat yükümlülüğünün kapsamı hakkındaki yaptığı yorum ve 7491 (a)’ da düzenlenen güvenilir delil kavramına getirdiği

⁹⁴ CANCEILLO, s.3.

⁹⁵ WENZEL, s.2.

⁹⁶ Consumer Price Endex - CPE

⁹⁷ Bureau of Labor Statistics- BLS

⁹⁸ 116 TC No.28 (2001), (BANOFF, “Tax Court’s First Case Under New Burden of Proof Rules”, LexisNexis, August 2001, s.1-3.)

yorum nedeni ile birkaç yönden önemli olan bir davadır.

İlk olarak Higbee davasında; IRS yükümlünün hesaplarının incelenmesi sonucu 1996-1997 yılı için ortalama 11.000 USD eksik bildirim tespit etmiştir. Bu miktar daha sonra izin verilmeyen indirimler yapıldığının tespiti ile yıllık yaklaşık 40.000 UDS'yi bulmuştur. IRS Higbee'nin bildirimlerini bir yıl geç yapmasından da yola çıkarak, yükümlü aleyhine beyanname vermeme ve kusur cezası kesmiştir. IRC bölüm 7491 (c) uyarınca ispat yükü IRS üzerindedir. İspat yükünün kimin üzerinde olduğunun tespiti konusunda mahkeme herhangi bir zorluk yaşamamıştır. Yükümlü IRS'in iddialarına karşı herhangi bir makul delil sunmadığı gibi savunmasını destekleyici makul ve güvenilir herhangi bir delil sunmamıştır. Bunun sonucunda ise IRS tarafından yükümlü aleyhine kesilen her iki ceza mahkemece onaylanmıştır⁹⁹.

Vergi Mahkemesi Higbee davasında IRC bölüm 7491 (c) ile ilgili önemli bir yorum yaparak bir noktayı açıklığa kavuşturmuştur şöyle ki; Gerçek kişiler ile ilgili vergi cezası davalarında IRS'in ispat yükü delil ikamesi ile sınırlı olacaktır. Mahkemenin yorumuna göre bölüm 7491 (c) ile kastedilen geniş anlamda ispat yükü değil, ispat yükü kavramının bir kısmını oluşturan delil ikamesi yüküdür. IRS ilk delil ikame yükümlülüğü altında olacak ve IRS bu yükümlülüğünü yerine getirirse, yükümlü IRS'in tespitinin doğru olmadığına dair mahkemeyi karşı delil ile ikna etme yükümlülüğünde olacaktır. Böylece IRS ispat yükünün tamamını üstlenmemiş bir kısmı olan delil ikamesi yükünü üstlenmiştir¹⁰⁰.

İkinci olarak; hesapların incelenmesi sırasında, yükümlünün IRS ile işbirliğinin

⁹⁹ MOORE, "Tax Clinic Practical Advice on Current Issues; Prosedure & Administration", LexisNexis, October 2001. s.2.

¹⁰⁰ BANOFF. s.2-3.

derecesi yeterli olmamış ve yükümlü tarafından şüpheli gözükten indirimler hakkında doğruluğundan şüphe edilen ve çok az sayıda doküman sunulmuştur. Vergi Mahkemesi bu hususta kolaylıkla yükümlünün delillerinin güvenilir olmadığına dolayısı ile ispat yükünün IRS` e geçmediğine karar vermiştir. Bu durumda IRS herhangi bir karşı delil sunmamasına rağmen iddiasını ispatlamış ve talebi kabul edilmiştir. Bunun sebebi ise yükümlünün delillerinin çok zayıf oluşudur¹⁰¹.

Higbee davasında Vergi Mahkemesinin IRC bölüm 7491 (a) da geçen fakat tanımlanmayan güvenilir delile ilişkin verdiği tanım şu şekildedir; güvenilir delil; karşı delil sunulmamasına rağmen mahkemenin kararına esas olacak yeterlilikte olan delildir¹⁰².

Sykes davasında¹⁰³ Vergi Mahkemesi ispat yükünün kimin üzerinde olduğu sorunununa vergi yükümlüsü güvenilir delil sunmadığından ispat yükü IRS üzerine geçmez şeklinde karar vermiştir. Olay şu şekildedir; IRS, 1997 yılında yükümlünün binasına yaptığı baskın sonucunda yükümlüsünün 149.200 USD beyan edilmemiş gelirini tespit etmiştir. Yükümlü evli, iki çocuk sahibi 1966 yılından bu yana ne eşi ne kendisi yüksek gelir getiren bir işte çalışmamış, ancak 1987 yılında başlattığı açık arttırma işinden para kazanmıştır. 29.12.1999 tarihinde IRS yükümlüye eksik beyanda bulunduğu 149.200 USD için ihtar göndermiştir. Vergi Mahkemesine intikal eden olayda vergi yükümlüsü IRC bölüm 7491'i ileri sürerek beyan edilmediği ileri sürülen gelirin ispat yükünün IRS üzerinde olduğunu iddia etmiştir. Bu iddiaya karşılık IRS, yükümlünün bu haktan yararlanabilmesi için IRC bölüm 7491'de düzenlenen şartlardan biri olan güvenilir delil

¹⁰¹ BANOFF, s.2.

¹⁰² MOORE, s.2.

¹⁰³ TCM 2001-169, (GRIBENS/ DOUGHERTY/ BLATTNER, " Burden Of Proof Did Not Shift Under Section 7491".LexisNexis. September 2001, s. 1-3.)

sunması gerektiğini ancak bu davada yükümlü bu şartı yerine getirmediğinden ispat yükünün IRS üzerinde değil yükümlü üzerinde yönünde savunmada bulunmuştur. Mahkeme yükümlünün son dokuz yıllık harcamalarını dair delilleri ve sunulan diğer delilleri güvenilir bulmayıp IRC bölüm 7491 'i bu olaya uygulamayarak ispat yükünü yükümlüden IRS'e yüklememiştir¹⁰⁴.

İspat yükünün kimin üzerinde olduğunun tespitine ilişkin bir başka karar ise Horvitz davasıdır¹⁰⁵. 1980 yılından beri Florida eyaletinde ikametgahı olan yükümlü Florida da iş yeri ve ikametgah statüsü devam ederken Massachusetts eyaletinde ev ve iş yeri satın alır. Massachusetts Gelirler Dairesi bu faaliyeti ikametgahın değiştirilmesi olarak niteleyip, yükümlüye Massachusetts eyaleti vergi yükümlüsü olarak kabul edip gelir vergisi tarh eder. Yükümlü bu miktarı ödemekle birlikte Massachusetts eyaleti vergi yükümlüsü olmadığı iddiasından hareketle dava açar. Massachusetts Appellate Tax Board un kararı; şahitlerin dinlenmesi ve kapsamlı doküman delillerinin incelenmesi sonucu yükümlünün Massachusetts eyaletinde yerleşik kişi olmadığına dair ispat yükünü yerine getirememesinden dolayı yükümlünün talebinin reddedilmesi yönünde olur. Kararın temyiz edilmesi üzerine davaya bakan Mahkeme, alt mahkeme kararının ispat yükü konusunda hatalı olduğu kararına varır. Bu husus gerekçede;" kişiler bir ikametgaha sahiptirler ve bu ikametgah değiştirilinceye kadar devam eder. Bu durumda İkametgahın değiştiğini ileri süren taraf bunun ispat yükünü de taşıyacaktır. Horvitz davasında ikametgahın değiştiğini ileri süren taraf vergi idaresidir dolayısıyla bunun ispat yükünü

¹⁰⁴ GRIBENS/ DOUGHERTY/ BLATTNER, s. 1-3.

¹⁰⁵ 51 Mass. App. 386, 747 N.E. 2nd 177 (2001), (EDWARDS, " Massachusetts Rules on Burden of Proof Regarding a Change of Domicile", LexisNexis, September 2001, s.1-2.)

taşıyacak olan idare olacaktır” şeklinde açıklanıp, karara bağlanmıştır¹⁰⁶.



¹⁰⁶ EDWARDS. s.1-2.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

4. ANAYASAL BİR HAK: İSPAT HAKKI

Hukukun temel kavramlarından biri olan ispat anayasal düzlemde birtakım kurallar içerir ve bu kurallar ispat hukukunun anayasal çerçevesini oluşturur. 1982 Anayasasında Kişinin Hakları ve Ödevleri başlığı altında düzenlenen bölümde 36, I Hak Arama Hürriyeti başlığını taşır ve 2001 değişikliği ile şöyle düzenlenmiştir:

“ Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ve adil yargılanma hakkına sahiptir.” Bu düzenlemede herkesin davacı davalı olabilmesi kavramları, iddia ve savunma hakkını içerirken iddiasını ve savunmasını yapabilmesi bunları ispat hakkının olduğunun ifadesidir. Örneğin, Anayasa 39 kamu görev ve hizmetindekilerle ilgili özel ispat hakkı kuralları getirilmiştir.

Anayasa 36, I 'i Anayasa 73. maddede düzenlenen vergilendirme ilkeleri ile birlikte okuduğumuzda; bu ilkelere aykırı yapılan hukuksal düzenlemeler ya da - vergi yasaları ve idari işlemler- vergilendirme işlemleri yargı mercileri önüne getirilebileceği gibi bu yargılama süreçlerinde de yükümlü ve vergi idaresi, davacı ve davalı olarak yasaların öngördüğü kurallar çerçevesinde iddiasını ispat yükümlülüğü altında olacaktır.

İspat hakkının kullanılması ispat araçları- deliller vasıtasıyla yerine getirilir. Vergilendirme ile ilgili anlaşmazlıklarda merkez kavram vergiyi doğuran olay olarak alındığında, vergi aslı ve cezası izleyen kavramlar olacaktır. Bununla ilgili Anayasanın 38, IV Suça ve cezalara ilişkin esaslarda ise;

“ Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.”

Bu düzenleme, vergilendirme ile ilgili yasalar çıkarılırken kişileri kendilerini ya da

yakınlarını suçlayacak duruma düşürecek ispat araçları oluşturulamayacağı gibi kanuna aykırı olarak elde edilen deliller de ispat araçları olarak kullanılmayacaktır.



5. VERGİ HUKUKU KONUSU OLARAK İSPAT

Maddi hukuk bir talebin haklı görülebilmesi için hangi olayların ispatlanması gerektiğini belirlemektedir. Buna göre ispatın konusunu maddi hukuk tayin etmektedir¹⁰⁷. Maddi hukuk, bir hakkın doğumunu veya son bulmasını belli olayların varlığına bağlamıştır ve ispatın konusu bu maddi olaylardır¹⁰⁸. Taraflar haklarına dayanak yaptıkları maddi olayları kanıtlamak zorundadırlar¹⁰⁹.

Bu olaylar iddia ve savunmanın esasını oluşturan ve davanın temeli olan olaylardır. Ancak her olayın ispatı gerekmez. Şöyle ki;

Bir davada ancak o davanın çözümüne etkili olacak olayların ispatı istenir ve bu olaylar için delil gösterilir. Hakim davanın sonuçlanabilmesi için ispatı gerekli olan olayları ayırmalı ve bunları inceleme konusu yapmalıdır¹¹⁰.

Taraflar arasında çekişmeli olan olaylar ispatın konusunu oluşturur. Çekişmeli olmayan olayların da ispatlanmasına gerek yoktur. Taraflar arasında çekişmeli olmayan olaylar, tarafların üzerinde anlaşmış ve özellikle ikrar edilen olaylardır¹¹¹. Ayrıca maruf ve meşhur olaylar çekişmeli sayılmaz ve bu olayların ispatı gerekmez. Maruf ve meşhur olaydan kastedilen herkesin bildiği veya öğrenmesinin mümkün olduğu olaylardır¹¹².

Dayanılan kanun hükmünün ispatı gerekmez. Başka bir deyişle hukuk kuralları

¹⁰⁷ ÜSTÜNDAĞ, s.598. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, Medeni Usul Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2001, s.356.

¹⁰⁸ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.341.: ÖZSUNAY, Medeni Hukuka Giriş, Gözden geçirilmiş 5. Bası, İstanbul 1986, s.352.

¹⁰⁹ ZEVKLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, s.202.

¹¹⁰ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.341.

¹¹¹ ÖZTAN, Medeni Hukukun Temel Kavramları. 7. Bası, Ankara 2001, s.197.

¹¹² ZEVKLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, s.197.: OĞUZMAN, s.166.: KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.341.

ispatın konusunu oluşturmaz¹¹³.

Vergi hukukunda da durum usul hukukunda olduğundan farklı değildir. Vergi hukukunda da ispatın konusunu maddi olaylar oluşturur. Buna göre vergi hukukunda, vergi ilişkisinin temelindeki maddi olay yani vergiyi doğuran olay ispatın konusunu oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenmiştir¹¹⁴.

Verdileirmede önemli olan vergiyi doğuran olayı ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek yüzünü kavrayabilmektir¹¹⁵. İşte bu sebepten tarafların çabası hakimın maddi olay hakkında bir kanaate ulaşmasını sağlamaya yöneliktir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın tespiti yani ispat konusunun belirlenmesi her zaman kolay olmayabilir. Ancak yukarıda açıklanan, davanın çözümüne etkili olacak ve taraflar arasında çekişmeli olan olayların ispat edilmesi gerektiği hususları vergi hukukunda da geçerlidir.

¹¹³ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.341

¹¹⁴ " Vergiyi Doğuran Olay
19. md. :

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder. "

¹¹⁵ SEVİĞ. "Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve İspat ", s.175.

6. VERGİ USUL HUKUKU KONUSU OLARAK İSPAT YÜKÜ

I. Genel Olarak

Hakim davada hangi olayların ispat edilmesi gerektiğini tespit ettikten sonra, bu olayların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği sorusu ile karşılaşır¹¹⁶.

İspat yükünün kime ait olduğunun tespitine önemli sonuçlar bağlanmıştır. Kendisine ispat yükü düşen taraf, ispatı ile yükümlü olduğu olayın gerçekleşmiş olup olmadığını ispatlayamazsa hakimin aleyhte bir kararı ile karşılaşmak tehlikesi altındadır¹¹⁷ örneğin kendisine ispat yükü düşen ve bunu yerine getiremeyen taraf davacı ise davası reddolunur, davalı ise aleyhine hüküm verilir.

Her iki taraf da ispat yükünün kime düştüğünü gözetmeden delil göstermişler ise, bu durumda hakimin geçici olarak ispat yükünün kime düştüğünü tespit etmesine gerek yoktur. Ayrıca iki tarafın veya taraflardan birinin gösterdiği delillerle davaya ilişkin bütün çekişmeli olaylar aydınlanmış ise, bu durumda da ispat yükünün hangi tarafa düştüğünün araştırılmasında bir fayda olmayacaktır. Buna karşılık, gösterilen delillerin hakimde dava hakkında bir kanaat oluşturmaması durumunda ispat yükünün hangi tarafa düştüğünün tespiti gerekmektedir¹¹⁸.

1. Kural

İspat yükünün tespitine ilişkin olarak Medeni Kanun'un 6. maddesi ana ilke olarak ele alınmaktadır.

Medeni Kanun'da 4721 sayılı yasa¹¹⁹ ile yapılan değişiklikten önce ispat yükü 6.

¹¹⁶ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.342.

¹¹⁷ UMAR / YILMAZ, s.3.

¹¹⁸ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.342.

¹¹⁹ 08.12.2001 T. ve 24607 No.lu RG.

maddede şu şekilde ifade edilmişti; “ Kanun hilafını emretmedikçe iki taraftan her biri müddeasını ispata mecburdur.” Ancak bu hüküm doktrinde Köprülü, Oğuzman, Üstündağ gibi yazarlarca yetersiz bir hüküm olarak değerlendirilmekte ve ispat yüküne ilişkin olarak Mehaz Kanunumuz olan İsviçre Medeni Kanunu'nun 8. maddesinde¹²⁰ yer alan ifade ispat yüküne ilişkin olaylarda esas alınıp yorumlanmakta idi¹²¹.

4721 sayılı kanunla yürürlüğe giren yeni Medeni Kanun'da ispat yüküne ilişkin olan 6. madde hükmü değiştirilmiş ve getirilen yeni düzenleme ile İsviçre Medeni Kanunu'ndaki ispat yüküne ilişkin düzenleme aynen alınmıştır. Böylece ispat yüküne ilişkin hüküm yetersizliği ortadan kaldırılmıştır.

Yeni Medeni Kanunda da ispat yükü 6. maddede düzenlenmiştir. Buna göre ispat yüküne ilişkin 6. madde hükmü şu şekildedir ;“ Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguları ispatla yükümlüdür.”

Bu hüküm, her iki tarafın her hususu ispatla yükümlü olduğu anlamında yorumlanmamaktadır. Bu hüküm “bir şeyi iddia eden ispat yükünü taşır yoksa inkar eden değil ”, “ Incumbit el qui dicit factum negontis probabitio nulla est” şeklinde eski bir kaidenin ifadesidir ve şu şekilde yorumlanmaktadır; ileri sürdüğü bir olaydan lehine haklar çıkartan kimse, iddia ettiği olayları ispat etmelidir¹²². Bu açıdan hareket edilirse, davacı davasını dayandırdığı; davalı ise savunmasını haklı göstermek için dayandığı maddi olayları

¹²⁰ “ 8. md.: Kanun aksini emretmedikçe, taraflardan herbiri hakkını dayandırdığı olayları ispata mecburdur.” (OĞUZMAN, s. 164.)

¹²¹ ÜSTÜNDAĞ, s.599.; OĞUZMAN, s.164. ; KÖPRÜLÜ, Medeni Hukuk, Genişletilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası. İstanbul 1984, s. 171.

¹²² ÜSTÜNDAĞ, s.599.

ispat etmelidir¹²³.

Yukarıda incelenmiş olan genel kuralın bazı istisnaları vardır. Genel kuralı düzenleyen MK. 6. md' deki " Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça" ifadesi ile genel kuralın bazı istisnaları olduğu belirtilmiştir. Aşağıdaki hallerde istisna olarak, ispat yükü bir olaydan kendi lehine haklar çıkaran tarafa değil, o olay aleyhine olan (karşı) tarafa aittir¹²⁴:

- Normal durumun aksinin ispatı; Normal bir duruma dayanan tarafın, bu iddiasını ispat etmesi gerekmez. İspat yükü bu normal durumun aksini ispat eden tarafa düşer. Her olayda normal olarak var olan bir duruma dayanan tarafın, bu iddiasını ispat etmesine gerek yoktur. Normal durumun aksini yani istisnai bir durumu iddia eden taraf, bu istisnai durumu ispat etmelidir.

- İspat yükünün kanunla belirlendiği hallerde de ispat yükünün kime düştüğünü araştırmaya gerek yoktur; ispat yükü özel kanun hükümlerinde yazılı olan kimselere düşer. Örneğin BK. 42 . md'ne göre haksız fiili ispat etmek davacıya düşer¹²⁵.

- Karineye dayanan tarafın dayandığı olayı ispatına gerek yoktur. Karineler fiili karine ve kanuni karine olarak iki ana başlık altında toplanabilir. Fiili karine lehine olan taraf, o hususu ispat etmiş sayılır ancak karşı taraf fiili karinenin aksini ispat edebilir.

Kanuni karineler ise kesin ve adi kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılır bunlardan kesin kanuni karinenin aksinin ispatı mümkün değildir dolayısıyla bu tür karineye dayanan tarafın iddiasının aksi ispat edilemez. Buna karşılık adi kanuni karineye

¹²³ ÜSTÜNDAĞ, s.599.

¹²⁴ KURU / ARSLAN / YILMAZ,s.342.

¹²⁵ KURU / ARSLAN / YILMAZ,s.342.

dayanan tarafın iddiasının aksi ispat edilebilir¹²⁶. Karineler ile ilgili geniş bilgi Vergi Hukukunda Usul Aracı Olarak Karine başlığında ayrıntılı olarak verilecektir burada sadece ispat yükü ile ilgili olduğu kadarı ile konu ele alınmıştır.

2. İspat yükünün yer değiştirmesi

Bir olayı iddia eden onu ispat etmek yükü altındadır. Ancak bu kural bugün bazı istisnalarla kabul edilmektedir.

