

176175

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA DELİL VE İSPAT YÜKÜ

DOKTORA TEZİ

TEVFİK KEPEKÇİOĞLU

İSTANBUL — 1992

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKUNDA
DELİL VE İSPAT YÜKÜ**

DOKTORA TEZİ

TEVFİK KEPEKÇİOĞLU

İSTANBUL - 1992

İ Ç İ N D E K İ L E R

- GİRİŞ	1
---------------	---

- BİRİNCİ BÖLÜM -

- İSPAT YÜKÜ - KARİNE VE DELİL GÖSTERME	6
---	---

- BİRİNCİ KISIM -

I - ÖZEL HUKUKTA İSPAT YÜKÜ	8
A - İspat Yüklü	8
B - İspat Yüklü Kuralları	8
C - İddia Etme Yüklü	9
D - İspatın Konusu	9
E - İspat Gereğinin Sınırları	10
F - Olumsuz Olaylar İçin İspat Yüklü	10
G - Kusurun veya Kusursuzluğun İspat Yüklü	11

- İKİNCİ KISIM -

I - ÖZEL HUKUKTA KARİNE

A - KAVRAM	11
a) Fiili Karine	12
b) Yasal Karine	12
1 - Yasal Olay Karinesi	12
2 - Yasal Hak Karinesi	13
3 - Kesin Karine - Basit Karine	13

c) Yasal Karinelerin İşlevi	13
1- Sözde Karinelerin İşlevi	13
2- Yasal Olay Karinelerin İşlevi	14
3- Yasal Hak Karinelerinin İşlevi	14
4- Yasal Karinelerin Yargıcı Bağlayıcı Niteliği ve Bağlayıcılığın Sonuçları	14

Y ÜÇÜNCÜ KISIM -

I - ÖZEL HUKUKTA DELİL GÖSTERME	15
A - Delil Gösterme	15
B - Delil Gösterme Yüğü	16
C - Delil; Kesin Delil - Takdîrî Delil	17
a) Kesin Deliller	18
aa- İkrar	
bb- Senet	
cc- Yemin	
dd- Kesin Hüküm	
1) Şekli Anlamda Kesin Hüküm	20
ii) Maddi Anlamda Kesin Hüküm	20
b) Takdîrî Deliller	20
aa- Tanık	
bb- Bilirkişi	

- İKİNCİ BÖLÜM -

VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMİ VE İSPAT YÜKÜ	21
---	----

- BİRİNCİ KISIM -

I - VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMİ	21
A - Kavram	21
B - Delil Serbestliği İlkesi	23
C - Delil Serbestliği İlkesinin Sınırları	25
a) Belge Düzeni	25
b) Yemin	27
c) Tanık	27
D - Maddi Deliller	28
a) Bildirimler	28
b) Yasal Defterler	29
c) VUK'da Öngörülen Belgeler	35
d) Özel Belgeler	41
e) Tutanaklar	41
1- Yoklama Tutanakları ,.....	42
2- Vergi İnceleme Tutanakları	42
f) Beyannameler	43
E - Maddi Delillerin Geçerlilik Şartları	43
1) Genel Şart :	
Ekonomik Yaklaşım İlkesine Uygunluk	43
2) Özel Şartlar :	
a- Bildirim Şartlarına Uygunluk	45
b- Kayıt Düzenine Uygunluk	45
c- Belge Düzenleme İlkelerine Uygunluk	50

d- Tutanak Düzenlenmesine İlişkin Kurallara Uygunluk	53
F - Delillerin Yargı Yerlerince Saptanması	55
G - Delillerin Yönetim Tarafından Saptanması	57
H - KARİNELER	
a) Yasal Karineler	85
aa- Yasal Basit Karineler	86
i) Ortalama Kâr Haddi Esası	86
ii) Asgari Gayrisafi Hasılat Esası	86
iii) Asgari Zirai Kazanç Esası	87
iv) Hayat Standardı Esası	88
v) Emsal Kira Bedeli	89
vi) Örtülü Sermaye	90
vii) Örtülü Kazanç	90
viii) Değerleme Ölçüleri	92
ix) Amertisman Farkları	93
x) İşe Başlamanın Belirtileri	94
xi) Ticari ve Tarımsal Kazançlarda ve Menkul Sermaye İradında Elde Edilme Karinesi	94
bb- Yasal Kesin Karine : Kaçakçılık Kasdı ...	95
b) İlk Görünüş Karineleri	96
aa- Defter, Belge ve Bildirimlerin Doğruluğu Karinesi	96
bb- Vergiyi Doğuran Olayların Ekonomik, Ticari ve Teknik Gereklere Göre Gelişip Gerçekleştiği Karinesi	97
cc- Vergiyi Doğuran Olayların Hayatın Olağan Akışı Ölçüsüne Uygunluğu Karinesi	98
dd- Adli Yargı Yerlerinin Kararları	98

c) Basit Karineler	99
aa- Randıman Hesapları Sonuçları Çıkan Farklar ..	99
bb- Kaydî Envanter Sonunda Çıkan Farklar	
i) Fazla Çıkması Durumu	
ii) Eksik Çıkması Durumu	
cc- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine	
Aykırılıklar	100

- İKİNCİ KISIM -

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ	100
----------------------------------	-----

I - İSPATLAMA

Kavram	100
--------------	-----

II - İSPAT YÜKÜMÜ	101
-------------------------	-----

A - Yüklümlü Yönünden	102
-----------------------------	-----

a) Beyanını Belgeleme ve İspat Yükümü	102
b) Beyanının Doğruluğunu İspat Yükümü	102
c) Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İçeriğinin Hukuksal Biçimine Uygunluğunu İspat Yükümü	103
d) Olağan ve Alışılmışın Dışındaki İşlemlerin Doğruluğunu İspat Yükümü	103
e) Yasal Karinelere Karşı İspat Yükümü	104
f) Kaçakçılık Kasdının Olmadığını İspat Yükümü.....	104
g) Yararlandırıcı İşlemlere İlişkin İspat Yükümü....	106
h) Michir Sebebe İlişkin İspat Yükümü	106

B - İdare Yönünden	107
a) Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İçeriğinin Hukuksal Biçimine Uygun Olmadığını İspat Yükümü	107
b) Defter, Belge ve Beyannamelerin Doğruluğu Karinesine Karşı İspat Yükümü	109
c) Re'sen Tarhiyatla Takdir Edilen Matrahın Gerekçe ve Doğruluğunu İspat Yükümü	110
d) Kaçakçılık Kasdını İspat Yükümü	112

- ÜÇÜNCÜ KISIM -

- SAVUNMA HAKKI AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME	112
- SONUÇ	123
- KAYNAKÇA	125

Devlet, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı yasalarla tek taraflı olarak verginin konusunu belirler, vergi yükümlüsü saydığı kişilerle ilişkileri tanımlar, ortaya koyar. Bu ilişkide egemenlik yetkisinin (=vergileme yetkisi) kişilere ilişkin durumu açıklığa kavuşturulmalı, kişi hakları korunmalı ve devletin üstünlüğü ilkesine dayanan bu düzenlemede kişiye yargı yollarıyla güvence sağlanmalıdır.

Vergi hukuku, hazinenin (fisc) haklarını ve bu hakların uygulama ayrıcalıklarını düzenleyen kamu hukuku dalı olarak tanımlanmaktadır. Karşılıklı çıkarlar açısından vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi nedeniyle taraflar (devlet-birey) arasında ortaya çıkan zıtlığı, çıkarlar dengesi kurmak yoluyla belli kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalı olarak tanımlanır. (1)

Vergi, siyasi güç kullanılarak kişi ve kurumlardan zora dayanarak ve karşılıksız olarak devlete aktarılan ekonomik değerler olarak tanımlanabilir. (2) Ancak benzer yükümlülüklerden ayırmak için aşağıdaki özelliklerin aranması gerekir :

- i. Zorunlu bir ödemedir,
- ii. Karşılıksız bir ödemedir,
- iii. Vergi yalnızca kamu giderlerine harcanabilir.

(1) Kumrulu; Vergi Yargısında Sorunlar, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, s.119

(2) Aksoy, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2.Baskı İstanbul, 1989; Kamu Maliyesi, İstanbul 1991, s.158
Kaneti; " Vergi Hukuku." 2.Baskı, İst.1989, s.3-9
Erginay; "Vergi Hukuku."3.Baskı, Ankara 1988
Zorlu; "Vergi Hukuku" 13.Baskı, Ankara 1981, s.44-47
Gürsoy Bedri; Kamu Gelirleri, Ankara, 1963, s.21-29
Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1974, s.276-279

Vergilemenin (veya vergilerin) başlıca dört ana nedeni olduğunu öne süren yazarlara göre bunlar;

- aa. Kamu malları için gerekli ödemeler,
- bb. Sübvansiyon ve zararlar için üstlenilen ödemeler,
- cc. Gelirin yeniden dağılımını yapmak için gereken ödemeler,
- dd. Devlet borçlarının faizleri için gereken ödemeler,

olarak sayılmaktadır. (3)

Her dönemde gerekli gelir miktarı, harcama hedeflerince belirlenir.(4) Vergi borcu, bireyin ekonomik varlıklarına, ekonomik açıdan bir yükür ve bunları etkiler.(5)

Her devlet emir ve yasaklarını kabul ettirmek için ceza yaptırımını uygulamaktadır. Vergi hukukunda da toplumsal düzeni korumak amacıyla esasen mali yaptırımlar yanında cezai yaptırımlara da yer verilmiştir. (6) Vergi cezalarını diğer cezalardan ayıran niteliklerinden biri, vergi cezasını gerektiren fiillerde devletin cezayı belirleme hakkını çok kere yargı organlarına bırakmaması ve cezanın yönetsel yargı organlarının -yönetsel yargı esaslarına dayanan usul kurallarına göre- verdikleri kararlarla belirlenmesidir. Ceza yar-

(3) Sinclair; P.J.N. The Economic System In The UK, Oxford University Press, Second Edition, London 1979 s. içersinde s.316-338,

Kaneti; İbid, s.30, "Sosyal Hukuk Devleti Anlayışında Vergilendirme ile gelir ve varlığın yeniden dağıtılması da öngörülmektedir."

(4) Uluatam, Özhan; Kamu Maliyesi, Ankara, 1978, s.169-173

(5) Blumenstein, Ernst; System Des Steuenechts, Zürich, 1971, s.5

(6) Erman; Vergi Suçları, İst.1988, s.1-2 " Fransa'nın Dragonyen tedbirlerle vergi sistemini kurtaramadığını ibretle müşahade etmekteyiz." Alaybek, Ali; Organik Vergi Reformu, İst.,1961 s.74

gısının suçun oluşmasında mutlaka aradığı kasıt (failin kusurluluğu) ve cezanın kişiselliği ilkesini yönetsel yargı mercileri dikkate almamaktadır. Oysa, bağımsız yargı organları bireyin haklarını gözetken güvence oluşturan ve devletin yalnızca taraf olarak ve bireyden farksız hak ve yetkilerle donatıldığı "usul kuralları" uyarınca yargılamayı yapar.(7)

Yabancı unsur taşıyan bir özel hukuk ilişkisinde, bu ilişki ile karşılaşan yargıç önce kendi hukukunun adı geçen ilişkiye uygulanıp uygulanmayacağına bakar, kendi hukukunu uygulayabildiği ölçüde aslı kaynak olarak kullanacaktır, aslı hukuk kaynağı yargıcın bağlı olduğu hukuk birimine ilişkin ve re'sen uygulanması gereken hukuk kaynaklarıdır; bu özel hukuk ilişkisinde kural olarak "lex fori" uygulanır. Bir meselenin esas meselesi ya da usul meselesi olduğu lex fori tarafından belirlenir.(8) Delil gösterme yargısal bir sorun olduğundan yasalar çatışması durumunda delil göstermede lex fori yürür.(9)

Diğer yandan yönetsel yargı da, kısaca yönetimi yargılayan yargıliklar dizgesi olarak tanımlanmaktadır.(10) Yönetim hukuku uygulama tekeli yalnızca yönetsel yargıya ait değildir; Anayasa Mahkemesi, Uyuşmazlık Mahkemesi, Yüksek Seçim Kurulu yönetim hukukunun "içtihat mahkemeleri" niteliğinde görünmektedir. Yargı yetkisi idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır.

(7) Erman; İbid., s.5-7, Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2.Baskı, İstanbul, 1989, s.110

(8) Ökçün, Gündüz; "Devletler Hususi Hukukunun Kaynakları ve Kamu Düzeni" Ankara, 1967, s.4-5, Altuğ, Yılmaz; Devletler Hususi Hukukunda Yargı Yetkisi, İstanbul, 1973, s.5

(9) Umar-Yılmaz, Bilge; İspat Yükü, 2.Bası, İstanbul, 1980, s.33

(10) Akıllıoğlu, Tekin; İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği; MGB, Sempozyum, Ankara, Şubat, 1990, s.91-100

Yönetmel yargı, kendiliğinden varolan, yönetim işlevinde saklı, kendiliğinden (re'sen) harekete geçen hukukilik denetimi yanında, hiyerarşik denetim ve vesayet denetimini de içerir. Ayrıca yönetmel kararım alınış ve uygulanışında izlenen yönetmel politikalr, ekonomik ve toplumsal amaçlar da bu kapsamda sayılmaktadır. (11) Yargı denetimi ise, hukukilik denetimidir.

Vergi kaçakçılığı suçu, kasten işlenebilen suçlardandır; kast yasanın suç saydığı eylemi ve eylemin sonuçlarını bilerek ve isteyerek işleme istencidir, yükümlü-fail- VUK'nun 344'üncü maddesinin ilk sekiz bendinde sayılan eylemlerden birini yapar ve bundan vergi kaybı doğarsa "kasıt" unsuru gerçekleşmiştir; yasa koyucu özel kasıt; yani "vergi kaybına neden olma amacıyla hareket" aramamaktadır. VUK'nun 344.maddesi kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan halleri göstermektedir.(12) Anılan bentlerde kaçakçılık kasdı kesin yasal karine olduğundan, aksi ispat olunamaz.(13)

Anayasa'nın 2.maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına saygılı sosyal bir hukuk devletidir. İnsan hakları, 20.yüzyılda insanlığın dünya savaşlarından sonra kurtarıcı olarak gördükleri düşüncelerdir.(14) Önce, eski İngiliz şartları ve Bill'leri İngiliz bireyinin kişiliğinde, insan hak ve özgürlüklerinin saptanmasında insanlık tarihinde dönüm noktası oluşturmuşlardır.(15) Daha sonra İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve bunu izleyen Avrupa İnsan Hakları Antlaşması bu düşünceleri somutlaştırmaya doğru atılan önemli adımlardır.

(11) Akıllıoğlu; İbid., s.92

(12) Hızlı,Yılmaz; Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s.83-87

(13) Erman; İbid., s.5-7, "VUK'nun 344.maddesi kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan halleri göstermektedir."