Olumlu olayları ispattaki güçlük nedeni ile bu tür olaylara ilişkin olmak üzere bir takım esaslar getirilmek istenmiştir; ispat yükünün yer değiştirmesine olanak tanımak gibi. İşte böyle durumlarda olayları iddia eden ile onları ispat ile yükümlü olan kişiler birbirinden ayrılmışlardır¹²⁷.

Ancak olumlu olayların ispatında ispat yükünün yer değiştirmesi için üç şart aranır. Bu şartlar şöyle sıralanabilir; Olumlu olayın ispatının çok güç veya imkansız olması gerekir, ayrıca bu durumda ispat yükünün yeniden dağıtılmasının adaletsiz olmaması gerekir ve bundan başka uygulanacak kanun hükmünün lafzı ve ruhu ispat yükünün yer değiştirmesine karşı koyacak nitelikte de bulunmaması gerekir. İşte bu üç şart bir arada ve birlikte bulunursa olumlu olaylar bakımından ispat yükü yer değiştirir¹²⁸.

Olumlu olayların aksi olan olumsuz olayların ispatı diğer tarafa yüklenmelidir. Bu takdirde ispat yükü yer değiştirmiş olmaz.

İspat yükünün yer değiştirdiği diğer bir durum ise adi karinelerdir. Ancak fiili karineler ispat yükünü değiştirmez¹²⁹.

¹²⁶ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.345-347.

¹²⁷ ÜSTÜNDAĞ, s.603.

¹²⁸ ÜSTÜNDAĞ, s.604.

¹²⁹ ÜSTÜNDAĞ, s.603-604.

II. Vergi Usul Hukuku

1. 2365 Sayılı Yasa

2365 Sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunda yapılan değişiklik sonucu ispat konusunda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Yasa gerekçesi aşağıdaki gibidir;¹³⁰

“Kanıt (delil) sistemine ilişkin yeni kurallar getirilmiştir. Verginin bağlı olduğu olayın saptanması Vergi Usul Yasasında yer alır. Olayın gerçekliğinin kanıtlanması gerekir. Kimi yükümlüler az vergi verme çabası içindedir. Bu yükümlüler yasaların açık ve hoşgörölü olanaklarından yararlanırlar, vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Şimdiki yasamızda kanıtlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü saptanamamaktadır. Vergi yönetimi ve vergi yargısı konuyu kavramakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa kanıtlamada her türlü delil serbestçe kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmelidir. Batı ülkelerinde serbest delil sistemi vardır. Vergi Usul Yasamıza serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. Bu amaç için vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi yasada yer almıştır. Uygulamada olay gösterildiği şekilde değil, gerçek yönü ile ele alınacak buna göre işlem yapılacaktır.

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 türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller ile

¹³⁰ ŞANVER. “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.183-184.

saptanan fark ikmalen tarha bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re'sen tarha konu olacaktır. Kanıtlamada şahit beyanı kısıtlı tutulacaktır.

Genel hukukun, taraflardan herbirinin savını kanıtlamak kuralı pratik değildir. Söz konusu kural Vergi uygulamasının gereklerine uydurularak düzenlenmiştir. Normal ve mutad durumun aksini yükümlü kanıtlayacaktır. ”

2365 sayılı yasanın gerekçesinde “...Şimdiki yasamızda kanıtlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır¹³¹. ” ifadesi yer almaktadır. Gerekçenin devamında maddi ve biçimsel deliller ile getirilen yeni düzenlemenin karşılaştırması yapılmış ve “ Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel deliller ile değil her türlü delil ile, her türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır¹³². ” şeklinde maddi ve biçimsel delillerden ne anlaşıldığı değerlendirilmiştir.

Görüldüğü üzere yasa gerekçesinde yeni sisteme ilişkin açıklamalar, değişiklikten önceki dönemde uygulamanın yaşadığı sorunlarla birlikte ele alınmış ve yeni sistemin Batı ülkelerinde uygulanan sistem model alınarak hazırlandığı belirtilmiştir.

Vergi hukukuna egemen olan mahkemenin aktifliği prensibi, ispat yükü sorununu bünyesinde taşıyacaktır. Bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği belirlenemediği zaman hakim ispatsızlığın riskini kimin taşıyacağını yani taraflardan hangisi aleyhine karar vereceğini ispat yükü kuralları uyarınca belirleyecektir¹³³.

2365 Sayılı Kanun ile değiştirilen Vergi Usul Kanunu, vergi hukukunda ispat yükü

¹³¹ ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.184.

¹³² ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.184.

¹³³ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.51.

konusunda açık bir hüküm getirmiştir¹³⁴. VUK. 3. maddesinin ifadesine göre, “ İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Özel hukuk yansıması olan ve ispat yükünün paylaşılması hakkında tek ve açık kanun hükmü olan VUK. 3. md./ b.3/ f.3 uygulamada esas alınacak olan kanun hükmüdür.

Kanun koyucu, ispat yükü ile ilgili sözkonusu kuralı koyarken, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin iktisadi, ticari ve teknik icaplarla olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uygun olması gerekliliğinden hareket etmiştir. Vergi ile ilgili her muamele bu icap ve durumlara uygun olmak zorundadır. Ancak vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan bir duruma uygun olmayan gerçek mahiyetin, olayın ya da muamelenin hukuk düzeninde doğuş biçimine uygun bulunması da mümkün olabilir. Örneğin; üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranından daha fazla fire vermesi, teknik icaplardandır¹³⁵. Ancak üretimin yapıldığı fabrikaya özgü teknik nedenler yüzünden, standart ölçülere göre saptanandan daha yüksek fire oranları ile çalışılması da mümkündür¹³⁶. Yani olayın gerçek mahiyeti kayıtlara geçen şekline uygundur. İşte bu durumda kural, standart ölçülere uygun olarak saptanan fire oranlarından yüksek oranlarla çalışılmasını zorunlu kılan nedenlerin, bunları iddia eden vergi mükellefi tarafından ispatlanmasını gerektirmektedir.

Herşeyden önce vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin önceden tespit edilen bilinen veya bilinebilecek durumda bulunan iktisadi,

¹³⁴ TEZEL, s.16-17.

¹³⁵ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat VII”, Maliye Postası, S.237, 15 Temmuz 1990, s.42.

¹³⁶ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat VII ”, s.42.

ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uygun olmadığını kanıtlaması gerekecektir. Bu nedenle, ispat yükü ile ilgili ilk sorun olaya uygulanacak iktisadi, ticari ve teknik icapların neler olduğunun, neyin normal ve mutad sayılması gerektiğinin ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin sözkonusu icap ve durumlara uygun olmadığını kimin tarafından kanıtlanması ile ilgilidir.

Vergi idaresi kanunun kendisine tanıdığı olağanüstü yetkileri kullanarak mükellef ve sorumluların ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini denetler ve bu bakımdan vergilemede ilk ispat görevi vergi idaresine düşmektedir. Vergi idaresi, mükellef veya sorumlunun kanunla kendisine verilen ödevleri yapmadığını ispatlamak zorundadır. Vergi idaresi bu ispatlamayı usulüne uygun olarak düzenleyeceği yoklama fişi veya inceleme tutanakları ile yapar. Ancak gerçekte vergi idaresinin yaptığı bir ispatlama işleminden çok, bir tespit, olayın zaptı rapt altına alınması işlemidir ve vergi ile ilgili bir olayın, bir işlemin tespiti ile bu olay ya da işlemin nitelendirilmesi ayrı şeylerdir¹³⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen belge düzenine uyulması, vergi idaresini mükellefin vergiyi doğuran olayını ve bu olaya ilişkin muamelelerini ispatlama yükünden kurtarmaktadır. Buna karşılık, usulüne uygun belge ile tevsik olunan muamelenin gerçek mahiyetini, iktisadi, ticari ve teknik icaplarla normal ve mutad durumuda ortaya koyarak ispatlama yükü getirmektedir. Mükellefin belge düzenine uymaması halinde ise, bu ispat yükü, mükellefin sözkonusu icap ve durumlara göre vergiyi doğurabilecek nitelikteki faaliyetinin ispatlanması biçimine dönüşmektedir.

Vergi mükellef ve sorumlularının Vergi Usul Kanununda defter tutma ödevini

¹³⁷ CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VII", s.43.

usulüne uygun olarak yerine getirmemiş olmalarının sonucu ilk görünüş karinesinin koruyucu etkisinden yararlanamamaları ve dolayısıyla, kendileri yararlarına sonuç doğurabilecek durum ve faaliyetlerine katılmak zorunda kalmalarıdır. Bu duruma örnek olarak Danıştay'ın şu kararı verilebilir; “ Bir işyerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin bu işyerine ve buranın sahibine ait olması gereği, normal, mutad ve herkesin böyle bildiği ve kabul ettiği bir husus olduğuna göre, kendisine ait işyerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğu yolundaki iddiayı ispat külfetini bunu ileri süren işyeri sahibine düşecektir.”¹³⁸

Vergilendirmeyi etkileyen olayların olağan dışı gelişmiş olduğu ve dolayısı ile vergi yükünün daha az gerçekleşmiş olduğu iddiasının genellikle yükümlü tarafından iddia edildiği gözönüne alınırsa, bu hüküm genellikle vergi idaresi yararına işleyecektir ¹³⁹.

2. 2365 Sayılı Yasa İle Getirilen İlkeler

a) Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin esas alınması anlamını taşır¹⁴⁰. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi faaliyeti olan **ekonomik irdeleme** kavramı ile vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler gözönüne alınarak saptanması faaliyeti olan **ekonomik yorum** kavramının üst kavramı olarak karşımıza

¹³⁸ Danıştay 3. D., 19.02.1987, 1986/ 1390 E., 1987/ 516 K., (CANDAN, “Vergi Yargısında İspat VII”, s.42-46.)

¹³⁹ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat s.53.

¹⁴⁰ ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 24. ; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 46.

çıkılmaktadır¹⁴¹. Vergi yasasının konulmasındaki genel amaç Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği üzere, kamu giderlerine katkıyı sağlamaktır. Bu katkı da devletin belirli bir ekonomik faaliyetten yada ekonomik bir varlıktan zorunlu bir pay alması biçiminde ortaya çıkar. Bu bakımdan devletin hangi ölçülere göre bu ekonomik olgudan pay almak istediği gözönünde bulundurmak gerekir. Vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi bu esastan kaynaklanmaktadır¹⁴².

Ekonomik yaklaşım ilkesi pozitif hukuk kuralı olarak; Vergi Usul Kanunu nun 3. maddesinin İspat başlıklı (B) bendinde varlık bulur¹⁴³. Hükmün kabul ettiği temel ilke, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas tutulmasıdır. Kanunun bu hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesine kanuni bir dayanak sağlanmakta, vergi idaresine, kullanılan biçimsel kalıptan çok işlem ya da eylemin ekonomik içeriğini gözönünde tutarak vergilendirmeyi yürütmesine olanak sağlamaktadır¹⁴⁴.

Ekonomik yaklaşım ilkesi çeşitli alanlarda sonuç doğurur. Bunlardan birincisi Peçeleme işlemidir. Peçeleme işlemi; vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarının uygulama alanı dışına çıkmak, vergi matrahını kısmen veya tamamen gizlemek gibi amaçlarla gerçekte ulaşmak istedikleri ekonomik sonuca, vergi kanunlarında tipleri tanımlanmayan hukuki biçim, kalıp ve usullerle ulaşmak için başvurdukları bir özel hukuk

¹⁴¹ ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 24- 25. ; KANETİ, Vergi Hukuku, s. 46. vd.

¹⁴² KANETİ, Vergi Hukuku, s.46.

¹⁴³ BELLEK, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım ve Peçeleme Sözleşmesine Bir Örnek", Mükellefin, S.63, Mart 1998. s.10.

¹⁴⁴ KANETİ, " Vergi Usul Kanununda Yapılan değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", İktisat ve Maliye. Cilt XXXIII, S.3. Haziran 1986, s.95.

işlemdir¹⁴⁵. VUK 3. maddesinin B bendinde; hukuki biçim ve kalıbından farklı olan gerçek mahiyetin, yani bu hukuki muamale ile ulaşılmak istenen ekonomik sonucun esas alınarak vergilendirme yapılması öngörülmektedir¹⁴⁶. Böylece ekonomik sonuç, vergi yasasının kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı ne şekilde vergilendirilecek idiyse, peçeleme işlemide o şekilde vergilendirilir¹⁴⁷. Ekonomik yaklaşım ilkesinin sonuç doğurduğu ikinci alan geçersiz işlemler ile ilgilidir. Bir işlemin özel hukuk açısından geçersiz olması, onun vergi yasaları yönünden vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmesine başlıbaşına engel değildir. Taraflar geçersiz de olsa, işlemin iktisadi sonuçlarını meydana getirmesini ve sürdürmesini önlememişlerse geçersiz işlemin gereklerini eylemlerle yerine getirmişlerse, geçerli bir işlem varmışcasına vergilendirme yapılır¹⁴⁸. Ekonomik yaklaşım ilkesinin üçüncü sonucu hukuka ya da genel ahlâka aykırı işlemlerle ilgilidir¹⁴⁹. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK. md. 9/ II). Bu yön ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergiyi doğuran olayın hukuka ya da genel ahlaka aykırılığı, bu kimliği ile nitelendirilmesini ve etkilerini yaratmasını engellemeyecektir¹⁵⁰. Olguların iktisadi içeriği vergilendirmeye yol açacak nitelikte ise, hukuka ya da genel ahlaka aykırılık,

¹⁴⁵ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat I”, Maliye Postası, S.231, 15 Nisan 1990, s. 54.

¹⁴⁶ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat I”, s. 54.

¹⁴⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, s.50

¹⁴⁸ KANETİ, Vergi Hukuku, s.51

¹⁴⁹ KANETİ, Vergi Hukuku, s.54.

¹⁵⁰ GÜNEŞ, “ Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, Prof.Dr. Selim Kaneti`ye Armağan, İstanbul 1996, s.245, dn.24.

vergilendirme dışında kalmanın gerekçesi olamaz¹⁵¹ . Bu ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiyi doğuran olaya özel olarak yansımadır¹⁵².

Verginin ekonomik faaliyetlerle çok yakından ilgili bulunmasından ötürü, uygulanmasında da ekonomik verilerin gözönünde tutulması doğaldır. Ancak vergi hukukunda ekonomik yaklaşım uygulanırken yasallık ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesi arasındaki ince çizginin de belirlenmesi gerekir ve bu arada ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi çatıştığında kıyas yasağı ilkesine ağırlık verileceği ve vergi hukukunda kıyas yasağının ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturduğu gözardı edilmemelidir¹⁵³.

b) Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi, dava konusu uyuşmazlığın varlığı veya yokluğu, doğruluğu veya yanlışlığının ispatında ve değerlendirilmesinde her türlü delilin kullanılmasıdır. Delil serbestisi düzeninde, kanuni delil düzeninde olduğu gibi nelerin ispat aracı olarak kullanılabileceği kanun tarafından teker teker sayılmamıştır.

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması zorunluluğu sonucu olarak, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir¹⁵⁴. VUK. md.3/B/1f.' da düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesine paralel olarak, VUK. md.3/B/2 f.' da vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yani ekonomik niteliğinin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceğinin öngörülmesi sureti

¹⁵¹ KANETİ, Vergi Hukuku, s.54. ; ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN , s.30 ; GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.22.

¹⁵² GÜNEŞ, “ Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, s.245. ; ÇAĞAN, “ Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Prof. Dr. Bülent N. Esen’ e Armağan, Ankara 1977, 83-84.

¹⁵³ ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN , s. 30.

¹⁵⁴ KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ”, Vergi Dünyası , S.132, Temmuz 1992, s.51.; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.40.

ile delil serbestliği ilkesi hükme bağlanmış bulunmaktadır¹⁵⁵.

Bu düzenleme ile vergi hukukundaki biçimsel sınırlar iki istisna dışında kaldırılmış olmaktadır¹⁵⁶. Bu istisnalardan ilki yemin hususunda madde metninde yer alan gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği hükmü ve ikincisi tank beyanları ile ilgili olarak fıkranın devamında bahsedilen, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağıdır.

VUK.' nun 29., 30., 134. maddelerde 2365 sayılı yasa ile değiştirilmeden önceki şeklinde yer alan maddi delil esasına ilişkin ifadeler, VUK.' nun md. 3/ B/ 2. fıkrası ile getirilen delil serbestisi ilkesine paralel olarak aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

VUK.' nun 2365 Sayılı Kanunla değişik 29. maddesinin eski şeklinde, birinci fıkrada yer alan "maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak" ibaresi değiştirilmiş ve VUK.' nun İkmalen vergi tarhı başlıklı 29. maddesinin ¹⁵⁷ yeni şekline "... defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak ..." ibaresi konulmuştur.

VUK.' nun 30. md.'sinde ,birinci fıkrada 2365 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce yer alan " maddi delillere" ibaresi buradan da çıkartılmış ve VUK.' nun re'sen

¹⁵⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN , s. 203 - 204.

¹⁵⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN , s. 204.

¹⁵⁷ " VUK. 29. md.: İkmalen vergi tarhı, her neşekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır."

vergi tarhi başlıklı 30. maddesinin ¹⁵⁸ yeni şekline “ defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak ” ibaresi konulmuştur.

30. maddenin ikinci fıkrasında ise 2365 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce “

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması halinde, maddi delillerin mevcut olmadığı

¹⁵⁸ “ VUK. 30. md. :

(1) Re’sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir olunmuş sayılır.

(2) Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı Kabul edilir.

(3)1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beynamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa ,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihcaca salih bulunmazsa.

(5) 6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

(1) 7. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa,

(5) Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanmayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.

(1) 8. Bu kanunun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Yukarıdaki 2. bentte halin vukuunda mükellefe, Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihcaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlara göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.

(2) Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beynamede gösterdikleri matrah üzerine re’sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re’sen takdir için komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

(3) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re’sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhi da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re’sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re’sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi matrahi sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir. ”

kabul edilir.” hükmü ; “ Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir” şeklinde değiştirilmiştir.

Aynı maddenin delil serbestliğine işaret eden diğer bir hükmü ise II. fıkra 2365 sayılı kanun ile eklenen 6. bent hükmüdür ki bu bentte de “ Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa” denilmek sureti ile delil konusunda bir sınırlama getirilmemiştir.

VUK.134. maddesinin birinci fıkrasında eskiden “ vergi incelemesinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde tanımlanmışken, “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak “ ibaresi çıkartılmış ve VUK.’ nun Maksat başlıklı 134. maddesi¹⁵⁹ “ Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde değiştirilmiştir¹⁶⁰.

Yukarıda eski ve yeni metinlerinin karşılaştırılarak verildiği VUK. 29., 30., 134., md.’lerde yer alan maddi delil esasına ait kavramlar madde metinlerinden çıkartılarak bu maddeler delil serbestisi ilkesine uygun olarak ifade edilmiştir.

3.Danıştay

2365 Sayılı Yasa’dan önceki dönemde Danıştay delil serbestisi düzenine adım adım yaklaşmış ve 2365 Sayılı Yasanın yürürlüğe girmesi ile delil serbestisi düzeni ve ekonomik

¹⁵⁹ “ VUK. 134. md. : Vergi ncelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”

¹⁶⁰ PERÇİN, s.63-64

yaklaşım ilkesi Vergi Usul Kanununun 3/B maddesi ile yasal zemine kavuşmuştur. Bu dönemden sonra Danıştay'ın konuya yaklaşımı aşağıda verilen örnek kararlarla ortaya konulmaya çalışılacaktır;

Danıştay'ın Ekonomik yaklaşım ilkesini önüne gelen somut uyuşmazlıklarda uygulayış biçimindeki yaklaşımı; Ekonomik içerik, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olacaktır, şeklindedir. Örneğin, taşınmaz mülkiyetinin geçişi MK. uyarınca tescil ile tamamlanırsa da taşınmaz satışında vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesidir. Danıştay'a göre, satıcı taşınmazda iktisaden tasarruf etme hakkını, taşınmazı teslim ederek, alıcıya terk ettiği anda, satım bedeline hak kazandığından, gelir de taşınmazın alıcıya teslimi anında elde edilmiş sayılır. Satış vadinin satış ile eşdeğer iktisadi sonuçlar doğurması durumunda, vergilendirme açısından satış imişcesine değerlendirilmesi hakkında Danıştay'ın bir kararı , Vergi Hukukunda işlemlerin ekonomik bir yaklaşımla değerlendirilmesinin belirgin bir örneğidir ve ekonomik yaklaşım ilkesinin etkinliği şu şekilde vurgulanmıştır; "... Vergi Hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup... Medeni Kanunun katı şekil şartlarına bağlanmak vergi hukuku prensipleri ile bağdaşmaz."¹⁶¹ .

Danıştay, Ekonomik yaklaşım ilkesini , peçeleme işlemi ile gizlenmek istenen vergiyi doğuran olayın tespitinde şu şekilde uyguladığını görüyoruz ; Sembolik denecek kadar küçük bir peşin bedelle, geri kalan bedeli 5 yıl içinde ödenmek üzere reşit olmayan kişi adına taşınmaz alımp tescil edilmesini, çocuğun herhangi bir katkısı sözkonusu olmadığı ve borcun babanın beceri ve emeği, maddi ve manevi olanaklarının kullanılması

¹⁶¹ Danıştay 4. D., 10.01.1987, 1196 E., 1987/ 7 K., (KANETİ, Vergi Hukuku, s.48-49.)

ile ödeneceği gerekçesi ile babanın çocuğuna bir bağışlaması sayılmış ve Veraset ve İntikal Vergisine tabi olmasını öngörmüştür. Bu karara göre, vergilendirmede olayın gösterdiği şekilde değil gerçek yönü ile ele alınması gerekir¹⁶². Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında ekonomik yaklaşım ilkesini olaya şu şekilde uygulanmıştır; Yardım nafakasını düzenleyen MK.315 . maddesi uyarınca hısımlık bağı nedeni ile yardım ödevi bulunan kimselerin arasındaki ölünceye kadar bakma sözleşmesi, ilke olarak ivazsız bir sözleşme sayılmış bu sözleşmeye göre intikal ettirilen taşınmazın Veraset ve İntikal Vergisinin kapsamında olduğu kabul edilmiştir¹⁶³. Danıştay 7. Dairesi; Miras bırakanın sağlığında maliki bulunduğu taşınmazların kuru mülkiyetini intifa hakkı kendisinde kalmak koşulu ile çocuklarına satış olarak tapuda tescil ettirmesini, salt Veraset ve İntikal Vergisinden kaçınmak amacına yönelik bir muvazaa olarak değerlendirmiş ve miras bırakanın ölümünde veraset ve intikal vergisinin doğacağını kabul etmiştir¹⁶⁴. Danıştay'ın 3. Dairesi ise bir kararında ekonomik yaklaşım ilkesini, hukuka aykırı işlemin vergilendirilmesinde "Silah kaçakçılığında elde edilen gelir Gelir Vergisinin kapsamına girer" demek suretiyle uygulanmıştır¹⁶⁵.

Vergi hukukunda tanık ifadesinin VUK 3/B/2 gereğince kanıtlama vasıtası olarak kullanılabilmesi için ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunması gerekir. Bundan ne kastedildiği Danıştay'ın tanığa kanıtlama vasıtası olarak hukuki değer atfeden ve aşağıda bir kısım örnekleri verilen kararları ile daha iyi anlaşılmaktadır¹⁶⁶.

Danıştay 3. Dairesi; müvekkillerin ifadelerinin, avukat olan mükellefin kazancının

¹⁶² Danıştay 7. D., 02.07.1985 , 3975 E., 1985/ 1531 K., (KANETİ, Vergi Hukuku, s.51.)

¹⁶³ Danıştay 7. D., 13.01.1987, / 164 E., 1987/ 2 K., (KANETİ, Vergi Hukuku, s.52.)

¹⁶⁴ Danıştay 7. D., 07.06.1985, / 2539 E., 1985/ 1354 K., (KANETİ, Vergi Hukuku, s.54.)

¹⁶⁵ Danıştay'ın 3. D., 16.09.1987, / 670 E., 1987/ 1843 K., (KANETİ, Vergi Hukuku, s.54.)

¹⁶⁶ CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VI" , Maliye Postası , S.236, 15 Temmuz 1990, s.55.

belirlenmesinde delil olduğu kabul edilmiştir¹⁶⁷. Danıştay 4. Dairesi ; işyerinde çalışan işçinin ifadesini tarafı bulunduğu muamele veya ilişki dolayısı ile vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğunu kabul etmektedir¹⁶⁸. Buna karşılık Danıştay 3. Dairesi başka bir kararında; davacı ile ticari ilişkide bulunduğu iddia edilen kişinin kardeşinin ifadesine dayanılarak matrah farkı kurulamayacağı yönünde karar vermiştir¹⁶⁹.

Bazı hallerde Danıştay vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan kişinin tanıklığının delil olarak kullanılabilmesi için, bu tanıklığın bazı delil yada karinelerle de doğrulanmış veya desteklenmiş olması koşulunu aramaktadır. Danıştay bu koşulu genellikle, usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere karşı tanıklık halleri ile karşı inceleme imkanının bulunması halinde aramaktadır. Danıştay 3. Dairesi'nin kararı bu duruma bir örnektir. Danıştay bu kararında ana para ve faiz ödemelerinin borçlunun banka hesabından çekle yapıldığı borçlu tarafından ifade olunduğundan, bunun doğruluğunun banka hesapları karşılaştırılarak araştırılması gerekirken, bu yapılmadan borçlunun ifadesine dayanılarak ikrazatçılık dolayısıyla tarhiyat yapılmasında isabet yoktur, şeklinde bir karar vermiştir¹⁷⁰. Yine bu yönde Danıştay 4. Dairesi kararında ; 213 sayılı VUK.' da öngörülen usul ve esaslara göre tarhiyat yapılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın gerçeğe en yakın şekilde ortaya konulması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla saptanması zorunludur. Türk Vergi sisteminde mücerret ifade dışında, olayla ilgili başkaca kanıtlar

¹⁶⁷ Danıştay 3. D., 13.05.1987, 1986/ 3625 E., 1987/ 1255 K. (CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VI", s.56.)

¹⁶⁸ Danıştay 4. D., 07.12.1988, 1988/ 2042 E., 1988/ 4360 K.. (CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VI", s.56.)

¹⁶⁹ Danıştay 3. D., 20.03.1988, 1987/ 1072 E., 1988/ 1020 K. (CANDAN, " Vergi Yargısında İspat VI", s.56.)

¹⁷⁰ Danıştay 3. D., 25.06.1986, 1986/ 558 E., 1986/ 1602 K. (CANDAN,"Vergi Yargısında İspat VI", s.58.)

bulunmadan, varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle işlemlerin vergi incelemesine alınmış olmasına rağmen herhangi bir inceleme ve tespit yapılmadan sadece yükümlünün soyut ifadesi esas alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uygunluktan söz edilemez şeklinde karar verilmiştir¹⁷¹.

İspat yükü hakkındaki Danıştay kararları ise şu yöndedir; Danıştay 3. Dairesi'nin kararında ; yükümlü beyanname, defter ve belge düzenine uyarak beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden yararlanabilir. Bu karineyi çürütmek VUK.'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak ispat etmek vergi idaresine düşer, vergi idaresinin bu konuda salt varsayımlara dayanarak vergilendirme yoluna gitmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz¹⁷². Danıştay karinelerle ilgili kararlarında yasalarla idareye verilen geniş yetkileri amaç açısından sınırlayıcı olurken yükümlü için ise yargı yolunu açık tutmaya özen göstermektedir¹⁷³. Danıştay'ın diğer kararların da da bu görüşe paralel kararlar verdiği gözlemlenmiştir¹⁷⁴.

İktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan veya mutad olmayan durumun iddia edilmesinde ispat yükünün bunu iddia eden tarafa ait olması durumuna ilişkin Danıştay kararları şu yöndedir; Danıştay 3. Dairesi kararında; askeri hastanede görevli hekimin mesai saatleri dışında faaliyet göstermesinin ücretsiz olduğu savını “ günümüzün gerçeklerine aykırı düştüğü “ başka bir deyişle hayatın olağan akışına uymadığı ve ispat edilmemiş

¹⁷¹ Danıştay 4. D., 26.12.1995, 1995/ 1806 E., 1955/ 5826 K. (KIZILLOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt 3, Ankara, Nisan 1996, s.555- 556.)

¹⁷² Danıştay 3. D., 25.09.1986, 198 / 364 E., 1986/ 1749 K. (KANETİ, Vergi Hukuku, s.55.

¹⁷³ SABAN, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s.11.

¹⁷⁴ Danıştay 4. D., 11.10.1995, 1995/ 2452 E., 1995/ 2473 K. sayılı kararı , Danıştay 3. D., 29.06.1995, 1994/ 3548 E., 1995/ 2236 K. sayılı kararı , (KIZILLOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt 3, s.557- 559.)

olduğu için reddetmiş ve serbest meslek kazancı açısından yapılan vergilendirmeyi onaylamıştır¹⁷⁵.

Kanunda açıkça gösterilmemesine karşın, Danıştay içtihatlarında olayın özelliğine ve delil olarak ileri sürülen belge, bilgi ve durumun niteliği nazara alınarak delil serbestisi ilkesine bazı sınırlar getirilebilmektedir. Danıştay içtihat yolu ile bunu yaparken her olay ve delil hakkında, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini ortaya koyacak nitelikte olup olmadıklarını her olayın niteliğine göre ayrı ayrı yapmaktadır. Bu nedenle de bu tür sınırlamaların kesin sayısını verme olanağı bulunmamaktadır. Bu konu ile ilgili şu örnekler verilebilir; Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararında; satışları faturalı olan ve bunları defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçiren davacının bu satışların geçeceği yansıtmadığı karşıt inceleme veya eşdeğer bir belge ile ve vergi dairesince kanıtlanmadan, kuşkuya dayanılarak, varsayımlarla matrah farkı bulunamayacağına, Danıştay 3. Dairesi'nin başka bir kararında ; işyerinin mevkii, faaliyet alanı, içtimai durum vs. gibi soyut kavramlara dayanılarak dönem matrahının takdir olunamayacağına¹⁷⁶, Danıştay 4. Dairesi'nin kararında ; salt hizmet veren kişilerin hem yükümlü şirketin hemde diğer dersanelerin ortakları olması dolayısı ile, bu şirketler arası ücret alış-verişinin mümkün olamayacağı kuşkusuna dayalı olarak tarhiyat yapılmasında isabet olmadığına¹⁷⁷ karar verilmiştir.

¹⁷⁵ Danıştay 3. D., 25.09.1986, 198 / 364 E., 1986/ 1749 K.,(KANETİ, Vergi Hukuku, s.57-58.) . Aynı yöndeki Danıştay 3. D., 26.11.1987, 1986/ 3078 E., 1987/ 2696 K. sayılı kararı için bkz, (CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VIII", Maliye Postası., S.238, 1 Ağustos 1990, s.68.)

¹⁷⁶ Danıştay 3. D., 24.09.1986, 1986 / 364 E., 1986/1749 K., Danıştay 3. D., 12.11.1986, 1986 / 1188 E., 1986/ 2188 K. (CANDAN, "Vergi Yargısında İspat VI", s.58-59.)

¹⁷⁷ Danıştay 4. D., 24.01.1996, 1995 / 3088 E., 1996/ 346 K. (KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt 4, Ankara. Haziran 1998, s.573-574)

Yukarıda verilen Danıştay kararlarından anlaşılacağı üzere 1960 yıllardan itibaren Danıştay kararlarına hakim olmaya başlayan ve 2365 sayılı düzenleme ile yasal zemine kavuşan ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkesi doktrince de desteklenen bir şekilde Danıştay kararlarında yer almaya devam etmektedir.

4. Doktrin

2365 sayılı yasa ile ispat ve delil sisteminde yapılan değişiklikler ve getirilen yeni düzenlemeler doktrinde çoğunlukla olumlu yönde değerlendirilmiştir.

Doktrinde Kaneti, Saban, Seviğ, Şanver, Tezel' in ekonomik yorum ve delil serbestisi ilkesinin vergi idaresi lehine olacağı yönünde görüşleri vardır. Kaneti bu yöndeki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir; " VUK. md. 3/B/II, ispat yükü açısından vergi idaresine bir kolaylık sağlamakta, bir karine koyarak ispat yükünün yeri vergi idaresinin yararına değişmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluştukları, hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları karine olarak kabul edilmiştir. Bu karine genellikle vergi idaresinin yararına işleyecektir. Vergilendirmeyi etkileyen olayların mutadın dışında gelişmiş olduğu ve vergi yükünün daha az gerçekleşmiş olduğu genellikle vergi yükümlüsü tarafından ileri sürülür ve olağan dışı olguların ne olduğunu somut olarak ortaya koyup ispat etmek yükümlüye düşer. Delil serbestisi ilkesi de vergi idaresi yararına işleyecektir. Şöyle ki, yükümlü beyanname, defter ve belge düzenine uymak ve vergi

yasaları ile uyum içinde hareket ettiğini, bu düzenlerin çerçevesinde kanıtlamak ödevi altındadır. Vergi idaresi anılan düzenlerin öngördüğü biçimsel kanıtlarla ortaya konulan durumun maddesel gerçeğe uymadığını her türlü delil ile ortaya koyabilecek, biçim kurallarına uyulması, vergi idaresinin, gerçek özü ortaya koyarak vergilendirme yoluna gitmesini engellemeyecektir¹⁷⁸. Vergi hukukunda ispat konusundaki yasalar ile, vergi idaresi lehine, verginin tahsili amacına yönelik karineler sistemi oluşturulmuştu¹⁷⁹.

Bu konuda Şanver' in görüşleri ise şöyledir; “ Kanıtlamada her türlü kanıtın kullanılması doğrudur ancak tarafların savını kanıtlamak kuralı pratik değildir. Olumsuzun kanıtlanması yükümlüden istenemez. Ekonomik yorum ve serbest kanıtlama; yasaya karşı açık bono değildir, noksan yasal durum için temel olamaz, ölçülü ve hakça değil diye yasa kuralına bağlılık ilkesini zedeleyemez, yasa kuralının olağan anlamını aşamaz, var olan olay yerine varsayılan olayı koyamaz, yasa kuralı ile olayı zıtlılaştramaz, serbest hukuk akımına veya hisse göre kararla kuralı veya olayı değiştiremez, yükümlünün olağan hukuksal işlemlerini güçleştiremez. Yükümlüden maliyenin amaçlarına göre davranmasını isteyemez. Özel ekonomik arzuların gerçekleştirilmesi aracı yapılamaz. ”¹⁸⁰

Bu görüşlere karşılık doktrinde delil serbestiği ilkesinin idare için olduğu kadar yükümlüler bakımından da geçerli olduğu, bu nedenle işlemin haksızlığını ispat açısından bir bakıma yükümlülerin daha geniş olanaklara kavuştuğu ve bu konuda asıl etkili unsurun vergi yargısında delillerin hukuki değerlendirmesini yapacak olan vergi mahkemesi

¹⁷⁸ KANETİ, “Vergi Usul Kanununda Yapılan değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, s.96.

¹⁷⁹ SABAN, “ Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat ”, s.11.

¹⁸⁰ ŞANVER, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, s.195.

olduğu¹⁸¹, vergi mükellef ve sorumlularının kanıt külfetinin kendilerine düşmesi halinde bu serbestiden vergi idaresi ile eşit koşullarda yararlanacağı¹⁸² görüşleri ileri sürülmüştür.

Delil konusunda Tezel' in görüşü ise şöyledir; “ Her türlü delil kapsamını belirleyen bir açıklama yasada mevcut değildir. Bu halde vergi hukukunda halen nelerin delil teşkil ettiği sorusu tartışma konusu olarak açıktır. Özellikle hukuken belirlenecek delilleri serbestçe değerlendirmek başka, nelerin delil teşkil edeceğine serbestçe karar vermek başkadır. Ayrıca delil değerlendirmesini kimin yapacağını da açıkça belirtilmesi gerekir. Uygulayıcıya, şartlarını kendinin tayin edeceği delilleri kullanma yetkisinin verilmesi subjektif davranışlara yol açabilir mahiyettedir.”¹⁸³

Vergi hukukunda aslolan vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Bu yapılırken vergi idaresinin ve yargı yerlerinin menfaat dengesine uygun davranmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle bir yandan vergi aslına en uygun şekilde alınırken, diğer yandan yükümlünün hukuksal güvencelerinden alıkonulmaması gerekmektedir. Vergisel gerçeklik hukuksal gerçekliğe uygun düşmelidir.¹⁸⁴

¹⁸¹ ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN , s. 204.

¹⁸² CANDAN, “Vergi Yargısında İspat I”, s.51

¹⁸³ TEZEL, s.18.Delil deyiminin tanımının yasada yapılmamış olmasının bir eksiklik olmadığı, modern vergi hukuku anlayışına uygun olarak inceleme elemanına ispat açısından serbestlik getirdiği yönündeki karşıt görüş için bkz. TAŞDEMİR, s.70.

¹⁸⁴ GÜNEŞ, “Vergi Hukukunda Deliller”, İÜHFİM, Cilt LI., S.1-4., Yıl 1985s.480.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

7. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

Yargılama hukukuna hakim olan bazı ilkeler vardır. Bu ilkeler özel hukuk ve kamu hukuku yargılamalarında farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar zaman zaman aynılığı zaman zaman da ortak özellikleri gösterebilmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde önce Medeni Yargılama Hukuku ilkeleri daha sonra da Vergi Yargılama Hukuku ilkeleri verilecektir.

Medeni Yargılama Hukuku ilkeleri HUMK.'da açıkça yazılı olmasa da, bu ilkeleri HUMK.'un çeşitli hükümlerinin birlikte incelenmesinden çıkartmak mümkündür¹⁸⁵.

I. Dava malzemesinin taraflarca ileri sürülmesi ilkesi

Dava için gerekli malzemenin (vakıalar, deliller gibi) toplanması işi ya mahkemenin ya da tarafların üzerindedir¹⁸⁶. Mahkemenin pasifliği ilkesi olarak da adlandırılan dava malzemesinin taraflarca ileri sürülmesi ilkesi; iddia ve savunmanın dayanağı olan vakıaların ve bunlara ait delillerin bildirilmesi işinin taraflarca yerine getirilmesidir¹⁸⁷.

Dava malzemesinin mahkeme önüne getirilmesinde taraflara daha fazla yetki verilmiş olması usulün amacına uygun düşmektedir¹⁸⁸. Dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesinin benimsenmesinin başlıca iki sebebi vardır; birincisi, medeni yargılama hukukunun özel hakların gerçekleştirilmesine hizmet eden bir alan olması dolayısıyla davanın taraflarının özel işi olarak kabul edilmesi; ikincisi ise, davanın her iki tarafının

¹⁸⁵ KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt 2, 6. Baskı, İstanbul 2001, s.1917.

¹⁸⁶ ÜSTÜNDAĞ, s.228.; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.229. vd.

¹⁸⁷ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.327.; ALANGOYA, Medeni Usul Hukuku Esasları, 2. Bası, İstanbul 2001, s.186.

¹⁸⁸ ALANGOYA, s. 187.

kendi durumuna en uygun düşen dava malzemesini ileri süreceği ve hukuki durumun çabuk tespitinde kendi menfaatlerini en iyi şekilde yine kendilerinin takip edecekleri düşünceleridir¹⁸⁹.

Bu ilkenin uygulanmasının sonuçları şu şekilde sıralanabilir;

-Davayı başlatıp başlatmamak davacının takdirine bırakılmıştır. Bu husus HUMK. 72. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “ Hakim iki taraftan birinin talebi olmaksızın re’sen bir davayı tetkik ve halledemez.” Bu madde ile dava üzerinde tarafların tasarruf yetkisinin bulunduğu ve hakimin tarafların talepleri ile bağlı olduğu vurgulanmıştır¹⁹⁰.

Taraflarca ileri sürülmemiş olan maddi vakıalar hükme esas alınamazlar ve bunlar için taraflara hatırlatmada dahi bulunamaz¹⁹¹. Tarafların uyuşmazlıkla ilgili davaya getirdikleri vakılardan davanın sonucuna etkili bulunanların seçilmesi işi hakime ait olacaktır¹⁹². “ Hakim ancak müphem ve mütenakız gördüğü idida ve sebepler hakkında açıklama isteyebilir.” (HUMK. 75. md.) . Hakimin davayı aydınlatma ödevi olarak ifade edilen bu düzenleme ile doğru hüküm verilebilmesi ve maddi gerçeğin bulunabilmesi amaçlanmıştır¹⁹³.