(14) Arık K.Fikret; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Üzerine Bir İnceleme, Ankara, 1965, s.295

(15) Savcı Bahri; İnsan Hakları (Kanunilik Yolu ile Korunması) Ankara, 1953, s.4-14

Avrupa İnsan Hakları Antlaşması'nın hukuksal niteliği İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nden farklıdır; Evrensel Bildiri devletleri hukuken bağlama gücü bakımından tartışmalıdır, oysa Avrupa İnsan Hakları Antlaşması akit devletlere hukuksal ödevler yükleyen uluslararası bir üstlenmedir.(16)

4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Antlaşması ve Ek Protokolü 1954 yılında onaylanarak iç hukukumuzun bir parçası durumuna gelmiştir.(17) Antlaşma'nın Ünsözünde Konsey üyelerinin, halklarının ortak malı olan ve her gerçek demokrasinin dayandığı birey özgürlüğü, siyasal özgürlük ve akla dayanan değerlere sarsılmaz biçimde bağlı oldukları belirtilmektedir. Antlaşma'nın 3'üncü maddesine göre Avrupa Konseyi'nin her üyesi, hukukun üstünlüğü ilkesini ve egemenliği altında bulunan her bireyin insan haklarından ve ana özgürlüklerinden yararlanma ilkesini kabul eder.

Hukuk devletinin başlıca amacı, kamu gücü karşısında kişinin hak ve özgürlüklerini korumaktır; devletin değişik işlevlerinin ayrı organlar eliyle gördürülmesi anlamına gelen "güçler ayrılığı" ilkesi yönetimin hukuka bağlılığı ve tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun zorunlu oluşu, idarenin yargısal denetimini zorunlu kılar.(18)

2365 sayılı Yasa'yla yapılan bir düzenlemeyle Türk Vergi Hukuku'nda yorum, nitelendirme ve ispata ilişkin ilkeler 1981'de yeniden belirlenmiştir; buna göre; vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin, yemin dışında, her türlü delille kanıtlanabileceği belirtilmiş; tanık ifadeleri için

(16) Meray L. Seha; Devletler Hukukuna Giriş, 1.C., Ankara, 1960 s.210-211

(17) Arık; İbid., s.295

(18) Anayasa Mahkemesi; 1990/40-1991/33 sayılı Karar, 01.10.1991, R.G. 07.02.1992, Sayı:21135

tanıgan vergiyi doğuran olayla doğal ve açık ilgisinin varlığı koşulu getirilmiştir.(19) Söz konusu maddede yorum ve nitelendirme, ispata ilişkin hükümler yanında yer almaktadır; kural olarak iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan durumların iddia edenlerce ispatlanması gerektiği hükme bağlanmıştır.(20)

Bu konuyu düzenleyen Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre; herkes meşrû araç ve yollardan yararlanarak yargı yerleri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.(21)

Türk Vergi Hukuku'nda VUK'nun 3'üncü maddesinden hareketle, delil sistemi ve ispat yükünün, tahsisi olarak VUK'nun 344'üncü maddesinin 1-8'inci bendlerinde yer alan kaçakçılık kasdı karinesine karşı ispat hakkının ele alındığı çalışma üç bölüme ayrılmıştır :

Birinci bölümde özel hukukta ispat yükü, karine ve delil gösterme genel olarak ortaya konulduktan sonra, ikinci bölümde vergi hukukunda delil sistemi ve ispat yüküne ve sonuç bölümünde kaçakçılık kasdı karinesinin savunma hakkı açısından değerlendirilmesi, ne yer verilmiştir.

- BİRİNCİ BÖLÜM -

ÖZEL HUKUKTA İSPAT YÜKÜ, KARİNE VE DELİL GÖSTERME

Yargılama yerleri bazı araçlara başvurarak olayların hukuk normları karşısındaki durumunu belirlerler; her uyuşmazlık maddi ve

(19) VUK / Md.3

(20) VUK / Md.3

(21) Anayasa / Md.36

hukuksal mesele olmak üzere iki meseleden oluşur, somut hukuksal meselenin çözümünde kullanılan araç hukuk normlarıdır. Hukuk normunun soyut olarak düzenlediği ve kendilerine hukuksal bir sonuç bağladığı olaylar somutlaşmadıkça sözkonusu norm uygulanmaz; bu normun öngördüğü hukuksal sonuç doğmaz.(22)

Hukuk açısından değer hükmi üç işlem sonunda verilir;

- 1- Olay öğrenilir; ispat meselesi de denilen maddi mesele belirlenir.
- 2- Olayın hukuk normu karşısındaki durumu belirlenir.
- 3- Olayın tipe uyup uymadığı belirlenir.

Hukuksal düzen, hukuksal değer ölçüleri olan normlardan oluşur; ancak bunların toplamı değil, bunlardan oluşan bir bütündür. Normların gereksinmelere göre değişmesi sonucu hukuk düzeni de zamanla değişir.(23) Hukuk normları soyuttururlar; somut olaya uygulandıklarında somutlaşmazlar. Hukuksal düşünce tiplere göre düşünmektir; hukukça nitelendirme sözkonusu olayın hangi tipe girdiğini saptamaktır, maddi olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeyi amaçlar.(24)

Yargılama sadece yazılı hukuk normlarına değil yazılı olmayan normlara da bakılarak yapılır; bunlar ahlaki nitelikteki hüsnüniyet, hakkaniyet (nasafet,insaf) kavramlarıdır. Hukuk ile kanun aynı kanun normları değildir.(25) Yazılı olmayan hukuk sadece örfi hukuk değil-

(22) Umar-Yılmaz; İspat Yüklü, İstanbul, 1980, 2.Bası, s.143

Umar, Bilge; İktisatçılar İçin Medeni Usul Hukuku ve İcra - İflâs Hukuku, İzmir, 1973, s.53-65

(23) Kunter Nurullah; Ceza Muhakemesi Hukuku, 5.Bası, s.354

(24) Tipke, Dr.Klaus; Steverrecht Ein Systematischer Grundriss, 11.Baskı, 1987, Köln, s.105, Kaneti,Selim; Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme, İktisat ve Maliye, C.xxx,Sayı 12 Mart 1986, s.465-470

(25) Kunter; İbid, s.365

dir; yazılı hukukun yazılı olmayan hukuka göre toplum tarafından anlaşılması ve uygulanışı da vardır.(26)

I - ÖZEL HUKUKTA İSPAT YÜKÜ

İspatlanması gereken olay şüpheli olaydır. Besbellilik kanıtlanmaya gerek duymaz. Kanıtlama külfeti kimin kanıtlayacağına ilişkindir. İspat yükü, hukuk normunun soyut olarak düzenlediği olumlu veya olumsuz olgunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılabilmesi nedeniyle doğabilecek "aleyhte karar" olasılığıdır. (27) Uyuşmazlık konusu olayın gerçeği belirlendiğinde ispat yükü sorunu yoktur. Bu görüşe göre; taraflardan bir ispatı başardığında ispat yükünün karşı tarafa geçeceği anlayışı yanlıştır; karşı tarafa geçen delil gösterme yüküdür. Hukuksal sonucun doğumunu öne süren taraf, sözkonusu olayların ve unsurların somut olarak gerçekleştiğini ispat etmelidir.(28)

B - İSPAT YÜKÜ KURALLARI

Uyuşmazlık konusu olan olayda, ispat yükünün düştüğü tarafı belirleyen kurallara ispat yükünün paylaştırılması kuralları denir; belli bir olay için taraflardan hangisinin ispatla yükümlü olduğunu gösteren kurallardır. İspat yükünün kime düştüğü yargıç tarafından belirlenir; kendisine ispat yükü düşmeyen taraf ispatlanamayan olayın aksini ispat zorunda değildir. Ancak karşı delil gösterebilir ve bu eylem ispat yükünün durumunu etkilemez, karşı taraf ispat yükünü taşımaya devam eder.

Anayasa'nın 36'ıncı maddesinden hareketle, herkesin meşru bütün araç ve yollardan yararlanarak yargı yerleri önünde davalı ve davacı olarak iddia ve savunma hakkına, dolayısıyla ispat hakkına sahip olduğu açıktır. Belirli bir hukuksal sonucu

(26) Kunter; İbid, s.391-392

(27) Umar-Yılmaz, İbid., s.2-3

(28) Gözübüyük Şeref; Yönetmelik Yargı; Ankara, 6.Baskı, 1983, s.271-273

doğuran normdaki unsur olguların gerçekleştiğini ispat etme olanağı, bunu ileri sürene tanınmalıdır.

İspat yükü kurallarının maddi hukuka ya da yargılama hukukuna girdiği tartışması yanında, karma görüş her ikisine birden girdiğini öne sürmektedir. İspat edilmesi gereken olguları maddi hukuk belirlediğinden ispat yükünü de belirlemelidir görüşüne karşı, ispat yükünün ancak yargılamada sözkonusu olduğu bu nedenle şekli hukuk tarafından düzenlenmesi gerektiği öne sürülmektedir.

C - İDDİA ETME YÜKÜ

Kendi yararına bir hüküm verilmesi için unsur olguların varlığının, iddia edilmesi gerekir; iddia gereği, ispat gereğini iddia etme yükü ispat yükünü önceleyen kavramlar olarak ortaya çıkarlar. Ancak iddia etme yükünün ispat yükü ile aynı tarafta olmadığı durumlar yanında, iddia etme yükü mahkemenin edilgenliği ilkesinin geçerli olduğu yargılama yönteminde sözkonusudur.

D - İSPATIN KONUSU

İspatın konusunu; hukukun kendisine hakların ve hukuksal ilişkilerin doğumu, değişmesi, doğmasını engelleyen veya doğmuş bu hakkın düşmesi sonucunu bağladığı "hukuken doğrudan doğruya önem taşıyan olaylar", bu olayların "yaşam deneyi kurallarına göre" gerçekleşmiş olup olmadıklarının belirtileri olan "hukuk için dolaşısıyla önem taşıyan olaylar" ile bazan hukuken önem taşımayan olaylar ile hukuk kurallarının varlığı ve içeriği oluşturur.

Bizzat hukuk kurallarının varlığı ve içeriğinin ispat konusunu oluşturması, yabancı hukukun normlarından kendi yararına sonuç çıkaran tarafın bu yabancı hukuk normunun varlığını ve içeriğini ispatlama zorunluluğudur. Benzer şekilde örf ve adet hukuku için de yararlanan taraf ispat zorunluğu taşır.

E - İSPAT GEREĞİNİN SINIRLARI

İspatın konusu davanın çözümünü etkileyebilecek olgulardır; yasanın doğrudan doğruya veya dolayısıyla hiçbir sonuç bağlamadığı olguların ispatına gerek yoktur; bu yargılama ekonomisinin bir gereğidir. Yargı yetkisinin bir sonucu olarak, daha önce kanıtlanmış bir hususun kanıtlanmasına gerek bulunmamaktadır.(29)

İspatı gerekli olguların davanın çözümüne etkili olması yeterli değildir; bununla birlikte taraflar arasında çekişmeli olması da zorunludur.

Bunlar yanında ispat gereğinin sınırları arasında herkesçe bilinen ve ünlü olaylar, bunlar çekişmeli sayılmaz ancak aksi ispatlanabilir, ile yaşam deneyi kuralları vardır. Olağan bir duruma dayanan tarafa ispat yükü düşmez.(30)

İrade açıklamalarının içeriği anlaşılamiyorsa, sözkonusu iradenin içeriklerini belirlemeye yarayan kurallara yorum kuralları denilmektedir. İrade açıklamasının içeriği anlaşılamiyorsa kuralda gösterilen yorumun, başka bir yorumun yerinde olduğunu belirten olaylar ispat edilmedikçe irade açıklamasının gerçek içeriği olduğu kabul edilir.(31)

Sözde karineler, yasal olay karinesi ve yasal hak karineleri, karineden yararlanan için ispat yükünü ortadan kaldırır, ancak ispat yükü karşı tarafa geçmez; karşı tarafın karineyi çürütmesi gerekir; yer değiştiren delil gösterme yükü olmaktadır.(32)

F - OLUMSUZ OLAYLAR İÇİN İSPAT YÜKÜ

Olumsuz olaylar için de ispat yükü, ispat zorluğuna rağmen, genel kurala göre belirlenir; talepte bulunan ve iddia

(29) Kunter; İbid. s.391-392

(30) Gözübüyük; İbid. s.368-372

(31) Umar-Yılmaz; İbid. s.189-190

(32) İbid., s.173-176

öne süren taraf, bunun kabulünü sağlayan hukuk normu olumsuz bir olgunun gerçekleşmesi şartını arıyorsa, sözkonusu "olumsuz olgu" için ispat yükünü taşır.(33)

G - KUSURUN VEYA KUSURSUZLUĞUN İSPAT YÜKÜ

Kusura dayanan haksız fiillerden kaynaklanan taleplerde kusurun varlığı gereklidir; olgu (kusur) talebi öne süren tarafından ispatlanmadıkça hüküm alınamaz; bu olgu için ispat yükünü talebin sahibi taşır.

- İKİNCİ KISIM -

I - ÖZEL HUKUKTA KARİNE

A - KAVRAM

Bir olayın doğruluğunun önceden ve soyut bir şekilde kabul edilmesidir; bir olasılık hükmüne dayanır ve olumludur. Delilin sağlamlığını, içeriğinin doğruluğunu gösterir. Delilin sağlam olmadığına isbatı durumunda buna "karinenin çürütmesi" denir. Karine bağıbaşına bir delil sayılmaz, yalnızca bir delilin içeriğinin önceden doğruluğunun kabulüdür, belli bir olaydan çıkarılan belli olmayan başka bir olaya ilişkin sonuçlardır.(34)

Yasal karine; delilin sağlamlık değerine ilişkin hüküm yasa koyucu tarafından verildiğinde sözkonusu olur. Bu durumda yargıç sağlamlık değeri araştırması yapmaz. Ancak çürütülme kabul edilmiyorsa karine değil "yasal delil" sözkonusudur, bazan çürütülme olanağı yasada sınırlandırılmış olabilir.(35)

(33) İbid., s.247-277

(34) Gözübüyük; İbid., s.368-372

(35) Kunter; İbid. s.399, "Mutlak Karine ve Hukuki Varsayım Çağdaş Hukukta Kabul Görmemektedir."

Basit karine, yasa koyucunun delil sağlamlığını belirlemediği durumlarda yargıcın karineye başvurusudur; her delil basit karineyi gerektirir; kural doğruluk karinesi kabulüdür. Şüphelenmek için neden varsa doğruluk karinesine başvurulmaz, delilin sağlamlığı araştırılmalıdır.

a - Fiili Karine

Yaşam deneyi kuralları tarafların olay iddialarının doğruluğu veya bir delilin güvenilirliği hakkında yargıcın kanaat varmasını sağlarlar.

Yargıcın delil değerlendirme serbestliğinin geçerli olduğu durumlarda fiili karinelerin biri gösterilmiş bir delilin güvenilirlik derecesini belirlemede, ikincisi hakkında delil gösterilmemiş bir olay iddiasının doğruluğunu belirlemede yararlanılma olmak üzere iki işlevi vardır.(36)

b - Yasal Karineler

Yasal karineler olay karineleri ve hak karineleri olarak ikiye ayrılarak incelenirler.

1 . Yasal Olay Karinesi

Belli bir hukuksal sonucun doğumu için varlığı gerekli olumlu veya olumsuz olayın gerçekleşmiş olduğunun, varolduğu anlaşılma ve bu hukuksal sonuçla ilgisi olmayan başka bir olaydan çıkartılmasına imkân veren bir yasa kuralıdır. Yasal olay karineleri, aksi ispat edilebilen yasal olay karineleri (basit karine) ve aksi ispat edilemeyen yasal olay karineleri (kesin karineler) olarak ikiye ayrılır. Bir karinenin kesin karine olduğu yasada açıkça belirtilmişse kabul edilir; yoksa açıklık bulunmayan durumlarda karinenin basit karine sayılması gerekir.

(36) Umar-Yılmaz; İbid., s.165-167

Şanver, Salih; "Vergi Hukukunda İspat" Teksir, s.3

Kesin karine, varsayımdan ispat yükü sorununu ilgilendirmek açısından ayrılır. Varsayım kuralı belli bir olay için saptanmış hukuksal sonucu başka bir olaya da bağlayan ve sözkonusu hukuksal sonuç bakımından iki olayı eşit gören bir hukuk kuralıdır.

2 . Yasal Hak Karineleri

Bir hakkın veya hukuksal ilişkinin halen var olduğu veya varolmadığı hakkında bir sonuca varılması sonucunu doğuran karineler "yasal hak karineleri"dir. Yasal hak karineleriyle yasal olay karinelerini ayıran ölçüt, yasal hak karinelerinde bir hak veya hukuksal ilişki, yasal olay karinelerinde ise olaydır.(37)

3 . Kesin Karine - Basit Karine

Bu ayrımı, yukarıda da belirtildiği üzere, aksi ispat edilebilirlik-edilemezlik ölçütüne göre yapılmaktadır. Aksi ispat edilebilen karineler "basit karine", aksi ispat edilemeyen karineler "kesin karineler" dir. Bir karinenin, ancak yasada açıkça belirtilmesi halinde, kesin karine olduğu kabul edilir, aksi halde basit karinedir.

c - Yasal Karinelerin İşlevi

1 . Sözde Karinelerin İşlevi

Yasanın bir olayın varlığını asıl kabul ettiğini böyle bir sonuç çıkarılmasına elverişli başka bir olayın varlığına gerek duymadan belirttiği kurallardır. Sözde karinelerin işlevi varlığını asıl kabul ettiği olayın varlığı hakkında ispat yükünü ortadan kaldırmasıdır. Bu durumda varlığı kabul edilen olayın yokluğunu ispat için delil gösterme yükü karşı tarafa geçer.

(37) Umar-Yılmaz; İbid., s.169

2 . Yasal Olay Karinelerinin İşlevi

Yasal olay karinesi, belli bir olay için ispat yükünü taşıyan tarafa -isterse- belli başka bir olayın ispatıyla yetinmek hakkını verir; bu ispat diğerinin ispatının yerine geçer ve ispat yükü ortadan kalkar. Bu durumda karşı taraf basit karine durumunda; asıl önem taşıyan olayın yokluğunu ispat ederek karineyi çürütür veya ispatlanan ikinci olayın varlığına ilişkin yargıçta şüphe yaratır, bunun sonucu olarak asıl olgu ispata muhtaç hale gelir. Kesin karine durumunda, karinenin uygulanmasını mümkün kılan olgunun yokluğu ispat edilir veya buna ilişkin deliller çürütülür; buhlar yapılmadıkça ispat açısından asıl önem taşıyan olayın yokluğu ispat edilemez, kesinliği sınırlı kesin karine durumunda yasa karinenin uygulanmasını mümkün kılan olayın belirlenmiş yollarla doğrudan ispat edilmesine de imkân verebilir.(38)

3 . Yasal Hak Karinelerinin İşlevi

Karinenin uygulanması için gerekli olgunun varlığı ispat edilerek, karinenin uygulanması ve hakkın tanınması istenebilir; bunun sonucu olarak delil gösterme yükü karşı tarafa geçer; karşı taraf isterse saptanmış sayılan ve bu nedenle karinenin uygulanmasını gerektiren olgunun yokluğunu ispat eder; isterse saptanmış sayılan olayın varlığı konusunda belirsizlik durumunu geri getirebilir.

4 . Yasal Karinelerin Yargıcı Bağlayıcı Niteliği ve Bağlayıcılığın Sonuçları

Yasal karinenin uygulanması için gerekli olayın varlığı usulüne uygun biçimde mahkemenin bilgisine iletilildiğinde yargıç karineyi kendiliğinden uygular.

Karine uygulanmamış veya yanlış uygulanmışsa karar yasaya aykırılıktan bozulur; bu sonuçtan başka bir sonuç karine neden yararlanan tarafın hasmının karşı ispat hakkının daralmasıdır.

- ÜÇÜNCÜ KISIM -

I - ÖZEL HUKUKTA DELİL GÖSTERME

A - KAVRAM

Delil ikamesi, tarafların;

- i - Kendi iddialarının doğruluğunu ya da
- ii- Karşı tarafın iddiasının asılsızlığını, ispat etmeye yönelik ve bu amaca elverişli araçlarla -delil- yargıcı inandırma işlemidir.(39)

Delil ikamesi -delil gösterme- kuralları, ispat yükü kurallarından ayrıdır; delil gösterme kuralları ispat işinin biçimini veya yöntemini düzenler; ispat yüküne ilişkin kurallar ise olay bakımından yargıcın aleyhte kararıyla karşılaşma riskini taşıyan tarafı belirler. Genel olarak, belirli bir olgu için ispat yükünü taşıyan, delil gösterme yükünü de taşır. İspat yükünün değişmez olmasına karşılık, delil gösterme yükü yargılamanın gidişine ve yargıcın değerlendirmesine bağlı olarak taraf değiştirebilir.

Delil gösterme kuralları yargılama hukuku alanına girer; ancak delil gösterme kurallarından bazıları maddi hukuk yasalarında yer alabilir; Türk hukukuna İsviçre hukukundan gelmiş olan bu durum, delil göstermenin yargısal bir kavram olma niteliğini değiştirmez.(40)

Delil göstermenin bu niteliğinin -yargısal kavram oluşunun- önemli sonucu, yasalar çatışması (kanunlar ihtilafı) halinde delil göstermenin ilke olarak "lex fori" ye tabi olmasıdır.

(39) Gözübüyük; Yönetmelik Yargı, 6.Baskı,Ankara,1983, s.368

Kunter; İbid., s.420-429

(40) Umar-Yılmaz; İbid. s.33-36 "Sübjektif ispat yükü olarak da adlandırılmaktadır. Şanver, Salih; Vergi Hukukunda İspat, HUK, İstanbul (Teksir), 1983,s.4

B - DELİL GÖSTERME YÜKÜ

Delil gösterme yükü; belirli bir olay hakkında kendi iddiasının doğruluğu veya karşı tarafın iddiasının asılsızlığına ilişkin olarak yargıçta kanaat edinmesini sağlama üdevi ve aleyhte bir karar verilmesi tehlikesini doğurabilecek yaptırımı ortadan kaldırmak amacıyla taraflardan birine düşen delil gösterme işidir; bu nedenle delil göstermeyi düzenleyen kuralların bir bölümü delil gösterme yükünü de düzenler.

Genellikle belli bir olay için ispat yükünü taşıyan taraf, delil gösterme yükünü de taşır, ancak her zaman böyle değildir. Diğer yandan ispat yükü sabit olduğu halde, delil gösterme yükü taraf değiştirir; yargılamanın gidişi ve yargıcın değerlendirmesine göre delil gösterme yükünün hangi tarafa düştüğü belirlenir. (41)

Buna ilişkin olarak; iyiniyetin ispat edilmiş sayıldığı durumlarda iyiniyet olayı için ispat yükünü taşıyan taraf iyiniyetini ispat etmiş sayılır; bu durumda iyiniyetin yokluğu hakkında delil gösterme yükünün karşı tarafa düşmesi örnek gösterilebilir. Benzer şekilde, inkârla yetinen borçluya karşı borcun ödenmesini isteyen alacaklı, alacak hakkının varlığını ispat ederse ispat yükü sorunu kalmaz, ancak delil gösterme yükü ortadan kalkmaz; taraf değiştirir. Borçlu karşı ispatta bulunmakla kendi aleyhine karar verilmesi riskini ortadan kaldıracak veya yalnızca alacaklıların delillerini çürütterek belirsizlik durumu yaratır; bu takdirde ispat yükü alacaklıya yüklenmiş olarak geri gelir. (42)

Benzer biçimde, yargıcın karinelere bakarak bir olayı ispat edilmiş sayması sonucu bu olay için delil gösterme yükünün karşı tarafa geçmesi mümkündür; bu durumda ispat yükü ortadan kalkar, karşı taraf delil gösterme yükü kendine geçtiğinden, delil göstererek yargıcın bu kanaatini çürütmek zorundadır.

(41) Gözübüyük; İbid., s.369-370

(42) Umar-Yılmaz; İbid., s.34-36

Türk hukuku ve öğretisinde ispat yükü ve delil gösterme yükü ayrımı yapılmamaktadır; çekişmeli olayın gerçeğinin ispatlanmış olduğunun kabul edildiği durumlarda ispat yükü ortadan kalkacağından; ispat yükünün yer değiştirmesi değil, delil gösterme yükünün yer değiştirmesi sözkonusu olabilir.(43)

Hukuksal sonucun doğumunu öne süren taraf; sözkonusu olayların ve unsurların somut olarak gerçekleştiğini ispat etmelidir; medeni usul hukukunda mahkemelerin edilgenliği ilkesi yürürlükte, idarî yargılama usulü hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. (44)

Medeni Kanun'un 6'ıncı maddesinde; yasa aksini emretmedikçe iki taraftan herbirinin iddiasını ispata mecbur oldukları hükme bağlanmıştır; olağan bir duruma dayanan tarafa ispat yükü düşmez; ispat yükü olağan durumun tersini savlayan tarafa düşer, yasanın belirlediği durumlarda ispat yükü yasada yazılı tarafa düşer. Karineeler ise belli bir olaydan, belli olmayan bir olaya ilişkin sonuçlardır.

Deliller kesin ve takdiri olmak üzere ikiye ayrılırlar; birinci tür deliller ikrar, senet, yemin ve kesin hüküm olarak dört tanedir; bunlar yargıcı bağlar. Takdiri deliller ise tanık, bilirkişi, keşif ve özel hüküm delilleridir; bunlar yargıcı bağlamaz, bunların hilafına karar verilebilir.(45)

C - DELİL

Yargılama makamlarının kollektif bir hükümle çözdükleri uyumsuzluğun maddi mesele olarak adlandırılan maddi gerçeğin araştırılmasında kullandıkları araçlardan biri "delil" dir. Yargıcın hükme varması maddi konuyu sabit görmesi veya görmemesidir.(46) Bu tarafları açısından sözkonusu olayın ispat edilmesi veya edilmemesidir.

(43) Umar-Yılmaz, Loc.cit.

(44) Gözübüyük; Yönetmelik Yargı, Ankara, 6.Baskı, 1983, s.271-273

(45) Gözübüyük; İbid. s.368-372

(46) Kunter; İbid., s.381

Bu işlemler için kullanılan araçlara "ispat vasıtası" veya "delil" denir. Delillere dayanılarak olay hakkında hüküm verme işlemine "olayın belirlenmesi" denir.

Vicdani delil sistemi hem delil serbestliği, hem de delillerin değerlendirmesi serbestliğidir. Çağdaş ülkelerde vicdani delil sistemi uygulanmaktadır. Eski dönemlerde ve uzunca bir dönem "kanuni delil sistemi" uygulanmıştır. Bu sistemde belli hususlar yasalarda gösterilen belli delillerle ve yargıcı bağlayacak şekilde ispatlanır.

Deliller; akılcı ve gerçekçi, olayı temsil edici, güvenilir ve müsterek olmalıdır. Objektif veya bilimsel denilen delil sistemi de başvuru kaynakları arasındadır. Deliller hiçbir zaman mutlak belliliği göstermez, delillerin gösterdiği sadece bir olasılıktır. Kişinin şüphesini yüzdeyüz yenerek kanıya varması da kanının kişisel olma özelliğini kaldırmaz.

Deliller somut olaya özgü temsili deliller, genel nitelikte temsili deliller olarak, diğer tanımlar yanında ikiye ayrılarak incelenmektedir. Somut olaya özgü deliller ispat edilecek olayı doğrudan ispat niteliğini taşır; beyan ve belge olarak iki türe ayrılabilirler, genel nitelikte temsili deliller yalnızca ispat edilecek olayı değil başka olayları da ispat edebilirler. Bu nitelikleri nedeniyle sağlamlıklarının araştırılması zorunlu olmaktadır.

a - Kesin Deliller

aa- İkrar

İkrar, bir tarafın ileri sürdüğü bir olayın doğruluğunun karşı tarafça yargıç önünde ve mahkemede söylenmesidir; buna göre ikrardan sözedilebilmesi için, bir tarafın bir olay ileri sürmesi ve öbür tarafın ileri sürülen olayın doğruluğunu bildirmesi gerekir; ikrarın konusu karşı tarafın ileri sürdüğü maddi olaylardır, karşı tarafın öne sürdüğü hukuksal nedenler ikrar konusu olamazlar. İkrar, yapan tarafın tek taraflı açık "irade beyanı" olarak olur.