-Dava malzemesinin taraflarca getirilmesinin diğer bir sonucu hakimin bizzat delil ikame edememesidir. Delil ikame etmek tarafların işidir. Ancak hakim bir hususun ispatı için davacı veya davalıdan delil isteyebilir. Hakimin delil sorma yetkisi olmakla beraber belli bir delili hatırlatma yetkisi yoktur. Delil de mahkemeye getirilmiş olan vakıalar hakkında

¹⁸⁹ ÜSTÜNDAĞ, s.228-229.; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.229.

¹⁹⁰ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.326. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.229.

¹⁹¹ PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.230.

¹⁹² ÜSTÜNDAĞ, s.229-231. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.231.

¹⁹³ PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.233.

istenebilir. Maruf ve meşhur olan vakıaların ispatına gerek yoktur.¹⁹⁴

-Hukukun tatbiki ve delillerin takdiri münhasıran mahkemenin yetkisi içindedir¹⁹⁵.(HUMK.76. md.)

-Taraflar muhakemenin seyrine de tamamen hakimdirler. Taraflar yapacakları işlemler ile davayı geri alabilirler; hukuki uyuşmazlığı dava dışı çözümlenmek sureti ile davanın sonuçlandığı beyanında bulunabilirler; sulh, kabul veya feragatte bulunabilirler¹⁹⁶.

- Hakim tarafların netice-i talebi ile bağlıdır. Hakim talep edilenden fazlasına hükmedemez. Ancak hakim talep edilenden aza hükmedebilir. (HUMK. 74. md.) Ayrıca mahkeme tarafların taleplerinin içeriğini değiştiremez¹⁹⁷.

Mahkeme yargılamaya re'sen vakıalar sokamaz. Bu hususta, tarafların yargılamaya yeni vakıalar sokabilmesi için bir teşvikte, hatırlatmada dahi bulunamaz. Aynı yasak kanuni istisnalar dışında netice-i talep bakımından da geçerlidir¹⁹⁸.

Dava malzemesinin taraflarca ileri sürülmesi ilkesinin bazı hallerde istisnaları mevcuttur. Bunlardan birincisi; kamu yararının ağır bastığı davalardır. Bu durumlarda dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesi kısmen veya tamamen bertaraf edilebilir. Bu ilkenin ikinci istisnası; resen incelenmesi gereken davalarda mahkemenin tarafların talepleri, itirazları, iddiaları ve ikrarları ile bağlı olmadan, dava şartlarının varlığından şüphe eden hakimin bu noktalarda resen hareket ederek kanaate ulaşabilmesidir. Üçüncü istisna;

¹⁹⁴ ÜSTÜNDAĞ, s.231-232. ; KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.327.

¹⁹⁵ ÜSTÜNDAĞ, s.232. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.231.

¹⁹⁶ ALANGOYA, s.185.; ÜSTÜNDAĞ. s.234.

¹⁹⁷ ÜSTÜNDAĞ, s.235. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.227 vd.

¹⁹⁸ ÜSTÜNDAĞ, s.231-239. ; KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.328.

hakimin taraflardan izahat istemesi imkandır¹⁹⁹.

II. İddia ve savunmanın teksifi ilkesi

Bu ilkeye göre, davacı veya davalı bütün iddia ve savunma vasıtalarını belirli bir usul kesitine kadar ve hepsi birlikte olacak şekilde ileriye sürmek zorundadır. Davacı bütün iddialarını ve davalı da bütün savunmalarını bir başarıya ulaşmadığı takdirde diğeri nazara alınacak şekilde ve aynı zamanda ileri sürmek zorundadır. Usul Kanunumuz tarafından kabul edilmiş bu ilkeye teksif ilkesi denilmektedir. Ayrıca deliller bakımında HUMK. 180. maddesine göre bazı delillerin dava başında dava dilekçesi veya cevap layihası ile mahkemeye sunulması gerekmektedir²⁰⁰.

Bu ilke ile tarafların iddia ve savunma imkanlarının sınırlandırılmasından kaçınılmakta, davanın süratli biçimde yürümesi²⁰¹ ve belli bir safhada dava sonunun görülebilecek duruma getirilmesi²⁰² sağlanmaktadır.

III. Diğer ilkeler

1. Yazılılık ilkesi

Kural olarak dava malzemesi layihalar teatisi ile toplanır. Bu layihalar daha sonraki duruşmaların özünü oluşturacaktır. Bu sistemde usuli bir beyanın geçerli olabilmesi o beyanın yazılı olarak yapılmış olması şartına bağlıdır²⁰³.

Usul hukukumuzda kural olarak yazılı yargılama usulu uygulanır. Ancak özel kanunların yargılama usulüne ilişkin hükümleri, yazılı yargılama usulünden başka bir usul öngörüyorsa öngörülen o usul uygulanır. Örneğin İş Mahkemelerinde sözlü yargılama

¹⁹⁹ ÜSTÜNDAĞ, s.239-240. ; PEKCANTEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.232 vd.

²⁰⁰ ALANGOYA, s.188. ; ÜSTÜNDAĞ, s.243.

²⁰¹ ALANGOYA, s.188. ; ÜSTÜNDAĞ, s.244.

²⁰² ALANGOYA, s.188.

²⁰³ ÜSTÜNDAĞ, s.248. ; PEKCANTEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.237.

usulü uygulanmaktadır.

2. Aleniyet ilkesi

Aleniyet ilkesi durum ile ilgili bulunmayan kimselerin dahi duruşmanın görüldüğü yere serbestçe girebilmesini ifade eder²⁰⁴. “Aleni yargılama hukukun evrensel ilkelerinden biridir ve adalet dağılımında kamu denetimini sağlamak, keyfiliğe müsait gizli yargılamayı önlemektir.”²⁰⁵ Duruşmanın aleniliği; delillerin ortaya konulması sırasında, iddia ve savunmalar yapılırken, söylenen sözlerin duyulmasını, anlaşılmasını ve ortaya konulan belgelerin delillerin görülmesini ifade eder. Alenilik hükmün tefhim edilmesini de kapsar²⁰⁶. Duruşmalar herkese açıktır.

3. Dosyanın taraflara açık olması ilkesi

HUMK. 157. maddesine göre dava dosyası iki taraf veya vekillerince incelenebilir. Duruşma zabıtlarının tamamının veya bir kısmının suretleri talep halinde verilir. (HUMK. 155. md.) Dava dosyasının sadece taraflara açık olmasının diğer bir sonucu da; davada davacı veya davalı olmayan kimselerin dava dosyasını incelemek veya suret talep etmek haklarının olmamasıdır.

4. Tarafların teşkili ve dinlenmesi ilkesi

Bu ilke kaynağını HUMK. 73. md. bulmaktadır. Bu maddeye göre; Kanunun gösterdiği istisnalar haricinde hakim iki tarafı dinleme veya iddia ve savunmalarını beyan etmeleri için kanuni şekillere tevfikan davet etmedikçe hükmünü veremez.

²⁰⁴ ÜSTÜNDAĞ, s.248. ; ALANGOYA, s.190.

²⁰⁵ PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES. s.254. ; ALANGOYA, s.190.

²⁰⁶ CİHAN/ YENİSEY, Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1996, 1. Bası, s.21.

8. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSPATA HAKİM OLAN İLKELER

Vergi Usul Kanunu'nda ispat ile ilgili kurallar 3. maddenin B bendinde düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ispat ile ilgili kural yoktur. Vergi yargısında ispat kavramı VUK.'daki ispat kuralına dayalı olarak İYUK. için de değerlendirilmelidir.

I.Re'sen Araştırma İlkesi

1. Kavram

Re'sen araştırma²⁰⁷, idari yargılama hukukunda ve özellikle vergi yargılaması hukukunda²⁰⁸, hakiminin davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi, maddi olayın mevcudiyetinin araştırılması ve delillerin elde edilmesi, maddi olayın hukuki tavsifi, olaya uygulanacak hukuk kuralının tespiti, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını araştırmak, davanın süresinde açılıp açılmadığını, delillerin takdiri, idarenin sorumluluk esasının tesbiti ve hatta tarafların hiç değinmedikleri olaylar ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, dava ile ilgili olarak kendiliğinden yaptığı tüm araştırmalara verilen addır²⁰⁹.

²⁰⁷ KUMRULU, Vergi yargısında Sorunlar , VI. Türkiye Maliye Sempozyumu , Antalya 21-23 Mayıs 1990, s.7. ; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 22.; ÖZBALCI, Vergi Davaları , Ankara, 1988, s.345.; Doktrinde Gözübüyük ve Tan Re' sen araştırma yerine “ Kendiliğinden İnceleme ” ifadesini kullanılmaktadırlar. (GÖZÜBÜYÜK / TAN, , İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, 1. Bası, Ankara 1999, s. 766.)

²⁰⁸ KIRBAŞ, “ Vergi yargısında Kanıt”, s.194.

²⁰⁹ ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN , s. 206.; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.47.vd. ; ŞENLEN SUNAY,İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları, İstanbul 1997, s.12.

2.Re'sen araştırma ilkesinin kapsamı

Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapabilirler. (DK. 49/1. md.²¹⁰ ve İYUK. 20/1. md.²¹¹).Danıştay 3. Dairesi bir kararında bu durum şu şekilde ifade etmiştir ; “ 2577 sayılı İYUK. 20/ 1. maddesi ile re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Madde hükmü uyarınca, idari yargı yerleri uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmakta tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmada ortaya konan maddi durumun gerçeğe

²¹⁰ “ Evrak Getirilmesi ve Yetkililerin Dinlenmesi.

DK. 49. md.:

1. İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir.

2. İstenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine ve yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleri ile birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, ilgili makam gerekçesini bildirmek suretiyle sözkonusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.”

²¹¹ “Dosyaların İncelenmesi

İYUK. 20. md. :

1.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. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

2. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun virulence karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.

3. Ancak istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise , Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle,sözkonusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

5. Danıştay,bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Bakanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete’ de ilan edilecek öncelikli işler gözönünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.”

uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler.”²¹² Ancak idari yargı merciilerinin sahip olduğu yargı yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır.

İdari yargı hakiminin sahip olduğu re’sen araştırma yetkisinin kullanılması herhangi bir şarta bağlı tutulmamıştır. Fakat İYUK. 20/3. md.’ de bu yetkinin bir sınırı olduğu ifade edilerek çerçevesi çizilmiştir. İdari yargı hakiminin resen araştırma yetkisini kullanırken yapması gereken, idarenin işlem ya da eylemi tesis etmeden önce yapması gereken araştırmaları yapmak değil, idarece yapılmış olan tesbitlerin doğruluğunu tesbittir²¹³.

Re’sen araştırma ilkesi vergi yargılaması hukukunda önemli bir yere sahiptir. Bunun nedeni ise vergilemenin özelliğinden gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın hukuksal biçimlerin de ötesine geçilerek gerçek özünün saptanması ve idarenin hukuka uygun davranmasının sağlanması yönünden yargının her türlü delili kendiliğinden araştırması büyük önem taşımaktadır²¹⁴.

a) Maddi olay: vergiyi doğuran olayın tespitinde

İdare tarafından tesis edilen ve hakkında hukuka aykırılık iddiasıyla idari bir dava açılan idari eylem ya da işlemler, bir takım maddi olaylara dayandırılmaktadır. Adli yargıdan farklı olarak idari yargıda re’sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan ve tarafların iddialarının doğruluğunu araştırmak , bu husustaki belgeleri ilgili yerlerden ve şahıslardan

²¹² Danıştay 3.D., 21.11.1990, 1990/ 2057 E., 1990/ 3199 K., (GÖZÜBÜYÜK / TAN, İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2. s.769.)

²¹³ ŞENLEN SUNAY,s.14-15.

²¹⁴ KIRBAŞ, “ Vergi Yargısında Kanıt”, s.194.

getirtmek ve incelemek veya incelettirmek idari yargı hakiminin yetkisi dahilinde olduğundan, hakimin incelediği davada dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması ve maddi olayın saptanması için mahkemenin, tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı kalmayarak gerekli tüm incelemeleri kendiliğinden yapması gerekecektir. İdari yargı hakiminin sahip olduğu bu yetki idarenin takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda da mevcuttur.

İdari yargı hakimi, maddi olayın gerçekliğini araştırırken keşif ve bilirkişi incelemesi yollarına gidebileceği gibi²¹⁵, davanın taraflarından ellerindeki bilgi ve belgeleri göndermelerini de isteyebilir. Ancak dava konusu maddi olayın mevcut olup olmadığı belirlendikten sonra yargılamaya devam edilebilecektir²¹⁶.

Vergi hakim maddi olayın saptanmasında VUK.3. md'sinde belirtilen ilkelere uygun olarak her türlü incelemeyi yapacaktır. Bazı hallerde tarafların uyuşmazlık içinde olmadığı hallerde de bu yola gidebilecektir.²¹⁷ Bu konu aşağıda deliller başlığı altında tekrar ele alınacaktır.

b) Maddi olay: vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde

Davanın tarafları, mahkemeye sundukları dilekçede iddialarını dayandırdıkları maddi olayı, mevcut müesseselerden bazıları ile adlandırılar. Ancak hakim, tarafların yaptığı maddi olayın hukuki nitelendirmesine ilişkin iddia ve savunmaları ile bağlı değildir. Bu nedenle hakim, önüne gelen olayda taraflar hukuki nitelendirmeyi yapmış olsalar dahi,

²¹⁵ GÖZÜBÜYÜK / TAN, İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, s. 768.

²¹⁶ ŞENLEN SUNAY, s.15-18.

²¹⁷ KIRBAŞ, " Vergi Yargısında Kanıt", s.194.

o olayın özelliklerini tekrar değerlendirerek hukuki nitelendirmeyi resen yapmalıdır²¹⁸.

c) Uygulanacak hukuk kuralı: vergiyi doğuran olayın tespitinde

Dava malzemesinin taraflarca ileri sürülmesi ilkesinin hakim olduğu medeni yargılama usulünde dahi uygulanacak hukuk kuralını tespit etmek ve olaya uygulamak hakimnin görevi olduğuna göre idari yargılama usulünde ve vergi yargılamasında bu kural öncelikle uygulama alanı bulacaktır. Çünkü idare ve vergi yargı hakimi bir hukuk hakiminden farklı olarak re'sen araştırma yetkisine de sahiptir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında Gümrük Vergisi Kaçakçılığını ihbar ettiğinden bahisle 1905 Sayılı Kanun uyarınca ihbar ikramiyesi verilmesi yolundaki talebin cevap verilmeyerek reddedilmesi suretiyle açılan davada 1905 Sayılı Kanunun değil 5583 Sayılı Kanunun uygulanması gerektiğini belirleyerek bu kanunun ilgili hükümlerini olaya tatbik etmiştir²¹⁹.

d) Re'sen araştırılması gereken diğer hususlar

İdari yargı yoluyla, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi yapılmaktadır. Denetim esasında öncelikle tarafların üzerinde anlaşamadıkları konular çözümlenecek ve taraflardan bu hususların ispatı istenecektir. Ancak hakim davayı sıhhatli bir şekilde sonuçlandırabilmek açısından ihtilafli olmayan konular üzerinde de inceleme yapılmasını gerekli görüyorsa bu konular hakkında da araştırma yapılabilecektir²²⁰.

Danıştay 5. Dairesi'nin kararında re'sen araştırma yapılması gereken hususlar hakkındaki bir kararı şu şekildedir; “ Re'sen araştırma yöntemi, dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı

²¹⁸ ŞENLEN SUNAY, s.18.

²¹⁹ Danıştay 7. D., 15.02.1972, 1971/ 2496 E., 1972/ 570 K. (ŞENLEN SUNAY, s.18.)

²²⁰ ŞENLEN SUNAY,s.19.

olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi taraflarca öne sürülmemiş olsa dahi idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır²²¹.

Danıştay 3. Dairesi'nin²²² bir başka kararında bu husus şu şekilde ifade edilmiştir; "Vergi dairelerince yapılan tarh işlemlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin idarece yapılan tespitler veya matrahın saptanmasına ilişkin hesaplamalarla ilgili her türlü inceleme ve araştırmayı talep olmasa bile vergi mahkemeleri yapabileceklerdir. Vergiyi doğuran olayı ortaya koyan bir tespit yoksa, mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tespitine ilişkin bir inceleme ve araştırmaya girmeleri sözkonusu olmayacaktır."

3. Re'sen araştırma ilkesinin uygulanması

İYUK. 20/ 1. md.'sine göre; " Mahkemeler... lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler." Bu madde hükmüne göre idare ve vergi hakimi tarafların yargılama esnasında kendisine sunduğu bilgi ve belgelerle yetinmeyip re'sen araştırma yapılmasına ihtiyaç hissettiğinde, taraflardan veya ilgili yerlerden, gerekli görülen evrakın gönderilmesini ya da her türlü bilginin verilmesini isteyebilecektir.

Hakim, bu talebi davacıya yöneltebileceği gibi davalıya da yöneltebilir. Genellikle bu talep belgelerin hemen tamamına yakını elinde bulunduran davalı idareye yöneltilmektedir²²³.

²²¹ Danıştay 5. D., 08.12.1987, 1985/ 815 E., 1987/ 1723 K. (ŞENLEN SUNAY, s.12.)

²²² Danıştay 3. D., 15.12.1989, 1989/ 1325 E., 1989/ 2825 K. (KIRBAŞ, " Vergi Yargısında Kanıt", s.194.)

²²³ GÖZÜBÜYÜK / TAN, İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, s. 766 - 767; ŞENLEN SUNAY, s.13.

İdare ve vergi yargılama usullerine hakim olan re'sen araştırma ilkesinin özellikle davacının iddialarını ispatlamada önemli bir rolü vardır. Yukarıda da açıklandığı üzere idari davalarda, dava ile ilgili belgelerin büyük bir kısmı genellikle davalı konumunda bulunan idarenin elinde bulunduğu için, bu belgeler yargılamaya hakim tarafından bahsedilen yetki kullanılarak dahil edilebilir. Bu nedenle hakimin davaya ithal edeceği hususların büyük bir kısmı iddiaların ispatı ve delillerle ilgili olacaktır²²⁴.

Davacı davasını ispatlamak için idarede bulunan işlem dosyasının getirilmesini ya da idarede bulunan delillerin tespitini isteyebilir. İdare istenen bilgi ve belgeleri göndermezse ya da kaybetmişse, bu durum Danıştay tarafından değerlendirilir²²⁵.

Davalı idare karşısında davacının iddiasını ispat hususunda karşılaştığı zorluk nedeni ile, davalarda hakim ispat yükünü davacı lehine hafifleten bir yöntem izlemek durumundadır. Örneğin davacı tarafından ileri sürülen iddiaların ispatını sağlayacak belgeler idare elinde olduğundan hakim bunları idareden isteyecek; verilmediğinde de kural olarak davacı iddiasını ispatlayamamış sayılabilecektir²²⁶.

Re'sen araştırma ilkesinin ispat hususundaki uygulaması idari yargı denetimi ile ulaşılmak istenen sonuç bakımından oldukça önemlidir. Re'sen araştırma yetkisinin sınırı olan gizlilik ilkesine getirilen sınırlama ile bu amaca ulaşmada önemli bir adım atılmıştır²²⁷.

II. Yazılılık İlkesi

Gerek İdari yargılama hukukunda gerekse vergi yargılama hukukunda yazılılık

²²⁴ ŞENLEN SUNAY, s.5.

²²⁵ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, Ankara 1993, Gözden Geçirilmiş 9. Bası, Ankara 1993, s. 253.; GÖZÜBÜYÜK / TAN, İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, s.767.

²²⁶ ŞENLEN SUNAY, s.30.

²²⁷ ŞENLEN SUNAY, s.70.

ilkesi sözkonusudur. Taraflar iddia ve savunmalarını yazılı olarak yapacaklardır. İnceleme de dosya ve yazılı belgeler üzerinde yapılacaktır²²⁸.

Danıştay'da, Bölge İdare Mahkemeleri'nde, İdare ve Vergi Mahkemeleri'nde incelemeler dosya üzerinden olur. Sözlü yargılama yönteminin uygulanabilmesi için, yasada açık bir kuralın bulunması gerekir. Örneğin idari yargı yerinde duruşma yapılabilmesi için, yasa ile öngörülen koşulların gerçekleşmesi gerekir. Duruşmada, dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülen sebep ve deliller geliştirilir, açıklanır ve tartışılır. Dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular, duruşmada ileri sürülemez. Kamu düzenini ilgilendiren durumlar bu kuralın dışındadır²²⁹.

Yazılılık ilkesinin en önemli gerekçesi yargılamanın hızlı yürütülmesidir. Ancak vergiyi doğuran olayın özünü yakalayabilmek için her türlü delilden yararlanma gereği bu likelier delil serbestliği, re'sen araştırma ve ekonomik yaklaşım ilkelerini karşı karşıya getirmektedir²³⁰.

III. Gizlilik İlkesi

1. Kavram

Delillerin ortaya konulması sırasında, iddia ve savunmalar yapılırken, ortaya konan belgelerin, delillerin ve duruşma yapılması durumunda duruşmanın dava ile ilgili bulunmayan kimselere kapalı olmasını ifade eder.

²²⁸ KIRBAŞ, "Vergi Yargısında Kanıt", s.192.

²²⁹ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s. 252 ; GÖZÜBÜYÜK / TAN, İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, s.766.

²³⁰ KIRBAŞ, " Vergi Yargısında Kanıt", s.192.

2. Gizlilik ilkesinin kapsamı ve uygulanması

İdare hukukunda gizlilik ilkesinin kapsamı 4001 sayılı kanun²³¹ ile İYUK.'da yapılan değişiklikle daralmıştır.

4001 Sayılı Kanun değişikliği ile, dava ile ilgili işlem dosyalarının aslının yada onaylı suretinin idarenin savunması ile ilgili mahkemeye sunması mecburiyeti getirilmiştir (İYUK. 16/5. md.²³²) getirilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyaların taraf veya vekillerine incelettirilmeyeceği hükmü (İYUK. 20/ 4. md.²³³) kaldırılarak, verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılan iddiaların kabul görmeyeceği açıkça belirtilmiştir (İYUK. 20/ 3. md.). Yeni hükme göre, taraflar artık davaya dahil edilen bütün belgeler hakkında bilgi edinmek ve bu belgelerin içeriğini öğrenmek imkanına sahiptirler. Ayrıca İdare elinde gizli belgelere dayanmak istiyorsa bunları mahkemeye sunmak zorundadır²³⁴. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yeni düzenleme ile bu anlamda gizlilik ilkesi kapsamı bir anlamda daralmış bulunmaktadır.

²³¹ 18.06.1994 T. ve 21964 No.lu RG.

²³² "Tebliğat ve Cevap Verme

İYUK. 16. md.:

1. Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya , davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur.

2. Davacının ikinci dilekçesi, davalıya davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırılmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için süre verilir.

3. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez.

4. Taraflar sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere sayonara hak iddia edemezler.

5. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir."

²³³ " İYUK. 20/ 4. f. : Getirilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyalar taraf veya vekillerine incelettirilmaz." (10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı kanununun 10. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

²³⁴ ŞENLEN SUNAY, s.21-23.

Bununla beraber Gizlilik ilkesi şu durumlarda devam etmektedir; davaya taraf olmayan kişilerin dava dosyayı incelemek sureti ile dava hakkında bilgi sahibi olması sözkonusu değildir. Ayrıca duruşmalı yapılmasına karar verilen davalara, dava ile ilgisi olmayan üçüncü kişilerin katılması veya duruşmanın aleni olarak yapılması sözkonusu değildir.

IV. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi

Mahkeme bir olayın gerçekte ilişkisinin var olup olmadığının, varsa bu ilişkinin nasıl olduğunu delilleri inceleyerek ortaya çıkartabilir. Ancak her delil aynı değerde değildir. Delillerin takdirinin en önemli unsuru hakimin kanaatidir. Hakim delilleri değerlendirirken tecrübe kurallarından, hem getirilen delillerden hangisinin kabule şayan olduğu, hem de bu delillerin hakikate uygun olup olmadığı hakkında kanaat tesisinde yararlanacaktır²³⁵.

Delillerin takdiri çekişmeli olayların ispatına yöneliktir. Davada, tahkikatın iyi yapılmış olması, delillerin takdirini de etkiler. Deliller birlikte değerlendirilmelidir²³⁶.

Delillerin takdirinde ilk aşama delilin sağlamlığının araştırılmasıdır. Bu araştırma her delilin içeriğinin öğrenilmesi ve her delilin sağlamlığının diğer delillerle birlikte değerlendirilmesi olarak iki şekilde gerçekleşir. Her delilin içeriğinin öğrenilmesi, bu içeriğin sağlamlığını kontrole yarayacak tecrübe kaidelerinin bulunması ve içerikle karşılaştırılması şeklinde olacaktır. Delilin sağlamlığının diğer delillerle birlikte değerlendirilmesi, eksik değerlendirme yapılmasını önleyeceği gibi, varsa deliller arasındaki çelişkinin, yoksa deliller arasındaki bütünlüğün ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

²³⁵ YILDIRIM, Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, İstanbul 1990. s. 117.

²³⁶ YILDIRIM, 283.

Delillerin takdirindeki ikinci aşama ise delillerin bir bütün olarak değerlendirilmesidir. Bu yolla deliller bir araya getirilecek ve boşluklar ortaya çıkarılacaktır.

Vergi yargılamasında taraflarca toplanan ve hakimin re'sen başvurduğu delillerin tümü toplandıktan sonra belirlenecek bir oturumla delillerin incelenmesine geçilecektir. Tümü toplanmış olan bu delillerin, hep birlikte ve mümkün olduğu kadar aynı oturumda incelenmesi gerekir. Çünkü toplanmış bulunan delillerin kıyaslanarak değerlendirilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekir.

Deliller toplanıp incelendikten sonra mahkeme için en önemli konu olan delillerin takdirine geçilir. Delillerin takdiri, kanaat oluşturmak, somut olayda belirli bir olayı ispatlamış olarak görmektir. Hakim yargılama sırasında edindiği düşüncelere ve elinde bulunan tüm delillere göre kanaatini serbestçe verir. Bir olaya ilişkin iddianın gerçek olup olmadığını değerlendiren hakimin, bu değerlendirme sırasında tam bir kanaate varması gerekir. Hakim delilleri, daha önce elde etmiş olduğu tecrübelerine dayanarak değerlendirecektir. Yani hakimden önceden var olan tecrübe kurallarına göre hareket etmesi beklenmektedir. Delilleri takdir ettikten sonra hakim kanaatini oluşturan sebepleri gerekçeli olarak ortaya koymak zorundadır²³⁷.

²³⁷ KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s.654-657.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ARAÇLARI

9.VERGİ HUKUKUNDA İSPAT ARACI OLARAK DELİL

İYUK. md. 20/1 b. /1 c. hükmü uyarınca Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar, gerekli gördükleri belge ve bilgileri taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu hüküm yukarıda idare hukuku ile ilgili kısımda da açıklandığı üzere idare hukukunda İYUK.'daki diğer maddelerle birlikte değerlendirildiğinde her alanda re'sen araştırma ilkesinin kabul edildiğinin açık bir ifadesi iken vergi yargısındaki kapsamı idari yargıda olduğundan farklıdır. Şöyle ki; hakimın hükmüne (vergiyi doğuran olayın tespitine) temel yapacağı maddi olayların mahkemeye getirilmesi olgusu ile bu olayların ispatlanmasını sağlayacak olan araçların yani delillerin mahkemeye getirilmesi olgusu farklı olgulardır²³⁸. Bu nedenden dolayı vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesinin delillerin temininde ve maddi olayların tespitinde ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

İYUK. 20/1 b.' ne göre Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar, gerekli gördükleri belge ve bilgileri taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler.

Bu madde hükmünden anlaşılın vergi hakimi delillerin temini hususunda re'sen hareket etme serbestisine sahiptir.²³⁹

VUK. düzenlemesine göre taraflar Vergi Mahkemelerinde ortaya koymadıkları delil ve iddiaları Danıştay'da ileri süremezler. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere İYUK. 20. maddesinden kaynaklanan dava ile ilgili her çeşit incelemeyi yapma ve gerekli görülen

²³⁸ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.41-42.

²³⁹ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.44-45.

belge ve bilgileri isteme hakkı vardır. Ancak Danıştay ispat aracı olarak toplayacağı bu delillerin Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen delillerin dışında olmaması gerekir. Yargı merciinin vergiler konusunda her türlü delili kendisinin takdir edip değerlendirmesi verginin kanuniliği ilkesine aykırı düşebilir²⁴⁰.

Vergi hukuku özel kişiler arasındaki hukuki ilişkileri değil, vergi alma hakkı olan kamu hukuku kuruluşları ile özel kişiler arasındaki hukuki ilişkileri kurar ve düzenler²⁴¹. Hukuki yönden mükellef ile vergi idaresi arasında kanundan doğan bir borç- alacak ilişkisi olarak tanımlanan vergi olayında ise daha borcun şekillenmesinde çok geniş kapsamlı bir ispat ve delil sistemi ile karşılaşmaktadır²⁴². Vergi hukuku yazılı hukukun üstün olduğu bir hukuktur ve vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi pek azdır. İdare hukuku ise idarenin takdir yetkisinin çok olduğu bir içtihat hukukudur²⁴³. Bu durum vergi davalarını içerik yönünden idari davalardan uzaklaştırarak hukuk davalarına yaklaştırır²⁴⁴.

İYUK. md. 20/1 b. ile yetkilendirilmiş bulunan vergi hakimi acaba idari yargı hakimi gibi “dava malzemesinin başka bir bölümünü oluşturan maddi olayların yargılamaya getirilmesi konusunda re’sen hareket edebilecek midir?” İYUK. md. 20/1 b. de yer alan “Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar sadece hükmünün sadece delillerin temini konusunu kapsadığını kabul etmek gerekir.”²⁴⁵

²⁴⁰ TEZEL, s.16.

²⁴¹ ŞANVER, “Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri” Prof. Dr. Salih Sanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul 1998, s.13.

²⁴² TEZEL, s.18.

²⁴³ GÖZÜBÜYÜK/ TAN. İdare Hukuku Genel Esaslar, Cilt 1, s.18.

²⁴⁴ ŞANVER, “Vergi Hukukunda İspat”, s.63

²⁴⁵ ZEVLİLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, s. 193 vd. ; OĞUZMAN, s. 163 vd.; KURU/ ARSLAN/ YILMAZ, s.340.; GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.45.

Somut olayı soyut hukuk kuralına uygulayarak gerçeği bulmaya çalışan vergi hakimi, “ her ne kadar kendisi yargılamaya maddi vakıalar getiremeyecek ve tarafların istemleri ile bağı kalacak ise de, delillerin yargılamaya getirilmesi hususunda serbest davranabilecektir. Yargılamaya maddi vakıalar getirme konusunda yetkisiz olan vergi hakimi, delillerin temini konusunda açıkça yetkilendirilmiştir.”²⁴⁶

I. Delil Kavramı

Taraflar bakımından “ispat”, hakim bakımından “sabit görme”, maddi husus bakımından “sübut” denilen faaliyetler için kullanılan vasıtalara “ispat vasıtası” veya kısaca “delil” denir.²⁴⁷ Delil konusunda da özel hukuk ve kamu hukuku arasında benzerlik ve ayrılıklar vardır. Bu nedenle konu önce özel hukuk açısından incelenecek daha sonra vergi hukuku açısından incelenecektir.

II. Özel hukukta delil türleri (HUMK.)

Hukuk Usulunde deliller kesin ve takdiri deliller olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır. Aşağıda kesin ve takdiri delillerin kapsamına nelerin dahil olduğu ve içerikleri açıklanacaktır.

1. Kesin deliller

Kesin deliller, ikrar, senet, yemin ve kesin hüküm olmak üzere dört tanedir. Bu delillere kesin delil denmesinin nedeni, bu delillerin hakimi bağlayıcı nitelikte olmasındandır. Hakim kesin delillerden biri ile ispat edilen bir olayı ispat edilmiş olarak

²⁴⁶ GÜNEŞ, Vergi hukukunda ispat, s.46-47

²⁴⁷ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda ispat, s.3-4.

kabul etmek zorundadır, yani hakimin kesin delillerin takdir yetkisi yoktur²⁴⁸.

a) İkrar

İkrar; bir tarafın, diğer tarafın ileri sürdüğü bir olayın doğru olduğunu bildirmesidir. İkrar HUMK. 236. maddesinde düzenlenmiştir. İkrarı davalı da davacı da yapabilir. İkrardan söz edilebilmesi için, bir tarafın bir olay ileri sürmüş olması ve diğer tarafın da bu olayın doğru olduğunu bildirmesi gerekir. İkrar bunu yapanın tek taraflı açık bir irade beyanı ile olur.

İkrar yapıldığı yere göre mahkeme içi ikrar ve mahkeme dışı ikrar olmak üzere ikiye ayrılır. Mahkeme dışı ikrar kesin delil değildir, takdiri delildir ve bununla ancak takdiri delillerle (örneğin tanıkla) ispat edilen hususlar ispat edilebilir. Mahkeme içi ikrar mahkemeye karşı yapılan ikrara denir. Mahkeme içi ikrar mahkeme önünde sözlü olarak yapılabileceği gibi bir dilekçe veya layiha ile de bir olay ikrar edilebilir.

İkrar, ikrar eden aleyhine kesin delil teşkil eder. Lehine ikrar yapılan taraf, ikrar edilen olay için delil göstermek ve o olayı ispat etmek zorunda değildir²⁴⁹.

b) Senet

Senet; yazılı bir belgede açıklanan irade beyanıdır. HUMK. 287 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olan senet Medeni usul hukukunda en önemli kesin delildir. Çünkü hukukumuzda senet ile ispatı gereken hukuki işlemlerin uygulama alanı çok geniştir.

Senetler, düzenleyen kişilere ve ispat güçlerine göre, adi (hususi, özel) ve resmi senetler olmak üzere ikiye ayrılır. Resmi bir makam veya memurun katılımı olmaksızın

²⁴⁸ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.351.; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.394. vd.

²⁴⁹ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.351-356.; ALANGOYA, s. 311. vd.

düzenlenen senetlere adi senet, resmi bir makam veya memurun katılımıyla düzenlenen senetlere resmi senet denir. Resmi senetler adi senetlerden daha güçlü bir kesin delildir²⁵⁰.

c)Yemin

Yemin; taraflardan birinin, bir olayın doğru olup olmadığı hakkında Allah'ı tanık gösterip namusu ile teyit ederek beyanda bulunmasıdır. İki çeşit yemin vardır; taraf yemini (HUMK. 337-354.md) ve hakim tarafından teklif olunan yemin (HUMK. 355-362. md.)

Taraf yemininde, yemin teklifini ispat yükü kendisine düşen taraf yapar. Davacının yemin deliline başvuracağını dava dilekçesinde açıkça belirtmesi gerekir. Davalı da karşı delil olarak yemin deliline başvurmak istiyorsa bunu cevap layihasında açıkça bildirmek zorundadır. Diğer deliller ile birlikte yemin teklifinde bulunulması halinde ilk önce diğer deliller incelenir.

Taraf yemin teklifinin kabulünden sonra usulüne uygun biçimde yemin eder; bununla yemin teklif eden tarafın iddia ettiği olayın mevcut olmadığı ispat edilmiş olur.

Yemin ancak taraflarca teklif edilebilir ve tarafların kendilerine reddedilebilir. Yemin ancak kendisine teklif edilen tarafından yerine getirilebilir.

Hakim tarafından yemin teklif edilebilmesi için; iddia edilen hususun kesin delillerle ispat edilememiş olması ve iddia edilen hususu ispat için gösterilen takdiri deliller ile iddia gerçeğe yakın bir şekilde ispat edilmiş ise de bunun hakimde hüküm verecek derecede kanaat uyandırmamış olması şartlarının birarada gerçekleşmesi gerekmektedir.

Yeminin konusu davanın veya savunmanın dayanağını oluşturan ve davanın çözümlenmesine etkili olan belirli olaylardır. Hukuki sebepler yemin konusu yapılamaz.

²⁵⁰ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.357-367. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.399. vd.

Kendiliğinden harekete geçme ve araştırma ilkeleri uygulanan davalarda yemin teklif edilemez²⁵¹.

d) Kesin Hüküm

Kesin hüküm; HUMK. 237.maddesinde düzenlenen bir diğer kesin delil türüdür. Birinci davada verilmiş olan hüküm, aynı taraflar arasında, aynı dava sebebine dayanarak, aynı konuya ilişkin olarak açılan ikinci bir davada birinci davada kesin hükme bağlanmış olan husus hakkında, kesin delil teşkil eder²⁵².

2. Takdiri deliller

Takdiri deliller; tanık, bilirkişi, keşif ve özel hüküm sebepleri olmak üzere dört tanedir. Bu delillere takdiri deliller denmesinin sebebi; hakimin bu deliller ile bağlı olmaması ve bunları serbetçe takdir etmesinden dolayıdır.

a) Tanık

Tanık; HUMK. 245- 274. maddeleri arasında düzenlenmiş olan takdiri bir delildir. Tanıklık; davanın tarafları dışında , üçüncü kişilerin dava ile ilgili bir olay hakkında, dava dışında bizzat edinmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleridir. Tanık davanın taraflarından başka bir üçüncü kişidir.

Tanık delili ancak küçük meblağlar ve senede bağlanması imkansız olan hukuki işlemler ve hukuki fiiller için geçerlidir. Buna göre HUMK. 288. ve 290. maddelerinden hareketle kırk milyon TL' yi geçmeyen hukuki işlemler ve senetle ispat zorunluluğuna ilişkin ana kuralın istisnalarında da tanık dinlenebilir. Bütün hukuki fiiller tanıkla ispat

²⁵¹ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.390-397.; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.417. vd.; ALANGOYA, s. 334. vd.

²⁵² KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.631. ; ALANGOYA, s. 343. vd.

edilebilir.

Davada tanıklar taraflarca gösterilir. Mahkeme, tarafların tanık olarak göstermedikleri kişileri kendiliğinden tanık olarak dinleyemez. İlk önce tanıkların hangi hususlarda dinlenecekleri ispat yükü kendisine düşen tarafça mahkemeye bildirilir ve mahkeme o hususun tanıkla ispat edilmesinin mümkün olup olmadığını inceler ve karar verir. Mahkeme olayın tanıkla ispatlanması mümkün olan bir husus olduğu sonucuna varırsa tanık listesi istenir. Tanıklar ayrı ayrı dinlenir ve hakim tarafından bizzat sorguya çekilir. Hakim ve tarafların sanığa sordukları sorular bittikten sonra tanığa yemin ettirilir.

Tanıklık takdiri bir delil olduğundan hakim tanıkların ifadeleri ile bağlı değildir²⁵³.

b) Bilirkişi

Bilirkişi; bir davada çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvurulmuş üçüncü kişidir. HUMK. 275-286. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Hakim, ilk önce davanın karara bağlanabilmesi için gerçekten özel ve teknik bilginin gerekli olup olmadığı, gerekli ise gerekli ise kendi özel ve teknik bilgisinin o davada yeterli olup olmadığını kendisi takdir eder. Hakim davanın gerektirdiği özel ve teknik bilgiye sahip olmadığı kanısına varırsa o zaman bilirkişiye başvurmak zorundadır. Hakim kendiliğinden bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verebileceği gibi taraflardan her biri de iddia veya savunmasını ispat için bilirkişi incelemesi yapılmasını isteyebilir²⁵⁴.

²⁵³ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.400-407. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.433. vd.; ALANGOYA, s. 345. vd.

²⁵⁴ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.407-414. ; PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES, s.422. vd.; ALANGOYA, s. 352. vd.

c) Keşif ve özel hüküm sebepleri

Keşif ve özel hüküm sebepleri; HUMK.' na göre hakimın dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine dava konusu şey gayrimenkul ise keşif, gayrimenkul dışındaki bir şey ise özel hüküm sebepleri denir.