İkrarda, yalnızca ikrar edilen olay doğru kabul edilir ve soruşturma sürdürülür, kural olarak ikrar eden ikrarından cayamaz; ancak ikrar edilen olayın gerçeğe uygun olmadığı ve ikrarın maddi bir hata sonucu yapıldığı ispatlanırsa ikrardan dönülebilir. Mahkeme dışı, başka mahkemede, aynı mahkemede olmakla beraber başka bir yargılama sırasında yapılan ikrar yalnızca bir belirtidir. Yukarıda sayılan sonuçları doğurmaz.(47)

İkrar edilen konular çekişmeli sayılmaz, bu konuda delil de gösterilemez; ikrar edilen husus ikrar eden taraf aleyhine kesin delil oluşturur.

bb- Senet

Senet, bir kişinin kendi aleyhine delil oluşturmak için yaptığı belgedir, en önemli kesin delildir. Belge somut olayı temsil eden çok defa olay anında yapılan insan yapısı kanıt aracıdır. Yazılı, şekli saptayan ve sesi saptayan belge olmak üzere sınıflandırılır; ayrıca belgeler aksi saptanıncaya kadar geçerli, sahteliği kanıtlanıncaya kadar geçerli ve sıradan bilgi yeteneği taşıyan belgeler olarak üç kısımda toplanmaktadır.(48)

cc- Yemin

Yemin, taraflardan birinin bir olay hakkında Tanrı'yı tanık gösterip; namusla doğrulayarak bildirimde bulunmasıdır; artık o olay hakkında başka delil gösterilmesi gerekmez; olayın doğru olup olmadığı davada kesin biçimde saptanmış olur.

dd- Kesin Hüküm

Kesin hüküm, kişiler arasındaki uyuşmazlıkları kesin bir şekilde çözer; şekli anlamda kesin hüküm ve maddi anlamda kesin hüküm olarak iki biçimde gerçekleşir.

(47) Umar-Yılmaz; İbid. s.36

(48) Kunter; İbid., s.420-429

1. Sekli Anlamda Kesin Hüküm

Olağan yasa yollarına başvurulamayan kararlar-
dır; taraflar arasındaki uyuşmazlığı değil, davayı sona erdiren,
bir kararın maddi anlamda kesinleşmesi için şekli anlamda kesin-
leşmiş olması gerekir.

ii. Maddi Anlamda Kesin Hüküm

Taraflar arasındaki anlaşmazlığın bütün bir
gelecek için son bulmasını sağlamak; böylece mahkeme kararlarına
güvenilmesini ve uygulanmasını sağlayarak hukuksal istikrarı kurar;

- Maddi anlamda kesinlik ancak yargısal karar-
lara tanınan bir niteliktir.

- Bu nitelik yasa tarafından tanınmaktadır.

- Bu nitelik yargısal kararın gerçek olarak
kabul edilmesini zorunlu kılar.

Bu nedenle aynı konuda aynı nedeni öne sürerek
taraflar yeni bir dava açamazlar. Kesin hükmün koşulları "müddea-
biklerin, dava sahiplerinin ve tarafların aynı olmasıdır. Ancak
biçimsel gerçeğe yetinen yargılama yerinin kararı maddi gerçeği
arayan yargılama yerini bağlamaz.

b - Takdiri Deliller

aa- Tanık

Tanıklar, taraflar dışındaki üçüncü kişilerdir;
dava ile ilgili olay hakkında, dava dışında ve bizzat edinmiş ol-
dukları bilgiyi mahkemeye bildirirler, taraflar kendi davalarında
tanık olamazlar.

Kesin delille ispatı gereken hukuksal işlemler
hakkında tanık dinlenmez, hukuksal işlemlerin dışında hukuksal fiil
ve maddi olaylar, önceden delil sağlanması olanaksız olduğundan, ta-
nıkla ispat edilebilir. Yapılmış olduğunu gören tanıklar aracılığıyla
haksız fiiller de ispatlanabilir.

Tanığın bir olayı tamamen belleğinde tutması ve gerçeği olduğu gibi anlatması zor olduğundan, tanık delili zayıf, çürük bir beyyinedir; gerçeğin bilinmesine rağmen gerçek hı-lafına tanıkta bulunulması da olasıdır.

bb- Bilirkişi

Bilirkişi, yargıç tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiye gereksinim duyulan hallerde davayla ilgili olayın takdiri için bilgi ve düşüncesine başvurulacak üçüncü kişilerdir. Bilirkişi teknik bilgisine dayanarak bilgisine başvurulacak mad-di olay hakkında inceleme yapar ve vardığı sonuçları bir raporla bildirir. Bilirkişiye başvurulmasına gerek olup olmadığına yargıç karar verir, bilirkişilerin seçiminde son söz yargıcıdır, bilirkişilerin tarafsızlığını sağlamak için bilirkişiler reddedilebilir.

Bilirkişilerin düşünce ve oyları yargıcı bağla-maz, ancak yargıç bilirkişi raporunun aksine karar verirken, raporun neden kabul görmediğini hükmünde irdelemek ve tartışmak zorun-dadır.(49)

- İKİNCİ BÖLÜM -

VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMİ VE İSPAT YÜKÜ

- BİRİNCİ KISIM -

I - VERGİ HUKUKUNDA DELİL SİSTEMİ

A - KAVRAM

Vergi hukukunda ispat, yükümlüler yönünden beyan esa-sına dayalı vergilere ilişkin bildirilmiş veya bildirilmesi gereken

matrahları belgelemeye yöneliktir; ispat aracı olan deliller de buna ilişkindir, yükümlü beyanının doğruluğunu ispatlamak zorundadır; idare yükümlünün bildiriminin aksini savladığında bunu kanıtlamalıdır; ispat, bir vergi ilişkisinin dayandığı maddi olayın ve suçlarda manevi unsurun delillerden yararlanılarak ortaya konmasıdır. (50)

Vergi hukuku, ispat ve delil konusunda usul hukukuyla bağlantılıdır. Vergi hukukunun kuralları esas alınmakla birlikte, göndermelerin sonucu olarak diğer yargılama hukuku dallarının kuralları da uygulanır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesi; geç ibraz olunan belgeler ve dava açıldıktan sonra delil tesbiti dışında ispat ve delile ilişkin hüküm bulunmamaktadır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun gönderme yapılan maddesinde bilirkişi, keşif ve delil tesbiti konuları düzenlenmiştir. (51)

Sözkonusu maddeyle Hukuk Usulü Muhakemelerine gönderme yapılan haller saklı tutularak, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun saklı tuttuğu durumlar dışında, vergilendirme işlemlerinde ve yargılama aşamasında Vergi Usul Kanunu'nun ispat ve delile ilişkin hükümleri geçerli ol-

(50) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.234 "Vergilemede sübjektif ispat yükü (delil gösterme yükü değil) objektif ispat yükü (delil saptama yükü) sözkonusudur." Şanver; İbid., s.4

(51) Md.58- Davaya bakan Danıştay; idare ve vergi mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi tespitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir. Delillerin tespiti istemi , ivedilikle karara bağlanır.

maktadır. (52) Yargıç, vergi uyuşmazlığında hüküm verirken yöntemsel olarak önce maddi olay araştırıp saptar; sonraki aşamada bu olaya uyan yasa hükmü uygulanır; olaya uygun yasa hükmünün bulunması bir "yorum" işlemidir, yerundan önce vergi ilişkisini kuran maddi olayın -vergi doğuran olayın- niteliği saptanmalıdır; taraflar yargıcın maddi olaya ilişkin kanıya varması amacıyla olayın niteliğini belirlemeye çaba harcarlar; bunun için delillerden yararlanılır.(53)

Yargıç maddi olayı saptadıktan sonra; saptanan olayın kapsamına girdiği yasa hükmünü belirler; bu süreç yoruma karışılıktır (54); yorum işleminde küçük önerme (maddi olay) büyük önermeye oranlanılarak (ilgili yasa hükmü) yargıya (karar) ulaşılır; bu süreçteki vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması ispat eyleminin konusudur; ispat delillere dayanmalıdır.

B - DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİ

Vergi Usul Yasası'na göre; vergiye ilişkin olguların nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım yürür; vergi yasalarında kullanılan kavramların anlamları ekonomik içerikle-

(52) Md.31/1- Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.

Md.31/2- Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.

(53) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.236

(54) Hepker, Michael ; A Modern Approach to Tax Law, Second Edition, London, 1975, s.30

rine bakılarak belirlenmelidir.(55) Maddi olayın irdelenmesi ekonomik niteliğine göre yapılmalıdır.

Vergi Hukukunda; vergisel olguların bütün yönleriyle kavranması zorunluluğu ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak "delil serbestliği" ilkesi benimsenmiştir.(56) VUK'nu değiştiren 2365 sayılı yasanın gerekçesinde zamanımız vergiciliğinde ispatlamanın hertürlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gerekçelere göre değerlendirilmesiyle yapılmakta olduğu ve Batı Ülkelerinde uzun süreden beri vergi alanında serbest delil sisteminin uygulandığı belirtilmektedir.(57) Gerekçeye göre; yapılan değişiklikle, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği ve oluş biçiminin temel alınacağı, vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek niteliğinin hertürlü delille ispatlanabileceği, ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel değil, hertürlü delil ile yapılabilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Ancak, takdirî delillerden olan tanık beyanı için gerekçede, kısıtlı olarak kullanılmasının öngörüldüğü, tanık beyanının ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olay ile doğrudan doğruya ilgili bulunması ve bu ilginin açık ve doğal olarak görülmesi gerektiği belirtilmektedir.

Delil serbestliği, delillerin serbestçe değerlendirilmesi, delil değerlendirilmesinde değişmez kuralların bulunması yanında belli olayı belli delille kanıtlama zorunluluğunun bulunmaması anlamını taşır.(58)

Yükümlü beyanname, defter ve belge düzenine uyduğunu, vergi yasalarına uygun işlem yaptığını, bu düzenleme çerçevesinde kanıtlamak zorundadır; ancak vergi idaresi anılan biçimsel kanıt-

(55) Kaneti; İbid., s.47, VUK/Md.3/B

(56) Aksoy; Vergi Yargısı; s.222

(57) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, "Türk Vergi Kanunlarının Gerekçeleri" c.3., Ankara, 1988, s.560-565

(58) Şanver; İbid. (Teksir); s.6

larla açıklanan durumun, maddi gerçeğe uymadığını her türlü delille ortaya koyabilir, şekil şartlarına uyulması vergi idaresinin vergiyle ilgili olgulara ilişkin gerçeği ortaya çıkararak vergilendirmeye gitmesini engellemez.(59) Vergi idaresi vergiyi doğuran olaya taraf olmadığı için biçimsel delillerle ilgili önlemleri alamaz; bu nedenle biçimsel ya da maddi delil anlayışı bırakılmıştır; böylece biçimsel sınırlar kaldırılmıştır; tutulması zorunlu olan defterlerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin delil bulunursa re'sen vergi tarhedilir.(60)

II - DELİL SERBESTLİĞİ İLKESİNİN İSTİSNALARI

a) BELGE DÜZENİ

1 - Vergilendirmeye ilgili olgulardan bir bölümünün VUK.'da gösterilen ve düzenlenen belgelere bağlanması zorunludur;

(59) Hepker; "while rights and liabilities created by genuine transactions cannot be disregarded, the surrounding circumstances may help in determining what those rights and liabilities are" İbid., s.47

Kaneti; İbid., s.59, Özbalcı, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları" Ankara, 1985, s.5

Kaneti; "delil serbestliği ilkesinin genellikle vergi idaresinin yararına işleyeceği", Özbalcı; "Vergi idaresinin delil ve ispat yönünden önemli bir imkana kavuşmuş olduğu kanısındadırlar.

(60) Hepker; İbid., s.32, "If not satisfied the inspector may resort to his increasingly wide powers for compelling disclosure of information or the production of books, accounts relating to taxable transactions. If still not satisfied, he has a trump card the power under TMA s. 29(1)(4) to make an assesment to the best of his judgement."

Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid. s.240-242

VUK'na göre tutulan defterlerde yeralan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerle ilgili kayıtların belgelendirilmesi zorunludur.(61) Bunlardan başka; vergiyi doğuran olaya ilişkin iç işlemlerle ilgili işlemlerin de belgelendirilmesi gerekir; envanter kayıtları, amortisman kayıtları ve emsal bedelinin hesaplanmasına ait kayıtlar belgelendirilmelidir.(62)

Defter tutmak zorunda olmayan yükümlülerden; vergi matrahının saptanmasında gelire ilişkin gerçek giderlerini belgelendirmeleri istenir; gelir vergisi yükümlülerinden geliri yalnızca ücret, menkûl sermaye iradı, sair kazanç ve iratlardan oluşanlar defter tutmak zorunda değildirler; ancak matrahtan indirilen gerçek giderlerini belgelemeleri gerekir.

Defter tutmak zorunda olan yükümlülerin; menkûl ve gayrimenkûl sermaye iratlarını ve bunlara ilişkin giderleri yasal defterlere kaydetmeleri gerekir; bunun sonucu olarak sözkonusu kayıtların belgelendirilmesi de gereklidir.(63)

Sair kazanç ve iratlara ilişkin giderler ile gerçek gider usulünü seçen zıraf kazanç yükümlülerinin gerçek giderlerini belgelendirme zorunluğu vardır.(64)

ii - Belgelendirilmesi zorunlu olmayan kayıtlar; belgelendirme ilkesinin istisnasını oluştururlar; bunlar gelenek ve göreneğe göre belgelendirilmesi gerekmeyen bilinen giderler, belge sağlanmasının olanaksız olduğu durumlar, vergi yasaları uyarınca götürü olarak saptanan giderler böyledir.

Ancak gelenek ve göreneğe göre belgelendirilmesi mutad olmayan giderlerle, belge sağlanmasını olanaksız olan giderlerin gerçek miktarlar üzerinden kaydedilmeli ve giderleri işin genişlik ve niteliğine uygun olmalıdır.(65)

(61) VUK / Md.227

(62) VUK / Md.272

(63) VUK / Md.208

(64) VUK / Md.242

(65) VUK / Md. 227

Belge düzeniyle ilgili kurallar gereğince yükümlülerin belgelendirilmesi gereken vergiyle ilgili işlemler ve olaylar yükümlü tarafından yalnızca bu belgelere dayanılarak kanıtlanabilir; bu belgelerin yasal kurallara uygun düzenlenmiş olması şarttır; bir yazının belge olarak kabulü için hukuk açısından geçerli olması gereklidir; bu nedenle hukuk açısından yok sayılan veya kaldırılması kabil olan yazı belge sayılmaz, geçerli olmayan bu yazıya kamunun güveni sözkonusu değildir.(66)

b) YEMİN

Vergi hukuku alanında yeminin bir delil olarak kullanılamayacağı hükme bağlanmıştır; bu vergi hukuku alanının özelliğinden kaynaklanmaktadır.(67)

c) TANIK

Tanıklık ilke olarak vergi hukukunda geçerli bir delildir; ancak hertürlü tanık ifadesi delil olarak kabul edilmez; "vergiyi doğuran olayla doğal ve açık ilgisi bulunan" tanıkların ifadesi delil olarak kabul edilir.(68) Bu ilginin saptanması yargıya ait bir görevdir; yasada "tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında doğal ve açık ilgi" tanımlanmış değildir.