Keşif HUMK. 363-366. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Hakim keşif yapılmasına resen karar verebileceği gibi iki taraftan birinin talebi üzerinde karar verebilir. Keşifte tanık da dinlenebilir. Keşif genellikle özel ve teknik bilgiyi gerektiren bir iş olduğundan hakim keşif sırasında bilirkişi incelemesi de yaptırabilir. Hakim keşif sonucunda edindiği bilgileri ve varsa bilirkişi raporunu serbestçe takdir eder.

Özel hüküm sebepleri HUMK. 367. maddesinde düzenlenmiştir. Hakimın, gayrimenkul dışındaki (davanın karara bağlanması için önemli olan) şeyleri duyuları vasıtası ile doğrudan doğruya muayene etmesi, yoklaması, tatması, koklaması ve dinlemesi sureti ile elde edebileceği bilgiler HUMK. 367. madde anlamında özel hüküm sebepleridir²⁵⁵.

III. Vergi Hukuku

Medeni yargılama hukukunda delil kavramı Medeni Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu çerçevesinde belirlenirken, vergilendirme alanında bireysel vergi kanunları, Vergi Usul Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanunu bir bütün oluşturmaktadır. Bu nedenle Medeni Yargılama Hukukundaki gibi bir tasnif vergi hukukunda tatmin edici olmayacaktır. Gerekçeleri ve vergi hukukuna özgü tasnif bu bölümde incelenecektir.

²⁵⁵ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.417-419.

1. Delil Türleri

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması zorunluluğunun bir sonucu olarak, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergiyi doğuran olayın gerçek içeriğinin ve kapsamının ispat edilmesi konusunda ilke olarak her türlü delil kabul edilir²⁵⁶.

Vergi hukuku, çeşitli hukuk disiplinleri ile yakın ilişki içindedir. Vergi hukukunun idare hukuku ve özel hukuk müesseseleri ile olan bu yakın ilişkisi bu alanlarda kullanılan ispat araçlarının vergi hukukunda da kullanılması sonucunu doğurmuştur. Buna rağmen vergi hukukunun vergi kanunları ile oluşturduğu kendine özgü ispat araçları vardır.

Vergi Hukukunda delillerin oluşması ve ele alınması üç ayrı kesim halinde düşünülebilir. Bunlar mükellef kesimi, vergi idaresi kesimi ve vergi yargısı kesimleridir²⁵⁷. Mükellef kesimi ile mükellef, vergi sorumlusu ve vergi muhatabı kastedilmektedir. Vergi idaresi kesimi ile, vergi kontrol ve takdir mekanizması ile bağlantılı olarak vergi daireleri ve hiyerarşik uzantısı kastedilmektedir. Vergi yargısı kesimi ile de, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay ifade edilmektedir²⁵⁸.

a) Mükellef Tarafında Oluşan Deliller

aa) Beyanname ve Bildirimler

Vergi mükellefine yüklenen bir ödev beyanname vermektir. Bu anlamda beyanname vermek mükellefin ödeyeceği verginin matrahını hatta gelir vergesi ve kurumlar vergisinde olduğu gibi vergi miktarını hesaplayıp vergi dairesine bildirmesidir. Mükellef tarafında

²⁵⁶ KANETİ, Vergi Hukuku, s.59.; ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 76. vd.; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.81. vd.

²⁵⁷ TEZEL, s.11.

²⁵⁸ TEZEL, s.11-12.

düzenlenen bu belgeyi, özel hukuk işlerinde “senet” e benzetmek mümkündür. Mükellef düzenlediği bu belge ile, vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabul etmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına sonradan (iki istisnai durum dışında) itiraz edilemez. Bu itibarla, beyanname kesin bir delil görünümündedir²⁵⁹.

Vergi yasalarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk Fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir (VUK. 25/ 1.c) . Bu ilkeye göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir örneği mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine tevdi edene verilir. Böylece vergi tahakkuk etmiş olur.(VUK. 25/ 2.c.) Tahakkuk fişinin mükellefe verilen örneği aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. (VUK. 25/ 4.c.)

Beyana dayalı vergilendirmede geçerli olan mükellefin beyanı ve bu beyan üzerinden hesaplanan vergi miktarıdır. Bu miktar idarenin alacağı, yükümlünün borcudur. Ancak idarece, beyan edilen miktar ve değerler üzerine her zaman doğruluk açısından araştırma ve inceleme yapma olanağı vardır²⁶⁰.

Beyan esasına dayanan vergi tarhında mükellef tarafından uyuşmazlık çıkartılması istisnadır. Türk vergi hukukunda mükelleflerin kendi beyanları üzerine uyuşmazlık çıkarmaları biri kanundan biri de uygulamadan gelen ve içtihadlara dayanan iki halde söz konusu olabilir. Şöyle ki; mükellef beyan ettiği matrahın Vergi Usul Kanununun 116. ve diğer maddelerinde sözü edilen vergi hatalarından herhangi birini içerdiğini iddia edebilir. Veya Danıştay mükelleflerin tereddüt ettikleri konularda, itirazi kayıtla beyanda bulunabileceklerini ve bu şekilde beyan edilen matrahlar üzerinden salınan vergilere itiraz

²⁵⁹ TEZEL, s.12-13.

²⁶⁰ SEVİĞ, “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, Vergi Dünyası, S.59. Temmuz 1986, s. 59-60.

edebileceklerini kabul etmektedir²⁶¹.

Vergi olayı ile temas halinde olan veya ilerde temasa geçebilecek kişilere bazı ödevler yüklenmektedir. Örneğin ticaret veya serbest meslek faaliyetine başlayan kişiler, işe başlamalarını vergi dairesine bildireceklerdir. (VUK.153/1.f.) Aynı şekilde iş ve adres değişiklikleri ile işi bırakma halleri de bildirim konusudur.(VUK. 157 md.)

İşyeri fiilen açılmamış dahi olsa, meslek teşekküllerine kaydolunmuş bulunmak, ticari faaliyete başlamanın kanuni belirtisidir ve bu hal kesin kanuni karinedir. Yani, mükellef meslek teşekküllerine kaydolduktan sonra, işe başlamadığını ispat edemez²⁶².

Mesleki teşekküllere kaydolan serbest meslek erbabından, görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olanların ise işe başlamadıkları kabul edilir²⁶³.

bb) Defter, Kayıt ve Belgeler

Mükellef tarafında oluşan diğer bir delil grubu da mükellefin kanunen tutmak zorunda olduğu defter ve kayıtlar ile korumak zorunda olduğu belgelerdir.

Defterler, kayıtlar ve belgelerin hukuki delil olabilmeleri, kanuni şekil ve içerik koşullarını karşılamalarına bağlı olmalıdır.

2365 Sayılı Kanun ile değişen Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 257. madde, defter, kayıt ve belge düzenine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na yetki vermektedir. Sözü geçen maddeye göre, “ Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgeler ile, bunlara ek olarak tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defterler ve belgelerin mahiyeti, şekli ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik muhafaza ve ibraz

²⁶¹ SEVİĞ, “Vergi Hukukunda Maddi Delil Konusundaki Gelişmeler”, s. 294.

²⁶² TEZEL, s.12-13.

²⁶³ TEZEL, s.12-13.

mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, gerektiğinde mühürlü otomatik kasa kullandırmaya yetkilidir.” Bu durumda Maliye Bakanlığı, defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak, kanunda belirtilen düzenlemeleri ortadan kaldırmak, değiştirmek ve ek düzenleme yapmak yetkisine sahip kılınmıştır. Böyle olunca defter ve belgelerin hukuki geçerliliği, Bakanlık düzenlemesine bağlı olabilecektir²⁶⁴.

4731 sayılı kanunla²⁶⁵ VUK.’ na eklenen mükerrer 242. md.²⁶⁶ ile elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme konusu düzenlenmiştir. VUK.

²⁶⁴ TEZEL, s.12-13. ; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.88. vd.

²⁶⁵ 30.12.2001 T ve 24626 No.lu RG

²⁶⁶ Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme(*)

Madde No Mükerrer Madde 242 Kapsam

1().(3762 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen madde)** Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenletmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmindedir.

Elektronik cihazların belirlenen niteliklere uygunluğu 6.12.1984 gün ve 3100 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre kurulan komisyonun görüşü alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca onaylanır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, elektronik cihazlarla veya kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları ekletmek suretiyle belge düzenleme yetkisini; iş grupları, sektörler, bölgeler, yerleşim birimleri, yıllık hasılat tutarları itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyet gösterilip gösterilmediğine göre ayrı ayrı veya topluca kullanabilir.

Mükellefler, 3100 sayılı Kanuna göre nitelikleri belirlenen ödeme kaydedici cihazlar ile birinci fıkrada belirtilen cihazları piyasadan temin edebilecekleri gibi, Maliye ve Gümrük Bakanlığında da temin edebilirler. Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu cihazları temin etmeye, zimmet karşılığı vermeye bu konularla ilgili bütçe işlemlerini yapmaya ve diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bakanlıkça zimmet karşılığı verilen cihazların bozulması, çalınması gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi halinde cihaz bedelinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre mükelleften tahsili yoluna gidilir.

2. (4731 sayılı Kanunun 4/E maddesiyle eklenen fıkra) Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanımı usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.

(*)(4731 sayılı Kanunun 4/E maddesiyle değiştirilmeden önceki başlık) Elektronik Cihazla veya Tayin Olunacak Usulle Belge Düzenleme **(**)(4731 sayılı Kanunun 4/E maddesiyle eklenen ibare)**

Mük.242. md./ 2. f. 'da elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt kavramlarının tanımı yapılmış ve VUK. ve diğer vergi kanunlarında defter, belge ve kayıtlar için yer alan hükümlerin elektronik defter, belge, kayıtlar için de geçerli olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla elektronik ortamda düzenlenen defter, belge (örneğin elektronik fatura gibi) ve kayıtlar da delil olarak kullanılabilir.

Vergi usul hukukunda benimsenen belge düzeni içinde yer alan belgeler arasında üzerinde durulması gereken en önemli belge faturadır. Çünkü fatura ticari işlemlerin temelini oluşturmakta ve bu işlemleri birbirine bağlamaktadır. Yukarıda açıklanan defter ve belgelerin bakanlık düzenlemesine bağlanmasının bir sonucu olarak fatura kıymetli kağıt haline getirilmiş ve basımı Maliye Bakanlığına verilmiştir. Böylece faturanın kullanımının yaygınlaştırılması, mal hareketlerinin belgeye bağlayarak faturasız satışların engellenmesi amaçlanmıştır²⁶⁷.

Mükellef kesiminde mevcut olması gereken defterler, kayıtlar ve belgelerin yokluğu veya hukuken geçersizliği halinin alternatifi; vergi idaresi kesiminin başvurduğu resen takdir mekanizmasıdır. Özellikle aramalı incelemelerde ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalar da belge niteliğinde delillerdir²⁶⁸.

cc) Özel Sözleşmeler

VUK., kişiler arasında vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesine karşı geçersiz olduğunu hüküm altına almıştır. Bu nedenle,

²⁶⁷ KARAKOÇ, "Faturanın Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Olması ",Yaklaşım, Yıl 2, S. 18, Haziran 1994, s. 103.

²⁶⁸ TEZEL, s.13.; ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN, s.205.

söz konusu sözleşmelere ilişkin delillerin de vergi hukukunda geçerlilikleri yoktur²⁶⁹.

b) Vergi idaresinde (İdarede)oluşan deliller

Vergi idaresi kesiminde oluşan delillerin, genel olarak tutanak şekline getirilmesi gerekir. Delil teşkil edecek çeşitli olay ve davranışlar yazılı hale getirilecek, bu tutanaklar mükellef yanında düzenlenip²⁷⁰, ilgililerce imzalanacaktır. Mükellefin imzadan çekinmesi halinde, tutanağı hukuken geçerli kılan düzenlemeler de vardır.

Vergi idaresinin vergisel delil olarak düzenleyeceği tutanakların oluşacağı ortam, Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu, vergi idaresinin uygulayacağı kontrol yöntemlerini kısıtlı olarak saymıştır. Bunlar, yoklama (VUK. 127. md. vd.), inceleme (VUK. 134. md. vd.), arama (VUK. 142. md. vd.) ve bilgi toplamadan (VUK. 148. md. vd.) ibarettir. Bu itibarla vergi idaresinin vergisel sonuca yönelik delil araştırma ve tespitlerini bu çerçevede dışında düşünmeye imkan olmamalıdır. Bu yönde delillerin vergi hukukuna aykırı yollardan elde edilmemiş olması gerekir.

aa) Yoklama Fişleri

Vergi Usul Kanununa göre yoklama, vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırma işlemidir. Örneğin Veraset Vergisinde beyan konusu bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, Gelir Vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının işyerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması yoklama işleminin konusunu oluşturur. Yoklama ile araştırılacak diğer konular arasında ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, defterlere usulüne uygun kayıt yapılıp

²⁶⁹ TEZEL, s.14. ; ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN, s.205.

²⁷⁰ TEZEL, s.14. ; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.158.

yapılmadığı, faturasız mal bulunup bulunmadığı, levha asılıp asılmadığı, taşıtlarda gerekli belgelerin bulunup bulunmadığı gibi hususlar da yer almaktadır. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye bildirilmez; yoklama her zaman yapılabilir (VUK. 130. md.).

Yoklama sonucu tutanak niteliğindeki yoklama fişine geçirilir; bu fiş ilgili kişiye imzalatılıp bir nüshası da ona verilir (VUK. 131. 132. md.) . Toplu yoklama için yasada ayrıca hüküm getirilmiştir (VUK. 133. md.)²⁷¹.

bb) İnceleme Tutanakları

İnceleme; beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Vergi Usul Kanunu'na göre incelemeye tabi olanlar, yasa ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kanun inceleme yapmaya yetkili denetim elemanları olarak hesap uzmanları ve yardımcılarını, maliye müfettişleri ve yardımcılarını, gelirler kontrolörlerini, stajyer gelirler kontrolörlerini, ilin en büyük mal memurunu, vergi denetmenleri ve yardımcılarını ile vergi dairesi müdürlerini saymıştır (VUK. 135. md.). İnceleme zamanından önce haber verilmesi zorunlu değildir. Ancak yükümlünün hazırlık yapması gerekli ise haber verilir. Kanun, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tahakkuk zamanaşımı süresi içinde inceleme yapma olanağı tanımaktadır.

İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla saptanır; varsa ilgililerin itirazları da bu tutanağa geçirilir (VUK. 141. md.).

VUK. 30. maddesine göre inceleme elemanının raporunda belirtilen matrah farkı

²⁷¹ ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN, s.99-100.; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.158-163.

üzerinden , ayrıca takdir komisyonuna sevketmeden, re'sen vergi tarh edilebilmektedir²⁷².

İnceleme verilerini saptayan inceleme tutanaklarının mükellef tarafından ithirazi kayıt konulmadan imzalanması, bu konuda mükellef açısından hak dondurucu bir işlem değildir. Danıştay kararlarında da belirtildiği gibi; yargı incelemelerinde inceleme yerleri tekrar tetkik konusu yapılabilirler. Aynı durum yoklama tutanakları için de geçerlidir. Mükellef imzaladığı tutanağın aksini yargı mercüleri önünde kanıtlayabilir²⁷³.

cc) Arama Tutanakları

Vergi Usul Kanunu'nun 142-147. maddelerinde düzenlenen arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Ceza muhakemesinin delil toplama araçlarından biri olan bu yol böylelikle vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununun arama ile ilgili hakkında hüküm bulunmayan durumlar için Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa açık atıfta bulunmaktadır (VUK. 147.md.). Anayasal kişi hakları ile doğrudan ilgili bu konuda ceza yargılama usulüne paralel bir düzenleme yasada kabul edilmiştir. Buna göre arama için inceleme elemanının sulh hakiminden karar alması zorunludur. Aramanın ilgili kişilerin nezinde ve üzerinde yapılabileceği hükmünden (VUK. 142/1. md.), kişinin üzeri olduğu gibi konutu ve işyerinin de arama kararı ve uygulaması kapsamına girdiği anlaşılmaktadır. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler en geç üç ay içinde incelenir. Haklı nedenler varsa sulh hakims bu süreyi uzatabilir (VUK. 145. md.) İnceleme ve arama sırasında

²⁷² ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN , s.100. ; KIRBAŞ, Vergi Hukuku , Temel kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve değiştirilmiş ve genişletilmiş 12. Baskı., Ankara 2000, s.136.

²⁷³ TEZEL, s.14.

denetim elemanlarınca belli vergi suçlarını oluşturan maddi unsurlar bulunduğu takdirde durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir²⁷⁴.

dd) Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi Usul Kanunu vergi dairesine yükümlü ile ilgili araştırmalarını yürütürken, yükümlü ile ilgili herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi almak yetkisi tanınmaktadır. VUK.148. maddesine göre; “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” Madde hükmünden anlaşılacağı gibi doğrudan yükümlü sıfatını taşıyan kişinin yanı sıra onunla işlem yapan üçüncü kişiler için de bilgi verme ödevi öngörülmektedir. Kuşkusuz üçüncü kişilerin vereceği bilgi Vergi Usul Kanununun ispat ile ilgili hükmü çerçevesinde delil niteliği taşıyacaktır. Öte yandan kanun, kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere kamu idare ve müesseselerine ayrıca devamlı olarak bilgi verme ödevini yüklediği gibi, sulh hakimi, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslara, muhtarlar, banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere de ölüm olaylarını ve intikalleri belli sürelerde vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirmektedir (VUK. 149-159. md.)²⁷⁵.

ee) Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonları yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli yada

²⁷⁴ ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN, s.100-101.

²⁷⁵ ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN, s.101.; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.171.

geçici komisyonlardır (VUK. 72-76. md.) Komisyonların matrah saptama konusundaki görevleri, genel-objektif nitelikteki matrah saptamaları ve bireysel-subjektif nitelikteki matrah saptamaları olmak üzere iki ana noktada toplanır.

İdareden üç, yükümlü kesiminden iki temsilcinin oluşturduğu karma niteliği ile takdir komisyonları merkezi idare örgütlenmesi dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin komisyon kararlarını değiştirme yetkisi yoktur; ancak bu kararlara karşı dava açabilir. Bu kararlar idarenin iç işlemi özelliği göstermez; çünkü komisyona yükümlü temsilcileri de katılmaktadır. Komisyonlar mahkeme niteliği taşımadıklarından kararla organik bakımdan yasal işlem olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyumsuzluk ve kesin hüküm unsurları taşımazlar. Takdir komisyonu saptamalarına karşı yükümlülerce doğrudan uyumsuzluk çıkartılamaz. Komisyon saptadığı matrah üzerinden vergi dairesinin tarh ettiği vergi uyumsuzluk konusu yapılır. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem vergi tarhı olmaktadır. Bu durumda takdir komisyonlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve saptamadan ibaret kalmakta, vergi tarhı işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır²⁷⁶.

c) Yargı yerinde oluşan deliller

aa) Tanık

İYUK. 31. maddesi ile HUMK.' na yapılan atıf, HUMK.' nun tanık ile ilgili maddelerini kapsamamaktadır. Bu nedenle idari mevzuatımızda tanık ifadesinin yargılamada delil olarak kullanılabileceği hakkında bir hüküm mevcut değildir. Ayrıca idari

²⁷⁶ ÖNCEL /KUMRULU/ ÇAĞAN, s.102. ; KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.181.

yargılama usulünde yazılı yargılama usulü mevcuttur. Bu nedenlerle, Danıştay kararlarında da, İdare Mahkemelerinde tanık ifadelerine delil olarak bir değer atfedilmesi hususu tereddütle karşılanmaktadır.

Bu açıklamalardan da açıklanacağı üzere tanık delili idari yargılama usulünün bünyesine uymadığından yargılamada delil olarak kullanılamayacaktır. Ancak Danıştay noter huzurunda verilerek yazılı hale getirilmiş tanık ifadelerine değer atfetmektedir²⁷⁷.

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin B bendinin zıt anlamından tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunması gerekmektedir.