Tanık ifadelerinin delil olarak değerinin sınırlanması vergi hukukuna özgüdür; HMUK'na göre tanıkla ispat yasağının bulunduğu durumlarda tanığın rastlantı sonucu olayı bilmiş olması delil değerini ortadan kaldırmaz. Vergi hukuku alanında tanık ifadesi için böyle bir sınırlamanın konulması, yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir.(69)

(66) A.P.Gözübüyük; "Türk Ceza Kanunu Açıklaması" c.3., 4.Baskı
İstanbul, 1980 s.617-625

(67) Aksoy; Vergi Yargısı, s.222-223, Öncel-Çağan-Kumrulu, İbid., s.240
s.241

(68) VUK/Md.3/B.II

(69) Kaneti; İbid. s.61-62

Tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan bir ekonomik ilişkisi varsa, ifadesi delil olarak kullanılır (70), vergiyi doğuran olayla ekonomik ilişkisi bulunmayan olaya rastlantıyla tanık olanların ifadeleri vergi hukukunda delil olarak değer taşımaz.(71) Bilgi verme zorunluluğu olan, işletmede çalışan memurların tanık olarak ifadeleri delil oluşturur.(72) Bunun gibi; vergiyi doğuran olayın taraflarından biri temsilci veya vekil ise bunların da tanık olarak verdikleri ifade delil değeri taşır.

C - MADDİ DELİLLER

Maddi delil olarak isimlendirilen ispatlama araçları defter, kayıt ve belgelerdir; bunlar vergi sisteminin dayandığı "beyan esası"nın zorunlu sonucu olan bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama ve gösterme ile beyanname verme ödevine karşılık oluştururlar.

a) Bildirimler

Bildirim ödevi işe başlama, iş değişiklikleri ve işi bırakmayı bildirmeyi kapsar.(73) Bütün bildirimlerin yazılı olarak yapılması kuraldır; posta ile bildirmelerde taahhütlü olarak postaya verilme tarihi, bildirim tarihidir.

1 - İşe Başlama Bildirimi

Ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ile kurumlar vergisi yükümlüleri işe başlamadan önce bu durumu yetkili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar; işyeri açmak, meslek dalıyla ilgili işe başlanacağına ilişkin duyurular yapmak ticaret sicili veya meslek kuruluşuna kaydolmak işe başlama sayılır.(74)

(70) Danıştay 4.D. 13.3.1978, 3061/852

(71) Danıştay 4.D. 02.6.1985, 1536/1658

(72) VUK / Md.257

(73) VUK / Md.153/170

(74) Tezel,Adnan; "İşyeri açılmamış olsa dahi, meslek teşekküllerine kaydolunmuş bulunmak, ticari faaliyete başlamanın kanuni belirtisidir.Bu hal (...) kesin kanunî karinedir." Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, s.258,ÖZBALCI;İbid.s.244-247

ii - Adres Değişikliği Bildirimi

Adres değişikliğinin bildirilmesi; bütün yükümlülükleri kapsayan bir ödevdir; adres değişikliği yetkili vergi dairesinin değişmesini gerektiriyorsa, eski tarha yetkili vergi dairesi açısından işin bırakılmış olacağını, yeni tarha yetkili vergi dairesi açısından işe başlamayı ifade eder; tarha yetkili vergi dairesi değişmiyorsa böyle bir sonuç yaratmaz.

iii - İş ve İşletme Değişikliği Bildirimi

Yeni bir vergiye tabi olmayı, yükümlülük biçiminin de değişikliği, işyerlerine ilişkin ve işletmenin konusuyla ilgili olarak yeni sonuçları doğuracak değişiklikleri de bildirmelidirler; aksi durumda bazı yükümlülükler vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılmış olacaktır.

iv - İş Bırakma Bildirimi

Vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin "tamamen" durdurulması ve sona erdirilmesidir; bu kurumlar için tasfiyenin sonuçlanmasıdır. Bireysel girişimler için de faaliyeti durdurulan işletmenin tamamen ve kısmen satılmasıdır; yükümlülük kısmen satılma durumunda kalanların tamamının satılmasıyla sona erecektir.(75) Geçici durdurmalar işi bırakma sayılmaz.(76)

b) Yasal Defterler

Yükümlünün;

a- Vergiyle ilgili;

- i) servet, sermaye, hesap durumlarını saptamak,
- ii) faaliyet ve hesap sonuçlarını belirlemek,
- iii) vergiyle ilgili işlemlerini saptamak,

(75) GVK / M.Md.80

(76) VUK/ Md.160; Yükümlünün ölümü de işi bırakma niteliğindedir; bildirme görevi mirasçılar tarafından yerine getirilir.

- b- Vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden incelemek, denetlemek,
- c- Yüklümlülerin hesap ve kayıtlarını saptamak ve incelemek

amacıyla; ticari kazanç sahipleri, ticaret şirketleri, kamu iktisadi kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçilerin (bu sayılanlardan vergiden muaf olanlarla kazançları götürü olarak belirlenenler hariç) defter tutmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Ticari kazanç ve kurum kazancı sahiplerinin tutacakları defterler; birinci sınıf tacirler ve ikinci sınıf tacirler için ayrı düzenleme yapılmıştır; bu nedenle farklı nitelikte ve sayıdadır.

a) Birinci Sınıf Tacirlerin Tutacakları Defterler

Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre -çift kayıt yöntemi- defter tutarlar; bunlar yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, günlük kasa defteridir.

aa- Yevmiye Defteri

İşlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde yazıldığı, ciltli, sayfaları mütteselsil sıra numaralı olan defterlerdir.(77) İşlemlerin yevmiye defterine kaydı muhasebe ilke ve yöntemlerine uygun olarak yapılır.

bb- Defter-i Kebir (Büyük Defter)

Yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin hesap planına göre dağıtılarak ve sınıflandırılarak yazıldığı defterdir, tasdiki zorunlu değildir.(78)

(77) VUK/Md.183; İşleri ciltli yevmiye defteri tutulmasına olanak vermeyecek kadar geniş olan büyük mali, sınai ve ticari kuruluşlar değişken yapraklı yevmiye defteri kullanabilirler.

(78) VUK/Md.184

cc- Envanter Defteri

Hesap dönemlerinin sonunda çıkarılan envanter ve bilançonun kaydedildiği defterdir, sayfalarının müteselsil sı-
ra numaralı ve defterin ciltli olması zorunludur.(79)

Envanter çıkarmak; hesap döneminin son günü olan bilanço gününde, işletmenin varlıklarını, alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek yoluyla kesin biçimde ve tek tek saptama işlemidir; bilanço günü yeni işe baş-
lamada işe başlandığı gündür.

Envanter çıkarmada kesinlik ilkesinin iki is-
tismanı vardır; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve öl-
çülmesi mutad olmayan emtianın değeri tahminen saptanır. İkinci
istisna, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde iş yapan büyük mağaza-
ların, eczanelerin, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'ndan izin almak kay-
dıyla büyük sanayi işletmelerinin, yalnızca emtia mevcutları için
ve sözkonusu emtianın hesaben izlenmesi ve hesap dönemi sonundaki
emtia mevcudunun kayden bilinmesi şartıyla üç yılda bir envanter
çıkartabilmesidir. Bu durumda envanter çıkarılmayan yıllarda "hesa-
ben mevcut" varlıklar envanter defterine kaydedilir. Eğer emtia
mevcudu hesaben izlenmiyorsa envanterin üç yılda bir yapılmasına
imkân yektur.(80)

Envanter kural olarak deftere kaydedilir; is-
tisna olarak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli emtia kullanan bü-
yük kuruluşlar envanterlerini listeler halinde düzenleyebilir ve
liste içeriğini envanter defterine toplam olarak kaydedebilirler.

Envanter defterine amortismanla tabi değerler
ve bunların amortismanları ayrı bir yerde kaydedilir; eğer bunlar
amortisman defterine veya amortisman listelerine kaydedilmişse
bu da envanter kaydı hükmündedir.

(79) VUK / Md.185

(80) Özbalcı; İbid., s.300

İşletmenin ilgili dönem bilançosu, envanter işlemleri tamamlandıktan sonra envanter defterine yazılır; kâr-zarar hesabı da envanter defterine kaydedilir; esasen bilanço envanterde gösterilen değerlerin, sınıflandırılarak aktif ve pasif tablolarda karşılıklı olarak gösterilmesidir; alacaklar ve varlıklar aktif tablolarında, özsermaye ve borçlar pasif tablosunda yer alır.(81)

b) İkinci Sınıf Tacirlerin Tutacakları Defterler

İkinci sınıf tacirler "işletme hesabı esası" na göre defter tutarlar; buna göre işletme defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defteri tutulması zorunludur, istenirse envanter defteri de tutulabilir. Günlük perakende satış ve hasılat defteri günü gününe işlenmeli, birden fazla işyeri varsa bu işyeri için ayrı bir defter tutulmalı ve vergi idaresince istendiğinde ibraz zorunluluğu olduğundan işletmede bulundurulmalıdır. İşletme hesabı esasına göre defter bilgi-işlem makinalarıyla miterrik yapraklı olarak tutulabilir.(82)

Günlük perakende satış ve hasılat defterine gününde kaydedilen hasılat on gün içerisinde tek kalan olarak işletme defterine geçirilmelidir.(83)

Envanter ve amortisman kayıtları işletme hesabı defterlerinin ayrı bir bölümüne yazılabilir; istenirse ayrı bir defter veya yarsa envanter defterine de kayıt mümkündür.

(81) 3065/Md.54-2) Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

(82) VUK.Genel Tebliği, Sıra No:203, R.G. 20463-16.3.1990

(83) 167 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğiyle ikinci sınıf tacirlerden satışlarının tamamı toptan ve faturalı olanların bu defteri tutmalara ödevi kaldırılmıştır.

Bilanço esasına göre tutulması gereken defterlerin işletme hesabına göre tutulması halinde matrah re'sen takdir edilir; diğer ölçü ve kriterler yanında sağlıklı olması şartıyla defterde gözönünde bulundurulur; aksine bir saptama yoksa işletme defteri kayıtları ve kayıtlara esas belgeler vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini olanaksızlaştırmış kabul edilmez.(84)

c) Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler

Noterlerin ve borsa acentalarının dışında serbest meslek sahibi vergi yükümlülükleri "serbest meslek kazanç defteri" tutarlar, noterler ve borsa acentalarının resmi defterleri serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.(85) Serbest meslek kazanç defterinin veya yardımcı kayıtların geliri sağlayanların adresini içermesi zorunludur.(86)

d) Zirai Kazançlarda Defter Tutma

Yıllık hasılatı belirlenen haddi geçen çiftçiler zirai işletme hesabı esasında defter tutmak zorundadırlar; dileyen yükümlüler bilanço esasında da defter tutabilirler. Envanter ve amortisman kayıtları yönünden diğerlerinden farklılık bulunmamaktadır; işletme hesabı esasında tutulan deftere veya envanter defterine kaydedileceği gibi amortisman defteri veya listelerine de kayıt yapılabilir .

e) Birinci Sınıf Tacirlerden sürekli olarak imalat işiyle uğraşanların "İmalât Defteri" tutması zorunludur; bu defterde giren ve çıkan emtia, imalâta harcananlar ve imâl edilen ürünler de gösterilecek biçimde tarih sırasıyla, cins ve miktar olarak gösterilir.

(84) Kaneti; İbid. s.185, (D.4.D., 13.10.1987, 1424/2870, D.4.D. 02.02.1978, 659/286)

(85) VUK / Md.210-212

(86) D.4.D., 24.5.1977, 2967/1370; Kaneti; İbid. s.185
D.3.D., 1989-1488/1989-2863, 19.12.1989

Kombine imalât yapanlar, her bağımsız imâl işini imalât defterinin ayrı bölümlerine kaydetmelidir; isteğe bağlı olarak her bağımsız imalât için ayrı imalât defteri ile tutulabilir.(87)

f) Tacirlerden ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar imalât defteri yerine "Bitim İşleri Defteri" tutarlar; bu deftere müşterilerden işlenmek üzere alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cins ve miktarı, tarih sırasıyla yazılır. (88)

g) Banka, banker ve sigorta şirketlerinin "gider vergisi defteri" istenirse tutulacaktır; banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemler mûfeditli veya bordrodan toplanca muhasebe defterlerine veya sözkonusu deftere işlenir.(89)

h) Damga vergisi kayıt defteri; yalnızca tacirler isterlerse damga vergisiyle ilgili kayıtlarına, muhasebe kayıtlarından ayrı olarak kaydederler, isterlerse bu deftere kaydedebilirler. (90)

i) Yabancı ulaştırma kurumlarınca tutulacak hasılat defteri; yabancı nakliyat kurumları veya bunların Türkiye'deki şube veya acentaları "Hasılat Defteri" tutmak ve Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve mûfeditli olarak bu deftere kayıt zorundadırlar.(91)

j) Ambar Defteri

Depo işletenlerle nakliye ambarları mal giriş çıkışını bu deftere kaydederler; ancak ambar defterine yazılacak bilgiler muhasebe kayıtlarında gösterilirse ayrıca ambar defteri tutulmasına gerek yoktur.(92)

(87) VUK/Md.197, 198, 199

(88) VUK/Md.200

(89) VUK/Md.204

(90) VUK/Md.205

(91) VUK/Md.207

(92) VUK/Md.209

C - V.U.K.'NDA ÖNGÖRÜLEN BELGELER

1 - Fatura

Emtiyayı satan veya işi yapan tacir tarafından satılan emtia veya yapılan iş karşılığında alıcının borçlandığı tutarı göstermek üzere alıcıya verilen belgedir; iki taraf için de kanıt değeri taşır.(93)

a) Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

Faturada enaz aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekir :

i - Faturanın düzenleme günü, seri numarası, sıra numarası,

ii - Faturayı düzenleyeninin adı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

iii - Alıcının adı, ticaret unvanı, adresi, varsa bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

iv - Malın veya işin türü, miktarı, birim fiyatı, tutarı,

v - Satılan malların teslim tarihi ve sevk irsalıyesinin tarih ve numarası,

vi - Yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan Katma Değer Vergisi (ayrıca gösterilmelidir).(94)

b) Fatura Vermek ve Almak Zorunda Olanlar

Birinci ve ikinci sınıf tacirler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermek zorundadır; bunlar birinci ve ikinci sınıf tacirlere, defter tutmak zorunda olan çiftçilere,

(93) VUK/Md.229

(94) 3065/Md.29/1-a

vergiden muaf olan esnafa sattıkları mal ya da yaptıkları hizmet için fatura vermek zorundadır; bu alıcılar da fatura istemek ve almakla yükümlüdür.(95)

2 - Sevk İrsaliyesi

a) Sevk irsaliyesi üç durumda düzenlenir;

i - Faturanın düzenlenmesinden önce malın teslim edildiği hallerde, mal sevk irsaliyesine bağlanır, ancak bu durumda taşınabilir. Faturanın, malın tesliminden itibaren engeç on gün içinde düzenlenmesi gerekir.

ii - Malın, yükümlünün işyerleri veya şubeleri arasında taşınması durumunda fatura düzenlenmesi sözkonusu olmadığından, sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur.

iii- Satılmak üzere komisyoncu veya bir aracıya mal gönderildiğinde de sevk irsaliyesi düzenlenmelidir; malın ne ile taşındığı önemli değildir, her durumda sevk irsaliyesinin bir örneği taşınan malla birlikte malın gönderildiği alıcıya gider.

b) Sevk irsaliyesini fatura düzenlemek zorunda olan yükümlüler düzenler; fatura veya sevk irsaliyesi olmadan bir malın bir yerden başka bir yere taşınması mümkün değildir; bu nedenle birden fazla işyeri olan yükümlülerin mutlaka sevk irsaliyesi bastırması ve bunları kullanması gerekir, üç nüsha düzenlenir, iki örnek taşıtta bulundurulur.(96)

(95) VUK/Md.232

(96) VUK Genel Tebliği, Sıra No: 206, R.G. 20698-13.11.1990

c) Sevk İrsaliyelerinde Bulunması Gereken Bilgiler
(97)

Faturada yer alması gereken bilgilerden fiyat ve bedelle olanlar hariç, diğer bilgiler sevk irsaliyesinde de yer alır; fatura düzenine uyulmalıdır, malın kime ve nereye gönderileceği de yazılır.

Sevk irsaliyesinde; düzenleme tarihi, sıra ve varsa seri numarası, düzenleyenin adı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, satılan mallar için alıcının adı, ticaret unvanı, adresi varsa vergi dairesi ve hesap numarası, satılmak üzere gönderilmişse; komisyoncu veya aracının adı, ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası yazılmış olmalıdır.

3 - Perakende Satış Vesikaları

Fatura vermek zorunda olan yükümlülerin, fatura vermek zorunda olmadıkları satışlar veya yapılan işlerin belgelendirilmesi perakende satış vesikasıyla yapılır.(98) Bunlar;

1 - Perakende Satış Fişleri

Kopyalı veya dip koçanlı olarak kullanılabilir, seri ve sıra numarası teselsül ettirilmelidir.

-
- (97) Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi VUK.'nun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgilerin bu belgelerde yer almaması, notere tasdik ettirilmemesi ve VUK. uyarınca V.M.Tarafından Kullanılan B.B.D. Hakkında Yönetmeliğe uygun değilse; bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. VUK Genel Tebliği; Sıra No:181, R.G. 19824-27.5.1988
- (98) Faturaya bağlanması zorunlu olmayan belli tutarı aşmayan perakende satışlarda kullanılır.

ii - Makineli Kasaların Kayıt Ruloları

Yapılan işlemleri hafızasına kaydeden, alıcı ve kesin toplam sıra numaralarını teselsül ettiren ve müşteri fişi veren yazarkasa makinelerinin fişleri belge olarak kabul edilir, aksi takdirde perakende satışların satış fişleriyle belgelendirilmesi gerekir.

iii- KDV Yükümlülerinin Ödeme Kaydedici Cihaz
Fişleri

Belgelendirme niteliğini taşıyan belge sayılır, fatura yerine geçer.

iv - Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri

Biletle girilen yerler ile yolcu taşıyan işletmelerde perakende hasılatın belgeleridir. Kopyalı iki örnek düzenlenir; düzenleme tarihi teselsül eden sıra ve seri numarası taşınmalıdır.(99)

4 - Gider Pusulası

Kazançları götürü şekilde septanan tacirlerle vergiden muaf esnaftan mal alan ve kazançları götürü usulde belirlenen serbest meslek erbabına iş yaptıran, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler iki örnek gider pusulası düzenleyerek malı satan veya işi yapana imzalattıktan sonra bir örneğini bunlara verirler; gider pusulası anılan tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Faturada bulunan bilgiler gider pusulasında da bulunmalıdır; faturayı malı satan veya işi yapan düzenlediği halde gider pusulasını malı alan ya da işi yaptıran düzenler.(100)

(99) VUK / Md.233

(100) VUK / Md.234

5 - Müstahsil Makbuzu

Götürü usule tabi veya vergiden muaf çiftçiden satın alınan mallar için birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından, malların bedelinin ödendiği sırada iki örnek olarak düzenlenen belgedir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan örneği fatura yerine geçer, seri ve sıra numaraları verilerek teselsül ettirilir.

6 - Serbest Meslek Makbuzları

Serbest meslek sahiplerinin meslek çalışmalarına ilişkin hertürlü tahsilatı için düzenlemeleri gereken makbuzlardır; iki örnek düzenlenerek biri müşteriye verilir. Makbuzu düzenleyen, müşteri ve alınan paraya ilişkin bilgileri içermelidir. Bu makbuzların da seri ve sıra numarasıyla birbirini izlemesi gerekir.(101)

7 - Ücret Bordrosu

İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret ödemelerini belgelemek amacıyla düzenlenir; ücretin brüt ve net tutarı, hizmetlinin imzası, hangi aya ait olduğu yerelir.(102)

8 - Taşıma İrsaliyesi

Ücret karşılığı eşya taşıyanlarca düzenlenir; kendisine ait araçla kendi eşyasını taşıyanların taşıma irsaliyesi düzenlemesi gerekmez.(103) Taşımanın nakliye komisyoncuları ve acentaları vasıtasıyla yaptırıldığı hallerde de taşıma irsaliyesi düzenleme zorunluğu vardır.(104)

(101) VUK/Md. 236-237

(102) VUK/Md. 238

(103) ÖZBALCI; İbid., s.338

(104) VUK/Md. 240

9 - Yolcu Listesi

Şehirlerarası yolcu taşımalarda yolcu bileti kesmek zorunda olan yükümlülerce üç örnek olarak düzenlenir.(105)

10 - Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerlerini işletenler tarafından doldurulan sıra ve seri numaralı olarak düzenlenir; işletmede bulundurulmak istendiğinde ibraz edilir.(106)

11 - Ambar Tesellüm Fişi

Nakliyat ambarları daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen mallar için müteselsil seri ve sıra numaralı üç nüsha ambar tesellüm fişi düzenlerler; bu fişler anlaşmalı matbaalara bastırılarak ya da noterce onaylanarak kullanılır.(107)

12 - Özel Muayene ve Tedaviler İçin Düzenlenen Reçeteler

Özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce özel muayene ve tedaviler için düzenlenen neticeler VUK. uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Reçeteler anlaşmalı matbaalara bastırılarak kullanılacaktır. Reçeteler kopyalı enaz üç örnek olarak düzen-

(105) VUK Genel Tebliği, Sıra No:206, R.G. 20698-17.11.1990

(106) Otel İşletmeciliği faaliyetinde bulunan davacının 213 Sayılı Yasa'nın 240.maddesine göre düzenlemek zorunda olduğu müşteri listesi yerine konaklama belgesi düzenlemiş olması, müşteri listesi düzenlememe fiilini ortadan kaldırmayacağından dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemiştir. (D.3.D., 1989- 1386/ 1989- 2845, 19.2.1989)

(107) VUK Genel Tebliği; Sıra No: 173, R.G.19067, 3.4.1986

Sıra No:206, R.G.20698

lenir; reçetenin düzenlenmiş olması serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.(108)

13 - Haberleşme Belgeleri

Tacirlerin hertürlü ticari işlemleri nedeniyle aldıkları ve yazdıkları hesap özeti, teleks, mektup, telgraf haberleşme belgelerini oluşturur; bunların dosyalarda saklanması gerekir.

a - ÖZEL BELGELER

Bir hüküm ifade eden ve gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütnâme, mahkeme ilâmı, karar örnekleri ve vergi makbuzları gibi vergi evrakı dosyalararak saklanmalıdır. Değersiz alacaklar için; alacağın tahsil imkânının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan mahkeme kararı, konkardato anlaşması, alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları, borçlunun varlık bırakmadan öldüğüne ve mirasçılarının mirası reddettiğine ilişkin belgeler, alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar gibi, şüpheli alacaklarda dava veya icra safhasında bulunduğunu gösteren belgelerdir.

e - TUTANAKLAR

Tutanak; ilgililerce imzalanmış, bir durumu anlatan yazı ya da birçok kimsenin imzaladığı, herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu, düşünceleri veya gözlemleri bildiren yazıdır. Tutanak, yoklamaya yetkililerce düzenlenen yoklama fişi ile incelemeye yetkililerce düzenlenen inceleme ve envanter tutanaklarını kapsar.(110)

(108) VUK Genel Tebliği; Sıra No:173, 12.6.199 , 20161-10.5.1989

(109) VUK / Md.241, Özbalcı; İbid.,s.342

(110) VDIY; Md.176, s.97

1. Yoklama Tutanakları

Yoklama, yükümlüleri ve yükümlülüğe ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamaktır.(111) Yoklama vergi alacağına ilişkin somut bilgilerin vergi idaresince sağlanması sürecidir.

Yoklamanın hüküm ifade edebilmesi için yoklama fişi veya toplu yoklama yapılmışsa yoklama cetveli düzenlenmiş olmalıdır; ancak ihtilaflı durumlarda yoklama cetveli yanında yoklama tutanağı da düzenlenir.(112)

2. Vergi İnceleme Tutanakları

VUK.'na göre; vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını gerektirici olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespiti zorunludur; Yasa'nın başka bir hükmüne göre de vergilendirmeye ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile saptanabilir ve belgelendirilebilir.(113)

Vergilendirmeyi gerektiren olay ve hesap durumları karşı işletmenin kayıtlarından da saptanabilir; bu durumda da tespit tutanakla yapılmalıdır.

Yükümlünün itirazsız imzaladığı tutanaklar vergi tarhına esas tutulabilir.(114) Tutanaklardaki hususların aksi hukuken geçerli belgeler ve delillerle ispat edilebilir.(115)

(111) VUK / Md.127

(112) Md.25- Yoklama memuru, yoklama esnasında yetki belgesini göstererek kendisini tanıtır ve görüşülen kişinin kimliğini ve adresini tespit eder. Yoklama konusunu açıklar, yoklamaya konu olan olay ve kayıtları araştırır ve yoklama tutanağına tespit ettiği hususları yazar. , s.16

(113) VUK/Md.364, VUK/Md.141

(114) 1987/4509-1988/1356, 6.4.1988, Kızılot; op.cit.s.605

(115) D.4.D., 12.11.1975, 932/2911

Yükümlülerin itiraz ve düşünceleri de tutanağa geçirilir; tutanak maddi tespitlere ilişkin olmalıdır; bu maddi tespitlerin hukuki sonuçlarına itiraz hakkının saklı tutulduğu açıklamasına yer verilebilir; buna karşın yükümlü imzadan çekilirse defter ve belgeleri zorla alınarak vergi dairesine teslim edilir.(116)

Tutanak düzenlenmesine ilişkin kurallar bunlar için de geçerlidir. Yükümlüyle yapılan bir işlemin tarafı durumunda olan kişilerin ifade tutanakları; özellikle defter tutmak zorunda olanların ifade tutanakları da maddi delil niteliğini taşır; ancak bu ifadelerin sayıca çok olması ve aynı yönde olmaları niteliğini taşımaları gerekir.(117)

Düzenlenen inceleme tutanaklarının birer örneğinin yükümlüye veya nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması zorunludur.(118)

f - VERGİ BEYANNAMELERİ

Yükümlüler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.(119) Vergi yasalarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre; beyannamenin vergi dairesince alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenerek bir örneği yükümlüye verilir.

D - MADDİ DELİLLERİN GEÇERLİLİK ŞARTLARI

1 . Genel Şart (Ekonomik Yaklaşım İlkesine Uygunluk)

Vergi yasaları ekonomik işlem ve olayları kavradığından ekonomik bakış açısının kullanımının, özel hukukun bir kav-

(116) D.4.D. 1969,409/1970-4542

(117) Şengül; "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", Maliye Dergisi, Sayı:47, 1980, s.68-86

(118) VUK/Md.141

(119) VUK/Md.378

ramıyla eş anlamlı olan yasanın ifadesinin ekonomik kavram olup olmadığına denemesidir; "öz biçimi aşar" kuralını içerir. (120)

VUK.'nun 3'üncü maddesinde; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu; sözkonusu gerçek niteliğin yemin dışında hertürlü delille kanıtlanabileceği belirtilmiştir. Anılan maddede ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre olağan ve alışılmış olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat yükünün, bunu ileri sürene ait olduğu hükme bağlanmıştır. (121) Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin, olayın ekonomik niteliğine göre belirlenmesine ve değerlendirilmesine "ekonomik yaklaşım ilkesi" denilmektedir. (122) Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım ilkesiyle, maddi delillerin genel geçerlilik sınırı;

i. Ekonomik, ticari ve teknik gerekler olarak belirlendiği nesnel koşullarla,

ii. Olayın özelliğine göre olağan ve alışılmış olarak belirlediği öznel koşullarla

çizilmiştir.

Bu sınırlar dışında maddi deliller geçersizdir. VUK.'nunda yükümlülerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamaları ve bu belgelerle kanıtlamaları öngörülmüş ve belgelerin biçimsel koşulları kapsamı yanında gerçek durumu yansıtması gereği vergi sisteminin beyana dayalı olmasının zorunlu sonucudur. (123)

(120) Tipke; İbid., s.105

(121) VUK/Md.3

(122) Hepker; s.47 , Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.28

(123) Anayasa Mahkemesi; 1990/29-1991/37, 15.10.1991, R.G. 21133-5 Şubat 1992. " Sumulan faturadaki malı satanların yükümlüye mal değil, fatura sattıkları yolundaki emniyete verdikleri ifadeleri karşısında, faturanın gerçeği yansıttığı konusunda kuşku doğduğundan, gerçek bir mal hareketi bulunup bulunmadığının emtia giriş ve çıkışlarına göre araştırılması gerekir. (DDDGK-1989/188-1990/33, D.D. Sayı:81, s.109)

Buna göre, defter kayıtları ve belgeler biçimsel koşulları taşımalıdır; biçimsel koşullara uygunluktan başka ve bununla birlikte maddi gerçeği de yansıtmaması gerekir; bu iki şartın varlığı birarada aranır. Gerçek durumu göstermediği saptanan kayıt ve belgeler yükümlü tarafından kanıt olarak kullanılamaz; şekil şartına uygunluk ise belge ya da kaydın geçerliliğine ilişkindir.(124)

2 . Özel Geçerlilik Şartları

a. Bildirim Şartlarına Uygunluk

İşe başlama, işe başlama tarihinden bir ay önce, işi bırakma ve değişiklik bildirmeleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden başlayarak bir ay içinde yapılır.