Kanunda tabii ve açık ilginin ne olduğu hususu açıklanmamış olmakla birlikte doktrinde ve Danıştay kararlarında bu husus; tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkinin bulunması, raslantısal nitelikteki bir ilişkinin tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesine yeterli olmayacağı şeklindedir. Bu şekilde bir sınırlama yükümlüye bir açıdan güvenlik sağlamak amacından ortaya çıkmıştır. Örneğin bir vergi yükümlüsünün yaptığı satışlarda kayıt dışı, dolayısıyla vergilendirme dışı para almış olduğu yolundaki bir iddia, o kimseden mal almış bir çok kimsenin birbirini teyid eden ifadeleri ile ispatlanabilir²⁷⁸.

Vergi yargısında tanık dinlenmesi hususunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. ve 18. maddelerinde yer alan duruşmanın istisnai bir durum olması (yazılı yargılama ilkesi) ve duruşmanın yapılması halinde ise sadece tarafların dinleneceğinin hükme

²⁷⁷ ŞENLEN SUNAY, s.57.

²⁷⁸ GÜNEŞ, Vergi Hukukunda İspat, s.31-33.; Danıştay 4. D., 24.11.1999, 1323/ 4273, Alıcı ifadelerinin delil olarak kabul edilebilmesi için bu ifadelerin tarhiyat esasında diğer delillerle desteklenmesi gerektiği (TERLEMEZ/ BAHTİYAR, Danıştay Dördüncü Daire kararları, Arthur Andersen, İstanbul 2001,s.368).

bağlanmış olup tanıklarla ilgili her hangi bir hükmün yer almaması karşısında, vergi davalarının yargı organlarında çözümlenmesi aşamasında tanık dinlenememektedir. Ancak bu durum vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlere taraf olanlardan yazılı bilgi alarak uyuşmazlığın çözümlenmesi aşamasında kullanılmasına engel değildir. Bu yönde vergi mahkemelerinde, tanığın dinlenmemesine karşın tanıktan noter aracılığı ile alınmış yazılı beyana itibar edilebilmektedir. Çünkü mahkeme, her türlü delili toplayarak ihtilafı çözüme kavuşturmak zorundadır.²⁷⁹

bb) Muhasebeci ve Mali Müşavir

VUK. Mükerrer 378. md. hükmüne göre “ Danıştay ve yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.”

İddia sahibi ve savunmanın yargı organı önünde konularına sahip çıkmaları zorunludur. Vergilendirme muhasebe, iktisat ve hukuk kurallarının iç içe bulunduğu işlemlere dayanan teknik bir konudur. Yasal düzenleme gereği Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılan duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde yükümlünün mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenmesi söz konusudur. Dolayısı ile dinlenme hakkı sınırlı bulunmaktadır. Yükümlünün mali müşavir veya muhasebecisi olduğunu kanıtlayan ve duruşmada bulunan bu kişiler ancak uyuşmazlığın kendilerinin fiilen görev aldığı dönemlere ve yaptıkları işlemlere ait olması halinde dinlenmektedir²⁸⁰.

Ancak belirtmek gerekir ki bu kişiler şahit değildirler, hukuki nitelendirme ve

²⁷⁹ SEVİĞ, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, İ.S.M.M.M.O Yıl 1, S.5, Temmuz 1991, s.18-19.

²⁸⁰ SEVİĞ, “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, s.63-65.

hukuki savunma yapamazlar. Çünkü yargılamada hukuki nitelendirme ve hukuki savunmada bulunmak, avukatlarca yerine getirilmesi gereken faaliyet alanını oluşturmaktadır²⁸¹.

cc) Bilirkişi

İYUK. , bilirkişi açısından HUMK.'na atıfta bulunmuştur. HUMK. 275- 286. maddeleri arasında bilirkişilik kurumunu ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir. Bu kanuna göre bilirkişi incelemesine dava ile ilgili olarak, çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilginin gerekli olduğu durumlarda başvurulur. Başka bir deyişle hakimin özel ve teknik bilgisinin yetmediği durumlarda, bilirkişi hakime yardımcı olur. Bu nedenle bilirkişiye başvurulmasına gerek olup olmadığına hakim karar verir. Bilirkişilik özel ve teknik bilgiyi gerektirdiğinden herkes bilirkişi olamayacağı gibi, bilirkişi olmaya da zorlanamaz. İdari yargılama usulünün bir özelliği de bilirkişilerin seçiminin idari yargı yerlerince tarafların görüşü alınmadan resen yapılmasıdır (İYUK. 31/1. md.).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü aşamasında mahkeme, gerek gördüğü hallerde bilirkişiye başvurulabilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu' nun 31. maddesi gereğince bilirkişi belirlenmesinde Hukuk Usulu Muhakemeleri Kanunu'ndaki hükümler uygulanır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bilirkişiye sıkça başvurulmaktadır. Bunun nedeni vergisel olayların “ çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren” olaylar içinde yer almasıdır²⁸².

Bilirkişi raporları hakimi bağlamaz. Hakim bilirkişi raporlarının aksine de karar verebilir. Bilirkişi raporu hakim tarafından yeterli görülmediği takdirde, başka bir kişiye

²⁸¹ DOĞRUSÖZ, “ Vergi Yargısında Duruşma” Vergi Sorunları, S. 144, Eylül 2000, s. 156.

²⁸² SEVİĞ, Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği), s.109.

başvurulabileceği gibi bilirkişi raporları arasında çelişki varsa, bir üçüncü bilirkişiye de başvurabilir²⁸³. İdare ve Vergi Mahkemeleri noksan ve eksik inceleme sonucu hazırlanan bilirkişi raporuna dayanarak karar verdiklerinde, ya da mahhallerinde inceleme yapılması mümkün iken sadece begelere dayanarak bir inceleme yapılması halinde Danıştay temyiz incelemesi sırasında bilirkişiden ek rapor yada ikinci bir bilirkişili raporu istenmesi gerektiğini belirterek eksik incelemeye dayalı bu şekildeki kararları bozmaktadır²⁸⁴.

Danıştay bazı kararlarında bilirkişi incelemesine ister talep üzerine ister re'sen karar verilmiş olsun davada ileri sürülen iddianın ispatı bu incelemeye dayanıyorsa ve gerekli masraf talep eden tarafından mahkeme veznesine yatırılmadıysa, mahkemenin kararı, ilgili tarafından sarf-ı nazar edilmiştir, ispat hakkını kendi fiili ile ortadan kaldırmıştır, ispat hususunda kendi üzerine düşeni yapmadığı için karşı tarafın iddiaları doğru farzedilir diyerek, inceleme yapılmadan karar verilmesini doğru bulmamıştır. Özellikle incelemeyi tarafların talep ettiği hallerde karar, masrafın şimdilik kaydıyla Hazine'den alınarak incelemenin yaptırılması şeklinde olmalıdır²⁸⁵.

dd) Keşif

Yargı yerinde oluşan delillerden bir diğeri de keşiftir. İdari yargı hakimi önüne gelen her dosyayı çözümlenmekle görevli olduğundan, dava konusu olay hakkında kesin bir kanaate ulaşabilmek için her türlü incelemeye bu arada gerek duyuyorsa keşfe de karar verebilir.

Keşif konusu İYUK. 31. md.'de ele alınmış ve bu madde ile HUMK.'nun 363-366.

²⁸³ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s. 341.

²⁸⁴ ŞENLEN SUNAY, s.50.

²⁸⁵ ŞENLEN SUNAY, s.54, dn.174-175 deki Danıştay kararları.

maddelerine atıf yapılmıştır²⁸⁶. Keşif hakimın dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bilgi edinmesidir. Ancak HUMK. düzenlemede sadece taşınmazlar için bu terim kullanılmış taşınırlar için kanun HUMK. 367 . maddesinde düzenlenen özel hüküm sebepleri terimini kullanmıştır²⁸⁷. İYUK. ise sadece keşif ile ilgili olarak HUMK. 363-366. maddelerine atıfta bulunduğu için idare hukukunda özel hüküm sebepleri adında bir delil mevcut değildir.

Keşfe karar vermek idari yargı hakimının takdir yetkisindedir. Keşif kararı talep üzerine verilebileceği gibi hakim resen keşif yapılmasına da karar verebilir. Keşif icrası bazı masrafları gerektirir. Bu masrafların taraflarca karşılanması gerekmektedir. Keşif ücreti mahkeme veznesine yatırılmamış olsa bile resen araştırma ilkesi gereği masraf hazineden karşılanarak keşif yapılacak ve masraf dava sonunda davayı kaybeden tarafa yüklenebilecektir²⁸⁸.

2. Delillerin Hasredilmesi

Bir tarafın ispat ile yükümlü olduğu bir olayı ispat için bütün delillerini göstermesine ve bunlardan başka delil olmadığını bildirmesine delillerin hasredilmesi denir²⁸⁹.

Re'sen araştırma ilkesinin hakim olduğu yargılama usullerinde de teorik olarak tarafların delillerini hasretmeleri gerekir ve bu durum dilekçelerin teatisi ile gerçekleşir. Fakat idari bir davanın taraflarından dava ile ilgili delillerin hasredilmesini istemek idare

²⁸⁶ ŞENLEN SUNAY,, s.54-55.

²⁸⁷ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.417.

²⁸⁸ ŞENLEN SUNAY,, s.57.

²⁸⁹ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.349. ; PEKCANITEZ/ATALAY/ ÖZEKES, s.387-389.

hukukunun bünyesine uygun düşmemektedir. Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmesine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul edilerek yargılamaya dahil edilir (İYUK. 21. md.)

Delillerin hasredilmesindeki amaç, verilerin bir an önce toplanarak sonuca vakit kaybedilmeden ulaşılmasıdır. Fakat İdari Yargılama Usulünde ki bahsedilen durum nedeni ile hakim davanın her aşamasında, gerekli her türlü araştırmayı yapabilmekte ve tarafların delillerini hasretmiş olmaları hakimi etkilememektedir²⁹⁰.

3. Delillerin Tespiti

Delillerin tespiti, ileride açılacak veya açılmış olan bir dava ile ilgili delillerin, bazı şartlar altında zamanından önce toplanıp emniyet altına alınmasını sağlamak için kabul edilmiş bir müessesedir²⁹¹.

Maddi vakıalar tek başına bir davaya konu olamazlar. Delil tespitinin konusu ise maddi vakılardır. Bu nedenle delil tespiti talebi bir dava değil sadece delillerin emniyet altına alınmasını temin eden ihtiyati tedbir isteği şeklinde ve mahkemelere hitaben yapılan bir taleptir. Bu yolla, davanın halline yardımcı olacak delillerin kaybolmaması temin edilmektedir. Kural olarak her türlü delilin tespiti yapılabilir²⁹². Tespiti istenen delillerin ileride açılacağı belirtilen, ya da açılmış olan bir dava ile ilgili olması gerekir. Delillerin tespiti yoluna dava açılmadan önce ya da dava dava açıldıktan sonra, fakat kendisine inceleme sırası gelmemiş olan deliller için başvurulabilir.

İdari yargılama Usulü Kanunu' nun 58. md.'si tümüyle delillerin tespiti konusunu hükme bağlamaktadır. Buna göre vergi davası açıldıktan sonra taraflar ilgili mahkemeden

²⁹⁰ ŞENLEN SUNAY, s.34.

²⁹¹ KURU/ ARSLAN / YILMAZ, s.567. ; ALANGOYA, s. 269.

²⁹² ŞENLEN SUNAY,s.36.

delil tespitini isteyebilirler. Delil tespiti talebi ancak ilgili mahkemeden yapılabilir. Davaya bakan mahkeme delil tespiti için bir naip üye görevlendirebileceği gibi bu işlemin idari yargı mercülerince yapılmasına da karar verebilir (İYUK. 58. md.). Böylece Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri çerçevesinde delil tespiti işlemleri yürütülür. Dikkat edilirse İYUK.’ un delil tespiti konusunu davanın açılmasından sonraki aşama için düzenlediği anlaşılır. Asıl sorun herhangi bir dava açılmadan önce, örneğin yükümlünün delil tespiti için vergi mahkemesine yada özellikle adliye mahkemesine başvurup başvuramayacağıdır. Uygulamada bazen karşılaşıldığı üzere, idarenin herhangi bir ikmal tarhiyatına gitmesinden önce idareye karşı kendilerini sağlam duruma alma düşüncesi ile yükümlülerin adliye mahkemesine başvurup belli bir takvim yılındaki kazancın saptanmasını istemeleri sözkonusu olabilmektedir. Bir yandan adliye mahkemelerinin genel görevlerine ilişkin hüküm öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanununun bu konuda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu na yaptığı atıf konuyu tartışmaya müsait kılmaktadır²⁹³.

²⁹³ ÖNCEL / KUMRULU/ ÇAĞAN , s.206.

10. VERGİ HUKUKUNDA USUL ARACI OLARAK KARİNE

I. Karine

1. Kavram

Karine, bilinen olaylardan, bilinmeyen olaylar hakkında kanunun veya hakimın çıkardığı sonuçlardır²⁹⁴. Vergi hukukunda delil olarak karine, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız yada ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın delil olarak alınmasıdır²⁹⁵.

2. Türleri

Karineler doktrinde kanuni ve fiili karineler biçiminde ayrılır, ancak, bazı fiili karineler kanun ile düzenlenebilir²⁹⁶.

a) Kanuni karineler

Kanuni karineler belli bir olaydan belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır. Kanuni bir karineye dayanan kimse bu karine gereği var sayılan şeyleri ispatlamak zorunda değildir²⁹⁷. Kanuni karinenin çürütülmesi iki yoldan yapılabilir; birincisi, karineyi doğuran durumun doğru olmadığını ispatı, ikincisi ise, karine olarak kabul edilen durumun asinine ispat edilmesidir²⁹⁸. Kanuni karineler de ikiye ayrılır.

Aksi karşı tarafca ispat edilemeyen kanuni karinelere Kesin Kanuni Karine denir.

²⁹⁴ KÖPRÜLÜ, s.171-172. ; ÖZSUNAY, s. 23.; SABAN,“Vergi Usul Kanunu’nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat” s.6.; İMRE, Medeni Hukuka Giriş, Yenilenmiş 3. Bası, İstanbul 1980, s. 279. ; ZEVKLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, s. 197.

²⁹⁵ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat III”, Maliye Postası, S.233, 15 Mayıs 1990, s. 54.

²⁹⁶ SABAN, “Vergi Usul Kanunu’nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat” s.6.

²⁹⁷ ZEVKLİLER/ ACARBEY/ GÖKYAYLA, s. 197. ; İMRE, s.282. ; TEKİNAY, Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku, Gözden geçirilmiş ve ilaveli 6. Bası, İstanbul 1992, s. 190.

²⁹⁸ İMRE, s.282.

Kesin kanuni karinelerin aksini ispat mümkün değildir²⁹⁹. Vergi hukukunda kesin kanuni karineler vergi idaresi lehine sıkça başvurulmuş bir ispat aracıdır³⁰⁰. Kesin kanuni karineler ispat yükünün gerçek bir istisnasını oluşturur ve böyle bir karineye dayanan taraf iddiasını ispatlamış sayılır.

Adi Kanuni karineler, aksi ispat edilebilen karinelerdir. Bunlar aksi ispat edilene kadar delil teşkil eder. Fakat karine aleyhine olan taraf, karinenin aksini ispat edebilir bu durumda ispat yükü adi kanuni karineye dayanan tarafa geçer³⁰¹.

b) Fiili karineler

Fiili karineler belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için hakim tarafından çıkartılan sonuçlardır. Kural olarak fiili karinelerin aksini karşı taraf ispat edebilir³⁰². Fiili karineler adi kurallara göre ispat edilmesi gereken olaylar yerine, daha kolay ispat edilebilir başka bir olayı koymak suretiyle ispat yükünün yerini değil, ispat konusunu değiştirirler. Vergi hukukunda da önemli yeri olan ilk görünüş karinesi fiili karineye örnektir³⁰³.

II. Vergi Hukukunda Karineler

Vergi hukukunda karine delil olarak vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce ispatlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır. Vergi hukukunda kanıt olarak kullanılan karineler, bizzat kanun koyucu tarafından öngörülmüş olabileceği gibi,

²⁹⁹ KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.346. ; ZEVKLİLER/ ACARBAY/ GÖKYAYLA, s. 198.

³⁰⁰ SABAN, "Vergi Usul Kanunu'nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat", s.6.

³⁰¹ ZEVKLİLER/ ACARBAY/ GÖKYAYLA, s. 198.

³⁰² KURU / ARSLAN / YILMAZ, s.345.

³⁰³ SABAN, "Vergi Usul Kanunu'nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat", s.6.

içtihat tarafından da geliştirilmiş bulunabilir³⁰⁴.

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçen “emsal kira bedeli“ esas, elde edilen kira miktarı için kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya bedelsiz tahsis keyfiyetini ispat hakkına sahip değildir. Özellikle gayrimenkullerin el değiştirmesinde söz konusu olan vergilerde, matrah, gayrimenkulün rayiç bedelidir. Bu halde de rayiç bedel kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, herhangi bir ispat aracı ile gayrimenkulün el değiştirme işleminin rayiç bedelin altında gerçekleştiğini ispat edemez³⁰⁵.

1. VUK.’ da Yer Alan Karineler

Vergi Usul Kanununda karineler sistemi genel olarak adi kanuni karinelere oluşmaktadır. Yukarıda da açıklandığı üzere bunların aksi ispatlanabilir ancak bu karineler aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil ederler.

Vergi Usul Kanununda yer alan karineleri ; beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesi, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu hakkındaki hayatın mutad akışı karinesi, olarak gruplandırabiliriz³⁰⁶.

a) İlk Görünüş Karinesi

Defter ve belge düzeninin gereği olarak, yasanın belirttiği yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olguları belgeye bağlamak ve defterlerine kayıt düzeni içinde yansıtmak ödevi vardır. Yükümlü beyanname, defter ve belge düzenine uyarak,

³⁰⁴ CANDAN, “Vergi Yargısında İspat III ”, S.232, s.54.

³⁰⁵ TEZEL, s.13-14.

³⁰⁶ KANETİ, Vergi Hukuku, s. 55. ; SABAN, “Vergi Usul Kanunu’nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat”, s.7.

beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden yararlanabilir³⁰⁷. Yükümlünün lehine olan bu karineyi çürütmek vergi idaresine düşer; Danıştay 3. Dairesi'nin buna ilişkin olarak “ Vergi idaresinin bu konuda salt varsayımlara dayanarak vergilendirme yoluna gitmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz “ şeklinde bir karar vermiştir³⁰⁸.

Yükümlü belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevini hiç yerine getirmese ya da yasaya uygun olarak yerine getirmese, artık defter ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye elverişli olmadığından, vergilendirme açısından defter ve belgelerine dayanamayacağı gibi beyanname, defter ve belge düzenine uymanın yarattığı ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Böyle bir durumda defter ve belgeler yükümlü lehine delil olabilme niteliklerini yitirirler. Vergi idaresi vergiyi resen takdir ve tarh edebilir. Yükümlünün yasaya uygun olarak vergilendirilmesine dayanak defter ve belgeleri hiç tutmaması yada yasaya uygun olarak tutmaması vergi idaresine yükümlünün bildirimlerine itibar etmeksizin takdir yolu ile vergi matrahını belirleme imkanı vermektedir³⁰⁹.

b) Hayatın Mutad Akışı Karinesi

Vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesinin doğrultusunda VUK 3. B / III de “ İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal veya mutad olmayan bir durum iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. “ şeklinde düzenlenmiş olup, buradan kural olarak vergilendirmeye dayanan olayların hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları kabul

³⁰⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, s.55.

³⁰⁸ Danıştay 3. D., 24.09.1986, 364/ 1749 (KANETİ, Vergi Hukuku, s.55.)

³⁰⁹ KANETİ, Vergi Hukuku, s.55.

edilmektedir³¹⁰.

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayların iktisadi, teknik ve ticari gereklere uygun olarak normal ve mutad akışı içinde gelişmiş buldukları karinesi, genellikle vergi idaresi yararına işleyen bir karinedir. Vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az gerçekleştiği genellikle yükümlü tarafından ileri sürülür. Böyle bir durumda ispat yükü vergi yükümlüsüne düşmektedir. Bu konuya örnek olarak Danıştay aralarında yakın akrabalık veya sıkı iş ilişkileri bulunmayan kişiler arasında önemli miktardaki meblağların, günün iktisadi hal ve şartlarına göre, karşılıksız olarak alınıp verilemeyeceğini göz önünde tutarak, ödünçün ilke olarak faizli olduğunun kabul edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir. Yine Danıştaya göre ilaçların özel veya resmi kuruluşlarla anlaşmalar mevcut olmadıkça, tesbit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satılması ticari gereklere uygun bulunmadığından, ilaçların ilgili Bakanlıkça tespit edilmiş etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyatla satıldığını ispat yükü bunu ileri süren eczacıya düşer³¹¹.

Vergilendirmeye dayanak olan olguların hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak gerçekleştiği karinesinden yararlanarak, vergi idaresi yükümlünün beyanname, defter ve belge düzenine uymuş bulunmasının yarattığı ilk görünüş karinesini çürütebilir. Vergi idaresi, hayatın olağan akışının, iktisadi, ticari ve teknik gereklerin ne olduğunu ve bunlarla yükümlünün yükümlünün beyanname, defter ve belgelerini biçimsel olarak yansıttığı olgular arasında çelişki bulunduğunu ortaya koyarak bu nesnel durumun ispatıyla yetinerek, vergilendirmeyi iktisadi, ticari ve teknik gereklerin

³¹⁰ SABAN, "Vergi Usul Kanunu'nda yer Alan Karinelerin Aksini İspat", s.8.

³¹¹ KANETİ, Vergi Hukuku, s.57.

olağan sonuçlarına göre yürütebilir. Bu durumda ispat yükü yer değiştirir; özel olayda; iktisadi, ticari ve teknik gereklerden sapmış bulunan olağan dışı olguların ne olduğunu somut olarak ortaya koyup ispat etmek yükümlüye düşer. Bu ispat yükünü yerine getiremeyen yükümlü, vergilendirmenin iktisadi, ticari ve teknik gereklerin doğrultusunda yürütülmesine katlanacaktır³¹².

2.Diğer kanunlarda yer alan karine örnekleri

a) Gelir Vergisi Kanunu

Hayat standardı esaslı Anayasa Mahkemesi tarafından bu konuda yapılan düzenlemelerin iptal edilmesine rağmen kanun koyucu tarafından 4605 sayılı yasa³¹³ ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 58. maddesi ile sisteme tekrar getirilmiştir.

Hayat standardı esaslı Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında aksi kanıtlanabilir karine olarak değerlendirilmiştir³¹⁴. Anayasa Mahkemesi bir kararında³¹⁵ hayat standardını “ vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceği varsayımına dayanarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir kontrol sistemidir. Yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek buna karşın yıl sonunda beyan ettiği hayat standardı esasına göre bulunacak miktardan düşük ise, bu sistemle ödenmesi gereken verginin, gerçek gelire uygun hale getirilmesi amaçlanmaktadır.” şeklinde açıklamıştır.

Hayat standardı esasında saptanan tutarın gerçek gelire (mali güce) olabildiğince

³¹² KANETİ, Vergi Hukuku, s.55-58.

³¹³ 30.11.2000 T. ve 24246 Mük.No.lu RG.

³¹⁴ AYM. 19. 03.1987, 5/7 (AYMKD. S.23, Yıl. 1989), AYM. 07.11.1989, 6/42 (RG. 06.04.1990, 20484), AYM. 12.11.1991, 7/43 (AYMKD., S. 27, Yıl 1993), AYM. 05.05.1998, 43/13, (RG. 25.12.1998, 23564.)

³¹⁵ AYM. 05.05.1998, 43/13.

yaklaştırılabilmesi için, yükümlünün belli bir gelirin karinesi sayılan gideri, vergilendirilmiş ya da vergiye tabi olmayan başka bir gelirle karşıladığını belgelendirirse kanıtladığı miktar kadar sorumluluktan kurtulmuş olacaktır³¹⁶.

Bir vergi güvenlik sistemi olarak düzenlenen hayat standardı esası karineye üstünlük tanınması, hukuk güvenliği ile bağdaşmaması hususlarında eleştirilmektedir.

Aynı kanunun 3239 sayılı kanunla³¹⁷ değişik 73. maddesinde Emsal Kira Bedeli Esası düzenlenmiştir. Danıştay'ın bir kararında emsal kira bedeli esasını aksi kanıtlanabilir yani adi karine olarak değerlendirdiği görülmektedir. Şöyle ki, Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararında; GVK. 73 maddesindeki emsal kira bedeli uygulamasına dair hükmün elde edilme esası ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğini, beyan edilen kiranın gerçeğe uygunluğunun tespitinin güç olması halinde emsal kira esasının uygulanacağı; elde edilen veya beyan olunan kiranın gerçek olduğunun ispat yükü kendisine düşen yükümlü tarafından ispatlanması halinde, vergiye, gerçek olan bu kiranın esas alınacağını belirtmiştir. Böylece yükümlü vergi dairesi lehine olan bu karinenin aksini ispatlayarak karineyi çürütebilir³¹⁸.

b) Kurumlar Vergisi Kanunu

192 sayılı kanun³¹⁹ ile değişik KVK. 16. Maddesinde “ Kurumların arasında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasbet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır.” hükmü ile örtülü

³¹⁶ AYM. 12.11.1991, 7/43.

³¹⁷ 11.12.1985 T. ve 18955 No.lu RG.

³¹⁸ Danıştay 3. D., 18.01.1989, 1988/ 2428 E., 1989/ 109 K., (CANDAN, “Vergi Yargısında İspat III”, s. 54-55.)

³¹⁹ 02.01.1961 T. ve 10696 No.lu RG.

sermayeye ilişkin şartlar düzenlenmiştir. Buna göre örtülü sermayenin varlığı için öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde aksi kanıtlanamayan kesin bir karinenin varlığı sözkonusudur³²⁰.

2362 sayılı kanun³²¹ ile değişik **KVK. 17. maddesinde** tamamen veya kısmen örtülü kazanç dağıtımı halleri 4 bend halinde düzenlenmiştir. Bu bendde yazılı hallerden birinin bulunması durumunda kesin bir karinenin varlığı sözkonusudur. Bu kanuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi'nin ; kurumun ortağına düşük faizle kredi vermesi yada ortaktan yüksek faizle kredi almasının örtülü kazanç dağıtımı sayılacağı hakkındaki kararı örnek olarak verilebilir³²².



³²⁰ ÖNCEL, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara 1978, s.2 vd.

³²¹ 27.12.1980 T. ve 17203 No.lu RG.

³²² Danıştay 4. D., 21.12.1988, 1988/4804 E., 1988/ 5013 K., (CANDAN, "Vergi Yargısında İspat III", s.55.)

11. SONUÇ

“ Türk Vergi Hukukunda İspat ” konusunun incelendiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

2365 sayılı yasadan önceki dönemde VUK.’nun çeşitli maddelerinden çıkartılan sonuç ispat ve delile ilişkin olarak, maddi delil esasına dayalı kanuni delil sisteminin benimsenmiş olduğudur. Bu dönemden 2365 sayılı yasanın çıkmasına kadar olan süreçte delil sistemi, Danıştay kararları ile delil serbestisi sistemine yaklaşmıştı. 2365 sayılı yasa ile vergi hukukunda ispat ve delile ilişkin olarak VUK. 3/ B maddesi ile getirilen düzenleme bu husustaki uygulamaların kanuni zemine kavuşmuş halidir.

VUK. 3/ B maddesi ile sisteme katılan bu ilkeler; Ekonomik yaklaşım ve delil serbestisidir. Bu ilkeler, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitinde ve vergisel olguların kavranmasına hizmet etmektedirler.

Vergi yargılaması hukukunda ilkeler hususunda var olan durumu şu şekilde ifade edebiliriz; Vergi yargısı idari yargı içinde yer almakta ancak İYUK. ’da ispata ilişkin kurallar bulunmamaktadır. Bu nedenden dolayı idari yargıya hakim olan ilkeler VUK. 3/B’deki ispat kuralından hareketle vergi yargılaması hukuku için de geçerlidir. Ancak vergi hukukunun özerk bir hukuk dalı olmasına rağmen ayrı bir vergi yargılaması kanunu olmaması ve vergi hukukunun kamu hukuku ile olduğu kadar özel hukukla da olan yakın irtibat içinde olması bu ilkelerin tespitinde zorluklar yaratmaktadır.

İlke olarak vergiyi doğuran olayın tespitinde her türlü delil kabul edilir. Bununla birlikte vergi hukukunda vergi kanunlarında yer alan, vergi hukukuna özgü ispat araçları vardır. VUK. 3/B ’de deliller konusunda ayrıntılı bir düzenleme olmamakla birlikte yemin

hariç her türlü delilin vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitinde kullanılacağı ifade edilerek delil serbestisi ilkesi açıkça kabul edilmiştir. Ayrıca tanık delili konusunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin delil olarak kullanılmayacağı ifade edilmiştir. Bu hüküm tanık ifadesinin delil niteliğini kabul etmekte ancak yargılama sırasında tanığın mahkemede dinlenip dinlenemeyeceğine dair bir açıklık getirmemektedir. Bu problem İYUK. 31. maddesi ile HUMK.' na yapılan atfın, HUMK.' nun tanık ile ilgili maddelerini kapsamamasından ve vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Tanık delilinin vergi hukukunda delil olarak kabul edilmesinin şarta bağlanması vergi yükümlüsü için hukuki güvenliği sağlaması bakımında faydalı görülmekle birlikte yargılama sırasında tanık dinlenememesi vergiyi doğuran olayın tespitinde bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda bir değerlendirilmesi yapılan ispat ve delil sistemi VUK. 3/B ile 2365 sayılı yasa'dan önceki dönemde var olan tartışmaları ve belirsizlikleri ortadan kaldırmayı amaçlamış ve büyük ölçüde de başarılı olmuştur. Ancak yukarıda değinilen özellikle tanığın mahkemede dinlenememesi sorununa çözüm getirilmelidir. Bununla birlikte vergi hukukunun özerk bir hukuk dalı olması Vergi yargılamasının İYUK.'tan bağımsız bir Vergi Yargılama Usulu Kanununa ihtiyaç duyması sonucunu doğurmaktadır. Aynı bir Vergi Yargılama Usulü Kanunu ile yukarıda üzerinde durulan sorunlar giderilebilecektir. Bunun yanında vergi hukukunun sürekli değişen yapısına uygun olarak dünyadaki vergi hukuku uygulamaları yakından takip edilerek oluşan yeni kavramlar ve getirilen yeni düzenlemeler kendi sistemimizde var olan kavram ve uygulamalarla karşılaştırılmalıdır. Böylece vergi hukukundaki değişimlerin bir gelişim istikametinde olması sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- AKARSU, BEDİA** Felsefe Terimleri Sözlüğü, 5. Bası, İstanbul 1994.
- AKSOY, ŞERAFETTİN** Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul 1990.
- AKYOL, ŞENER** Medeni Hukuka Giriş, İstanbul 1995.
- ALANGOYA, H. YAVUZ** Medeni Usul Hukuku Esasları, 2. Baskı, İstanbul 2001.
- ANAYASA MAHKEMESİ KARARLAR DERGİSİ** Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S. 23, Yıl 1989.
Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S. 27, Yıl 1993.
- BAYRAK, AHMET** “Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, İÜİF., Maliye Enstitüsü Konferansları, S.18, Yıl 1969.
- BANOFF, SHELDON L.** “Tax Court’s First Case Under New Burden of Proof Rules”, LexisNexis, August 2001.
- BELLEK, İ. BAHRİ** “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım ve Peçeleme Sözleşmesine Bir Örnek”, Mükellefin, S.63, Mart 1998.
- BERKEM/ERTAN/İLTER/ AKDAĞ/ERER/DİNÇER** T.C. Vergi Kanunları Külliyatı Vergi Usul Kanunu İzahlı ve İçtihatlı Cilt:1, Ankara 1966..

- CANCIELLO, VINCENT S.** “Burden of proof Provision of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998”, <http://www.irs.gov/irs>.
- CANDAN, TURGUT** “Vergi Yargısında İspat I”, Maliye Postası, S.231, 15 Nisan 1990.
- “Vergi Yargısında İspat III”, Maliye Postası, S.233, 15 Mayıs 1990.
- “Vergi Yargısında İspat VI”, Maliye Postası, S.236.15 Temmuz 1990.
- “Vergi Yargısında İspat VII”, Maliye Postası, S.237, 15 Temmuz 1990.
- “Vergi Yargısında İspat VIII”, Maliye Postası, S.238. 15 Temmuz 1990.
- CİHAN/ YENİSEY** Ceza Muhakemesi Hukuku, 1. Bası, İstanbul 1996.
- ÇAĞAN, NAMİ** “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Prof. Dr. Bülent N. Esen 'e Armağan, Ankara 1977.
- ÇELENOĞLU, NAİL** “Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, İÜİF., Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 14, Yıl 1967.
- EDWARDS, SCOTT M.** “Massachusetts Rules on Burden of Proof Regarding a Change of Domicile”, LexisNexis, September 2001.
- DOĞRUSÖZ, M. EZHAN** “Vergi Yargısında Duruşma” Vergi Sorunları S.144, Eylül 2000.

- GÖZÜBÜYÜK, A. ŞEREF** Yönetmelik Yargı, Gözden Geçirilmiş 9. Bası, Ankara 1993.
- GÖZÜBÜYÜK/ TAN** İdare Hukuku Genel Esaslar, Cilt 1, Ankara 2001.
İdare Hukuku İdare Yargılama Hukuku, Cilt 2, Ankara 1999.
- GRIBENS/ DOUGHERTY/ BLATTNER** “Burden Of Proof Did Not Shift Under Section 7491”, LexisNexis, September 2001.
- GÜNEŞ, GÜLSEN** Vergi Hukukunda İspat, İÜ.Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1984.
“Vergi Hukukunda Deliller”, İÜHFM., C. LI., S.1-4., 1985.
“ Hukuka veya Ahlakla Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan, İstanbul 1996.
- İMRE, ZAHİT** Medeni Hukuka Giriş, Yenilenmiş 3. Bası, İstanbul 1980.
- KANETİ, SELİM** “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat ve Maliye, C. XXXIII, S.3, Haziran 1986.
Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989.

“Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”,
Vergi Dünyası, S.132, Temmuz 1992.

KARAKOÇ, YUSUF

“Faturanın Vergi Yargılaması Hukukunda
Delil Olması”, Yaklaşım, Yıl 2, S. 18, Haziran 1994.
Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi,
İzmir 1994.

KIRBAŞ, SADIK

Vergi Hukuku, Temel kavramlar, İlkeler ve
Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve değiştirilmiş ve
genişletilmiş 12. Baskı, Ankara 2000.

“Vergi Yargısında Kanıtlama”, Prof. Dr. Selim
Kaneti’ye Armağan, İstanbul 1996.

KIZILOT, ŞÜKRÜ

Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.2,
Ankara Haziran 1998.

Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 3,
Ankara, Nisan 1996.

Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.4,
Ankara Haziran 1998.

Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2. Bası, Ankara
2000.

KÖPRÜLÜ, BÜLENT

Medeni Hukuk Genişletilmiş ve yenilenmiş 2. Bası,
İstanbul 1984.

KUMRULU, AHMET

Vergi Yargısında Sorunlar , VI. Türkiye Maliye
Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 21-23 Mayıs 1990.

- KUNTER, NURULLAH** Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi,
9. Baskı, İstanbul 1989.
- KURU, BAKİ** Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt II, 6. Baskı,
İstanbul 2001.
- KURU / ARSLAN / YILMAZ** Medeni Usul Hukuku, Genisletilmiş 9. Bası, Ankara
1997.
- LASRY, CLAUDE** “Fransız Vergi Yargısında Kanıt Yüğü”, (Çev.
Turgut Candan) Yaklaşım, Yıl: 4, S.47, Kasım
1996.
- MOORE, PHILIP E.** “Tax Clinic Practical Advice on Current
Issues; Prosedure & Administration”, LexisNexis,
October 2001.
- MUTLUER, KAMİL** Türk Vergi Yargı Sistemi- Yorum-, VI. Türkiye
Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 21-23 Mayıs 1990.
- OĞUZMAN, KEMAL** Medeni Hukuk Dersleri, Gözden geçirilmiş 7. Bası,
İstanbul 1994.
- OVACIK, MUSTAFA** İngilizce Türkçe Hukuk Sözlüğü, 2. Baskı, Ankara
1986.
- ÖNCEL, MUALLA** Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde
Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara 1978.

- ÖNCEL / KUMRULU/ÇAĞAN** Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 9. Bası , Ankara 2001.
- ÖZBALCI, YILMAZ** Vergi Davaları, Ankara 1988.
Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara Kasım 1999.
- ÖZSUNAY, ERGUN** Medeni Hukuka Giriş, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul 1986.
- ÖZTAN, BİLGE** Medeni Hukukun Temel Kavramları, 7. Bası, Ankara 2001.
- PEKCANITEZ/ ATALAY/ ÖZEKES** Medeni Usul Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2001.
- PERÇİN, NECATİ** “Vergi hukukunda ispat ve Serbest Delil Sistemi”, Vergi Sorunları, S.81, Haziran 1995,
- RESMİ GAZETE** 06.04.1990 T. , 20484 No.lu
25.12.1998 T. ve 23564 No.lu
- SABAN, NİHAL** “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerin Aksini İspat”, Danıştay Dergisi, S. 82-83, Yıl 1992.
Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi
Vergi Yargısının Etkinliği, TESEV Yayınları, İstanbul 2000.
- SARAÇ, TAHSİN** Büyük Fransızca- Türkçe Sözlük, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 1. Basım, İstanbul 1985.
- SAYGILIOĞLU, NEVZAT** Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987.

SEVİĞ, VEYSİ

“Vergi Hukukunda Maddi Delil Kavramı
Konusundaki Gelişmeler”, İktisat ve Maliye, C.
XXVI, S.7, Ekim 1979.

“Vergi Hukukunda Yargı Kararları Yorum ve
İspat”, İktisat ve Maliye , C.31, S.19.,

“Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve
Savunma”, Vergi Dünyası, S.59, Temmuz 1986.

Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği),
Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991.

“Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, İ.S.M.M.M.O,
Yıl 1, S.5, Temmuz 1991

ŞANVER, SALİH

“Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası, S.21,
Mayıs 1983.

“Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, Prof.
Dr.Reşat Kaynar’a Armağan, , İstanbul 1984.

“ Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri”, Prof. Dr.
Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi
Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:
10, İstanbul 1998.

ŞENLEN SUNAY, SÜHEYLÂ

İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler
Karşısında İsbat ve Delil Hususları, İstanbul 1997.

- ŞENGÜL, SELAMİ** “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1980.
- TAŞDEMİR, TACOL** “Delil Sistemindeki Gelişmeler”, Vergi Dünyası, S.2, Ekim 1981.
- TEKİNAY, S. SULHİ** Medeni Hukukun Genel Esasları, Gözden geçirilmiş ilaveli 6. Bası, İstanbul 1992.
- TERLEMEZ / BAHTİYAR** Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Arthur Andersen, İstanbul 2001.
- TEZEL, ADNAN** “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Yaklaşım, Yıl 5, S. 56, Ağustos 1997.
- TUNCER, SELAHATTİN** Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, İstanbul 1984.
- TURGAY, RECEP** Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, Cilt: 1, İstanbul 1977.
- TÜRK DİL KURUMU** Türkçe Sözlük, Cilt 1, A-J, Yeni Baskı, 1988.
- ULUSOY, EROL** Hukuk Sözlüğü Kısmen Açıklamalı Almanca Türkçe Türkçe Almanca, 1. Bası , İstanbul 1999.
- UMAR / YILMAZ** İspat Yükü, Genişletilmiş 2. Bası, Büyükçekmece 1980.
- ÜSTÜNDAĞ, SAİM** Medeni Yargılama Hukuku, 5.bası, İstanbul 1992.
- WENZEL, BOB** “Taxpayer Protection and Rights (Burden of Proof)”, <http://www.irs.gov/individuals/display/>, September 1998.

YILDIRIM, KAMİL M.

Medeni Usul Hukukunda Delillerin

Değerlendirilmesi, İstanbul 1990.

ZEVKLİLER/ACARBEY/GÖKYAYLA Zevkliler Medeni Hukuk Giriş, Başlangıç Hükümleri,

Kişiler Hukuku, Aile Hukuku, Gözden geçirilmiş ve

Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara 1999.