Defter tutma zorunluluğu olmayan yükümlüler dışında bildirmelerin yazılı yapılması gerekir. Sözlü bildirmeler tutanakla saptanır. Yazılı bildirmeler posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir, bu durumda bildirmenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi sayılır.

b. Kayıt Düzenine Uygunluk

VUK'nun defter ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine delillerle ilgili olarak daha önce değinildiğinden, burada yinelenmekle yetinilmiştir; yükümlüler kural olarak vergilendirmeye ilgili işlemlerini belgelemek ve bu belgelere dayanarak yasayla belirlenmiş defterlerine kayıt yapmak zorundadırlar. Defter ve kayıtlara ilişkin bu düzenleme buyurucu ve sıkı düzencidir; yalnızca

(124) Faturanın gerçeği yansıtmaması için salt biçim açısından yasaya uygun düzenlenmesi yeterli değildir. İçerik bakımından da gerçeği yansıtmaması gerekir. (DVDGK. 1989/137-1989/129, D.D. Sayı: 78/79, s.131-137)

Yükümlünün, aralarında hiçbir ticari ilişki bulunmadığı anlaşılan kişilerden satın aldığı öne sürdüğü malların, faturalarındaki imzaların doğruluğu yeterli bulunarak iddiası geçerli sayılamaz. (D.3.D., 1987/1192-1988/1353, Kızılot, Ibid. s.662)

yapılan işin bünyesine göre ve yasanın amacı ve koyduğu ilkelerle sınırlı kalmak kaydıyla muhasebe yöntemi ve defterlerini düzenlemede yükümlüye seçme hakkı verilmiştir.

Yükümlünün;

a) Vergiyle ilgili;

- i) servet, sermaye, hesap durumlarını saptamak,
- ii) faaliyet ve hesap sonuçlarını belirlemek,
- iii) vergiyle ilgili işlemlerini saptamak,

b) Vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden incelemek, denetlemek,

c) Yükümlülerin hesap ve kayıtlarını saptamak ve incelemek

amacıyla; ticari kazanç sahipleri, ticaret şirketleri, kamu iktisadi kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçilerin (bu sayılanlardan vergiden muaf olanlarla kazançları götürü olarak belirlenenler hariç) defter tutmaları zorunluluğu getirilmiştir.(125)

Defterler bu amaçları sağlayacak biçimde tutulmalıdır; defter kayıtları ve belgeler bu amaçlardan herhangi birini karşılamaz ya da vergi incelemesi için yetersiz sayılırsa; kazancın takdir hükümlerine göre belirlenmesi gerekir.

Defter tutmada ikinci koşul defterlerin yasayla belirlenmiş "hesap dönemi" itibarıyla tutulması zorunluluğudur; hesap dönemi kural olarak takvim yılıdır; ancak işlem ve çalışma alanının gerektirdiği durumlarda özel hesap dönemi belirlenebilir; bu durumda kazanç, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

(125) Tezel; "Defterler, kayıtlar ve belgelerin hukukî delil olabilmeleri kanunî şekil ve muhteva şartlarını karşılamalarına bağlı olmalıdır." İbid., s.259

VUK / Md.171-172-173

Hesap dönemi bir yıllık -oniki ay- süreyi kapsar, işi bırakma veya işe başlama, hesap dönemi değiştirme durumunda bir yıldan az süreyi kapsarsa bu dönemler bağımsız hesap dönemi sayılır.

Faaliyetin durdurulması, adi ortaklıklarda ortak değişikliği, yükümlü olanların hesap dönemi içinde yeni işe başlaması, kollektif şirket ortaklarından birinin ölümü, komandit şirketlerde komandite ortaklardan birinin ölümü durumunda hesap dönemi sona erer.(126)

Hesap dönemi sonunda hesaplar kapatılır(127), kapanış bilançosu ve kâr-zarar tablosu düzenlenir.

Yükümlülerin tutanakla ödevli oldukları yasal defterlerin tutulmasında aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur:

aa) Defter Kayıtlarında Uyulacak İlkeler

i - Defter ve kayıtlar Türkçe tutulur.(128)

ii - Defterler mürekkeple tutulur veya makina ile yazılır, ancak defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplam- lar geçici olarak kurşun kalem ile yapılabilir.

iii- Düzeltmeler muhasebe kurallarına uygun olarak yapılır. Rakam ve yazı hatası yapılmışsa, okunacak şekilde çizilerek altına, üstüne veya yanına doğrusu yazılarak düzeltilir. Kazıntı, çizinti, silinti yapılamaz.

iv - Defterlerde satırlar arasında boş yer bırakılamaz, satır atlanamaz, defter sayfaları koparılamaz, yokedilemez, onaylı değişken yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

(126) Özbalcı; İbid., s.260-263

(127) Özgür Feridun; "Muhasebe İlkeleri" 4.Baskı, s.867 İstanbul, 1985,

(128) Dış ülkelerde faaliyette bulunan tam mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler, yurtdışında hasıl olan kazançlarını tek kalem halinde yükümlünün Türkiye'deki defterlerine kaydedebilir.

v - İşlemler defterlere zamanında kaydedilir; işlemlerin işin hacmine ve gereklerine uygun olarak muhasebenin düzeni ve açıklığını bozmayacak bir zaman içinde yazılması şarttır. Kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defterinde kayıtlar günü gününe yapılmalıdır. Yevmiye defterinde ve işletme hesabı defterinde kayıtlar işlem tarihlerine göre on günden fazla geciktirilemez.(129)

vi- Ödevliler; yasanın amacına ve kapsadığı ilkelere uymak koşuluyla muhasebelerini ve defterlerini işlerinin bünyesine göre diledikleri usul ve tarzda düzenleyebilirler.

Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda enaz aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır :

a- Vergi konusu mahiyeti, vergisiz tutarlar, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b- Vergiden istisna edilen işlemlerin indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.(130)

bb) Defterlerin Onaylanması

1 - Kural olarak VUK.'na göre tutulması gereken defterlerin tasdiki gereklidir; kuralın tek istisnası defter-i kebirdir.(131) Buna göre yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalât ve istihsal vergisi defterleri

(129) Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota veya bordrolara dayandıran ve bunları yetkili amirlerin imzalarıyla onaylayarak hazırlayan kuruluşlarda, bu belgelerin düzenlenmesi deftere işleme hükmindedir. Ancak esas deftere kayıt 45 günden fazla geciktirilemez.(VUK/Md.215-219)

(130) KDV/Md.54

(131) VUK/Md.220

(Basit istihsal vergisi defteri dahil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri, günlük kasa defteri, günlük perakende satış hasılat defteri ile bunların yerine kullanılmasına izin verilen defterler tasdike tabidir.

ii - Tasdik makamı; menkûl kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar hariç, işyerinin bulunduğu yer, işyeri bulunmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yapmakla yükümlü olanlardır.

Menkûl kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için tasdik makamı borsa komiserliğidir.(132)

Tasdik şerhi yasada belirlenen şekilde defterin ilk sayfasına yazılır; noter tarafından mühürlenip imzalanır, defter sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak bu sayfalar teker teker tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenir.

Miteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmasına izin verilen kuruluşlar bir yıl içinde kullanacaklarını öngördükleri sayıda yaprağı aynı esaslara göre onaylatırlar; onaylı yapraklar biterse yeni yapraklar biterse yeni yapraklar kullanılmadan önce onaylatılır.(133)

iii - Tasdik Zamanı; öteden beri işe devam eden ödevliler için, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son aydır; özel hesap dönemi olanlar için hesap döneminden önce gelen son ay, yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni yükümlülüğe girenler; sınıf değiştirme ve yeni yükümlülüğe girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde onaylatılmalıdır.

Tasdike tabi defterler dolduğu takdirde veya başka nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda kalanlar sözkonusu defterleri kullanmaya başlamadan önce onaylatılmalıdır.

(132) VUK / Md.223

(133) VUK/ Md.225

c. Belge Düzenleme İlkelerine Uygunluk

VUK.'na göre yükümlüler, vergilendirmeye ilişkin olgu ve işlemlerini belli edilmiş belgelere bağlamak ve bu belgelerle kanıtlamak zorundadırlar. Bu zorunluluk Türk Vergi Sisteminin beyana dayalı olmasının doğal sonucudur; vergi tarhi yükümlünün bildirimine, bildirim yasal defter kayıtlarına; kayıtlar yasa-da şekil şartları belirlenmiş ve tanımlanmış olan belgelere göre yapılmalıdır; belgelerin salt biçim açısından yasaya uygun düzenlenmesi yetmez, içerik bakımından da gerçeği yansıtmalıdır.(134)

aa- Belge Düzenine İlişkin İlkeler

1. Belgeleme Zorunluluğu İlkesi

Kural, yükümlülerin üçüncü kişilerle olan işlemlerini belgelemeleridir; defter tutmakla ödevli yükümlüler yanında defter tutmak zorunluluğu olmayan yükümlüler de vergi matrahının tesbitiyle ilgili giderlerini belgelemek zorundadırlar; gerçek bir belgeye dayanmayan gider kaydı matrah farkı sayılarak ikmalen tarhiyat yapılır.(135)

2. Belgelendirmeyi VUK'nda Belirlenen Belgelerle Yapma Zorunluluğu İlkesi

VUK'nda yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde ve üçüncü kişilerle ilişkilerinde hangi belgelerin düzenleneceği ve üçüncü kişilerden hangi belgelerin isteneceği belirlenmiş bulunmaktadır; ancak bu belgelere dayanılarak kayıt yapılabilir.(136)

(134) Danıştay VDGK 1989-137/1989-129 Danıştay Dergisi; Sayı:78/79 s.131-137

(135) Kaneti; İbid., s.191

(136) "Fatura düzenleyenlerin gerçekte yükümlüye mal satmadıkları yolundaki anlatımlarının, sağlıklı veri olup olmadığının, adı geçenlerin satışa konu mal giriş ve çıkış kayıtları araştırılmak, nakliye faturaları değerlendirilmek, üreticiden yapılan alım olup olmadığı, varsa bu konudaki stopaj kayıtları ile KDV bildirimleri incelenmek suretiyle yapılacak araştırmadan sonra belirlenebilir."(Danıştay DDGK 1989-188/1990/33, Danıştay Dergisi, Sayı:81, s.109-112)

3. Belge Düzenine Uyma İlkesi

Yükümlüler; kayıtların belgelendirilmesinde kanıt değeri taşıyan belgeler düzenlemelidirler; bunların VUK'nda gösterilen bilgileri taşımaları, süresi içinde düzenlemeleri ve muhafaza edilmeleri gerekir; öngörülen zorunlu bilgileri içermeyen belgeler hiç düzenlenmemiş sayılırlar.(137) Belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yolundaki hüküm, cezai mahiyette bir hüküm olmayıp, belgelerin geçerlik şartını belirleyen bir hükümdür. (138)

Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kurallara uyulması gerekir :

i - Faturalar sıra numarasına göre birbirini izlemelidir; işletmenin çeşitli birimleri fatura kullanıyorsa şube ve kısımlarına göre isimleri yazılmalı ve seri ayrımı yapılmalıdır.

ii - Faturalar mürekkeple, makinayla veya kopya kurşun kalem ile doldurulmalıdır.

iii- Faturalar enaz bir asıl bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde herbirine kaçınca örnek olduğu yazılır, aslı alıcıya verilir.

iv - Faturanın baş tarafında faturayı çıkaran adına imzaya yetkili olanın imzası bulunur.

v - Fatura malın teslimi ya da hizmetin yapılmasından itibaren engeç on gün içinde düzenlenmelidir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen fatura hiç düzenlenmemiş sayılır.(139)

vi - Fatura düzenlemek zorunda olanlar, alıcının adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numara-

(137) VUK/Md. 227/II

(138) Danıştay 3.Dairesi; 1986-2826/1987-2618, Danıştay Dergisi, Sayı: 70/71, s.133-134

(139) Faturaların noterce tasdikli olmaması veya anlaşmalı matbaalarca basılmamış olması halinde hiç düzenlenmemiş kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilebilir.(D.3.D., 1986-2826/1987-2618, Danıştay Dergisi Sayı:70/71, s.133-134)

sının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyenin istemesi halinde alıcı kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz zorundadır.

İrsaliyeli Fatura

Malın tesliminden itibaren faturanın on gün içinde düzenlenebilmesi olanağından vazgeçen yükümlüler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı belgeler olarak değil irsaliyeli fatura adı altında tek belge olarak düzenleyebilirler.(140)

i - İrsaliyeli fatura usulünü seçen mükellefler, o takvim yılı sona ermeden fatura veya sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenleyemezler.

ii- İrsaliyeli fatura uygulamasını seçen yükümlülerden mal satın alan yükümlülerin; bu malları taşımaları veya taşırttırmaları sırasında irsaliyeli fatura bulunması halinde bunların sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülükleri yoktur.

iii- İrsaliyeli fatura yükümlüler tarafından anlaşmalı matbaalarda fatura ölçülerinde bastırılacaktır. İrsaliyeli faturanın altında "Bu belgenin sevk edilen malla birlikte bulunması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz." ifadesine yer verilecektir.

iv - Malı satan yükümlüler irsaliyeli faturayı enaz üç örnek olarak düzenleyeceklerdir. Enaz üç örnek düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

v - İrsaliyeli faturada faturayı düzenleyenin adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

vi - İrsaliyeli faturanın iki nüshası mutlaka mal taşıyan araçta bulundurulacak, yoklama ve denetimlerde irsaliyeli faturanın iki nüshası da ibraz edilecektir.

vii- Bu uygulamayı seçen yükümlüler, alıcıya teslim etmek üzere yaptıkları mal satışlarını, sadece irsaliyeli fatura ile belgelendirebileceklerdir. Bu yükümlülerin ayrı ayrı fatura veya irsaliye düzenleme yetkileri yoktur, ayrı ayrı fatura veya sevk irsaliyesi düzenlenmesi halinde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.(141)

d. Tutanak Düzenlenmesine İlişkin Kurallara Uygunluk

Vergi işlemlerine ilişkin tutanakların delil olarak geçerli sayılması için tutanağın düzenlenmesinde aşağıdaki kurallara uyulması gerekir.

i - Tutanakta yükümlüye ilişkin bilgiler yerelmalıdır; yükümlüyü açıkça ortaya koymalıdır; aksi halde tutanak hüküm ifade etmez; yükümlünün adı, soyadı, unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi türü, işi veya uğraşı alanı, işyeri adresi, mal ve hizmet alımına ilişkin tespitlerde taşıtın plakası ve varsa telefon numarası tutanağın üst kısmına yazılmalıdır.

ii - Yüklümlülüğe İlişkin Maddi Olaylar Ve Diğer Hususlar Olduğu Gibi Saptanmalıdır.

Tutanağa varolan fiili durum geçirilmelidir; normal ve mutad olmayan bir durumun yoklama tutanağıyla tespit edilmiş olması ona itibar edilmesini gerektirmez.(142) Yoklama fişlerinin içeriğinde açıklık yoksa, yalnızca düzenlendikleri tarih için geçerlidir; başka dönemleri kapsamaz.(143)

iii- En Az İki Örnek Düzenlenmelidir.

VUK'nun 131'nci maddesinde; yoklama fişlerinin yoklama yerinde iki örnek olarak düzenleneceği hükme bağlanmıştır. (144)

(141) V.U.K. Genel Tebliği; Sıra No:211,R.G. 20989-12.9.1991

(142) D.4.D., 1984-929/1984-3768

(143) D.4.D., 1984-1537/1985-1527

(144) VUK/ Md.131/2

iv - Düzenleme Günü Belirtilmelidir.

Tarihin tutanak düzenlenirken yazılması gerekir; tarihsiz tutanaklar geçerli belge sayılmaz.(145)

v - Yükümlü ve Yoklamayı Yapan Tarafından İmzalanmalıdır.

Tutanağa yazılan hususlar yüksek sesle okunur, isterse yükümlüye okutulur ve birlikte imzalanır, imza, tutanakla saptanan hususların her iki tarafça doğrulanması ve kabul edilmesini ifade eder.

Eşe, işletmede sürekli görev yapan muhasebeci yardımcısına imzalatılan yoklama tutanağı geçerlidir.(146) Yü- kümlünün yanında çalışan işçi, çırak, kâtip, vekil ve mümessil gibi kişiler yükümlünün yetkilisi sayılır; bunların dışında üçüncü kişilere -istisna halleri dışında- imzalatılan veya yalnızca yoklama me- murunun imzasını taşıyan yoklama fişlerinin hiçbir değeri yoktur. (147)

vi - Yoklama Fişinin Bir Örneği Yükümlüye Verilmelidir.

Yoklama tutanakları yükümlü veya yetkilisi- ne bırakılır; bunların bulunmadığı durumlarda düzenlenen yoklama fi- şî yükümlünün "bilinen adresine" postayla gönderilir.

(145) D.9.D.; 1970-84/1970-1120, Karagözoğlu; "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", Ankara, 1979, s.244

(146) D.4.D.; 1969-5478/1970-7069, D.4.D., 1982-590/1982-3046
" Öte yandan davacının bizzat imzaladığı yoklama fişi ile 01.01.1986 tarihinde yoklamanın yapıldığı 24.03.1986 ta- rihi arasında geçen sürede müşteri listesi düzenlemediği- nin kesin bir şekilde tespit edilmiş olması karşısında " D.3.D, 1989-1386/1989-2845, 19.12.1989

(147) " davalı idarece düzenlenen yoklama tutanağının tetki- kinde, tutanakta mükellefin imzasının olmadığı, vekilinin ise imzadan imtina ettiği, bunun üzerine tutanağın yalnız vergi kontrol memurları tarafından imzalandığının görüldü- ğü ve 131. maddenin ikinci fıkrasında öngörülen şartların da yerine getirilmediği, bu durumda usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama tutanağı gereğince tarhiyat yapılma- sında yasal isabet bulunmadığı.." D.9.D. 1988-335/1989-98

e. Delillerin Yargı Yerlerince Saptanması

Kanıtların kaybolması tehlikesine karşı dava açılmadan veya açıldıktan sonra, incelenmesine sıra gelmemiş kanıtların saptanmasına gerek duyulabilir; delil saptanması yöntemi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir.(148)

aa. Yönetmelik Yargılama Usulünün 58'inci Maddesine Göre;

i . Dava açıldıktan sonra delillerin saptanması davaya bakan Danıştay, idare veya vergi mahkemelerinden istenebilir.

ii. Delillerin saptanması istemi yerinde görüldüğünde davaya bakan mahkeme üyelerinden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, kanıtların saptanmasını yerel yönetmelik ya da adli yargı yerlerinden isteyebilir.

iii. Delillerin saptanması istemi, yönetmelik yargı yerlerince ivedilikle karara bağlanır.(149)

bb. Delillerin Saptanmasına İlişkin İlkeler

Yönetmelik yargıda kanıtların saptanması Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu kurallarına göre yapılır;

i . İlke olarak hertürlü delilin saptanması istenebilir,

ii. Saptanması istenen deliller ileride açılacağı belirtilen veya açılmış bir davayla ilgili olmalıdır.

iii. Delillerin saptanması yoluna dava açılmadan önce veya açıldıktan sonra inceleme sırası gelmemiş olan deliller için başvurulabilir.

(148) Aksoy,Şerafettin; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul, 1990, s.253

(149) Gözübüyük; İbid. , s.371-372 (Yönetmelik Yargı, 6.Baskı,Ankara 1983)

iv. Delillerin önceden saptanmasında, saptamayı isteyen bir çıkarı bulunmalıdır; ayrıca delilin hemen saptanmaması durumunda ileride kaybolması ya da kullanılmasının güçleşeceği olasılığının bulunması gerekir.

cc. Dava Açmadan Önce Delillerin Saptanması

Yönetmel yargıda dava açılmadan önce kanıtların saptanması, ancak adalet mahkemelerinden istenebilir; Danıştay içtihatlarına göre yönetmel dava açmadan, yönetmel yargı yerlerinden delillerin saptanması istenemez.(150)

dd. Dava Açıldıktan Sonra Delillerin Saptanması

Dava açıldıktan sonra delillerin saptanması ancak davanın açıldığı yargı yerinden istenebilir. Danıştay'daki vergi davalarında dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delil tespiti yalnızca Danıştay'dan istenebilir.(151)

Vergi yargıci tarafların istemiyle bağlı olmasının yanında re'sen araştırma ilkesi uyarınca dava dosyasında dayanağı olmasa da tarafların öne sürmediği delilleri yargılamaya katabilir; ancak bu bilgi ve kanıtların tarafların bilgisine sunulması gerekir. (152)

(150) " Eğer bu yargı kararı ise, eğer mahkeme bu kaybı tespit etmişse bu ya delil tespiti istemi üzerine verilmiş bir karardır, ya da bir tespit davası sonunda; eğer tespit davası sonunda verilmiş bir karar sözkonusu ise, bunun aksini kimse hiçbir yerde iddia edemez. Bu karar kesin hüküm teşkil eder. Ama delil tespiti kararı ise, bunun aksinin yine mahkemeye tespit ettirilmesi lâzım. Çünkü delil tespiti kararı kesin hüküm teşkil etmezse de bir mahkeme kararıdır ve aksi yine bir mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe geçerlidir." Çırakman, Erol, (Danıştay 4. Daire Başkanı); Vergi Hukukundaki Gelişmeler (Sempozyum) MGB Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1992, s.58-59

(151) Tezel, Adnan; Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1982, s.19, s.63

(152) Güneş, Gülsen; "Vergi Hukukunda Vakaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması" Vergi Dünyası, S:53, Ocak 1986. s.31-38

f. Delillerin Yönetim Tarafından Saptanması

Kural olarak yükümlünün beyanına dayalı Türk Vergi Hukuku'nda vergi idaresine vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olayları saptamak, yükümlü bildirim ve beyanlarının doğruluğunu araştırmak üzere verilen yasal olanaklar yoklama, inceleme, bilgi toplama ve aramadır. Vergi yasalarında öngörülen yatırımların uygulanması ancak bu yasal araçlardan yararlanılarak sağlanan bulgularla yapılabilir, inceleme veya yoklama yapılmaksızın, vergi idaresinin arşivindeki gizli fişlere dayanılarak tarhiyat yapılamaz. (153) 5432 sayılı VUK'nun gerekçesinde sağlam bir vergi inceleme aygıtının şartları arasında; incelemenin yükümlünün işyerinde yapılması, incelemenin konusunun yükümlüye açıklanması, tartışmalı olaylarda inceleme sonuçlarının tutanakla saptanarak bir örneğinin yükümlüye verilmesi yanında muhasebe dışı incelemeyi sistemleştirecek istihbarat arşivi de sayılmaktadır.(154)

Denetimin belirtilmesi ve anılması zorunlu özelliği, sınırlı ve selektif olmasıdır; bunun zorunlu sonucu olarak çalışmalar ve bulgular da sınırlı ve selektiftir.

Yoklama ve inceleme tutanaklarının yükümlü tarafından çekince (ihtirazi kayıt) konulmadan inzalanması yükümlünün vergi yerleri önünde tutanağın aksini kanıtlamasını engellemez.(155)

A - VERGİ İNCELEMESİ

a. Kavram

En genel tanımıyla vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.(156) Vergi incelemesinin ayırıcı niteliği vergi hukuku hükümlerine göre yapılmasıdır.(157)

(153) Kaneti; op.cit. s.165, Dnş.Y.D.K:1983/9145 sayılı Karar.

(154) TV K.G. 3.Cilt. MGB, s.8

(155) Tezel; a.g.m. s.262

(156) VUK / Md.134

(157) Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü), "Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi" Ankara, 1973, s.138-141

Denetim örgütünün istenene uygun olmaması "beyan esasına" dayalı vergilemede hile ve vergi gizlemenin tehlikesini azaltmaktadır. Oysa suçların önlenmesi ceza kurallarının varlığı ile birlikte cezaya çarptırılma inancının varlığına bağlıdır. Ülkemizde birmilyonbeşyüzüne yakın beyanname veren mükellefin var olduğu kabulüne göre 1984 yılında bunların % 2.2'si izleyen yıllarda (1985-1989) 4.4, 4.4, 5.3 ve 3.2'si vergi incelemesine alınmıştır. İnceleme sonunda bulunan matrahın bildirilen matrahı oranı bu yıllar için yüzde 120, 98, 129, 25, 39 ve 35 olmuştur. Dönem sonuna doğru görülen düşme servet beyanının kaldırılmasından kaynaklanmaktadır.

İncelemeye yetkili denetmen sayısı 1988 itibarıyla -taşrada görevli kontrol memurları 1290 kişi dahil- 2165'tir; bu sayı kadroların ancak yarısının doldurulabildiğini göstermektedir. (158)

Vergi incelemeleri kural olarak beyanname veren yükümlülerle sınırlıdır. Ülkemizde beyannameyi yükümlü sayısı nüfusun yüzde dördüne yaklaşıktır; gelişmiş batılı ülkelerde bu oran yüzde seksene varmaktadır. Her yükümlünün tarh zamanaşımı süresi içinde en az bir defa incelenmesi gereğine göre inceleme oranının alt sınırının yüzde yirmi olması gerekirken, ülkemizde bu oran 3-5 arasında değişmektedir. Bu orana göre, bir yükümlünün yirmibeş yılda bir incelenebileceği düşünüldüğünde, denetim örgütünün istenene uygun olduğu söylenemez. (159)

Bilginin ahlâkla birlikte yaygınlaştırılmasının ve toplumsal bozuklukların etkisi, bireyciliğin güçlenmesi, zengin olmak, "devletten çalmanın hırsızlık sayılmaması" vergi ahlâkını düşürmektedir. (160) Vergi kaçırma ulusal düzeyde kalmamaktadır, bu nedenle uluslararası alanda da vergi kaçırma konusu ele

(158) Akbay; Anılan Sempozyum Bildirisi, s.225-227

(159) "Ortaya çıkardığı aşırı maliyetler nedeniyle hiçbir ülkede inceleme oranı fazla yüksek tutulmamaktadır." a.g.m. s.229

(160) Erginay, s.18, Öztekin, Tosun; Hileli Vergi Suçları, İstanbul.

alınmaktadır. BM tarafından (Ekonomik ve Sosyal Konsey) oluşturulan Adhoc gurubu 5-16 Aralık 1983 tarihinde yapılan toplantıda bu konu ele alınmış ve vergi kaçırma; vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik yasadışı yöntemlere başvurulması olarak tanımlanmıştır. (161) Ancak uluslararası vergi kaçırma özellikle sermaye ihraç eden zengin ülkeler açısından önemli bir sorun niteliğindedir. (162)

b. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Maliye Müfettişleri, Maliye Mifettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.

Vergi incelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, ilin en büyük Malmemuru, Kontrol Memurları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. (163)

Bunlardan başka, Takdir Komisyonları da matrah ve servet takdirlerini yapmak, vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret ve sair matrah ve hizmetleri takdir etmek görevleri nedeniyle vergi incelemesine yetkilidirler. (164)

Bankalar Yeminli Murakıpları ve Yardımcıları TPKKH Kanun Hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgili hakkında, Yasa'nın Ek:1'inci maddesindeki yetkilere ve 3182 sayılı yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi incelemesine yetkilidirler.

(161) Karsan, Erol; Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, M.G.; Ankara, 1986, s.35

(162) Şener, Orhan; Uluslararası Vergilemenin Temel İlkeleri, Maliye Yazıları; Sayı:10,12, 1987, s.55-56

(163) VUK/Md.135; İlin en büyük malmemuru Defterdardır.

(164) VUK/Md.74-75

Bağlı vergi dairesi müdürlüğünü üstlenen malmüdür-
leri de vergi incelemesi yapabilirler.(165)

B - VERGİ DENETİMİNİN NEDENLERİ

a. Mali Nedenler

Vergi potansiyelinin tam olarak gerçekleştirilmesi,
yasadışı biçimde vergi kapsamı dışında bırakılan kaynakların ortaya
çıkarması vergi denetiminin mali nedenini oluşturur. Vergi ince-
lemesi vergi kaybının önlenmesi ve gelir yaratılmasını sağlamalıdır.
(166)

b. Toplumsal Nedenler

Vergilerin gelirin yeniden dağılımı üzerindeki amaç-
lanan ve istenen etkileri, vergi kaçağı nedeniyle gerçek yükü taşı-
ması istenen gruplar yerine, vergi kaçırma olanağı olmayan dar ve
sabit gelirli gruplar üzerinde kaldığında toplumsal hoşnutsuzluğa
neden olur. Bu istenenin aksine bir sonuç verecek; verginin gelir
dağılımını bozucu ve kötüleştirici etkisinden söz edilecektir. Ver-
gi incelemesi esas olarak vergi kaçırılmasını önlemeye yöneliktir;
bu vergi incelemesinin toplumsal nedenini oluşturur.

(165) Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, 7.12.1989,
R.G. 20365

Madde 9 - Vergi daireleri, vergi kanunlarının ve diğer mevzu-
atın uygulanması bakımından il ve ilçe merkezlerin-
de işhacmı dikkate alınarak aşağıda belirtilen şe-
kilde örgütlenir.

- a) Bağımsız Vergi Dairesi
- b) Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü)

Madde 18- Bağlı vergi dairesinde malmüdürü, vergi dairesi mü-
dürü olarak yukarıda belirtilen sorumluluklarla yü-
kümlüdür. Tahsilat iş ve işlemlerinden dolayı mal-
müdürü, tahsilat şerhis şefi ya da servisin yöne-
timinden sorumlu memur ile birlikte Sayıştay'a
hesap vermekle yükümlüdür.(VDGKY, 7.12.1989-R.G.20365)

(166) Akbay; Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi."Türkiye'de Ver-
gi Denetiminin Etkinliği" s.213,
Saydan, Rasim; Envanter ve Bilanço, 2.Bası, İst.1946, s.208-213

c. Ekonomik Nedenler

Verginin ekonomik ve mali politika aracı olarak kullanılması, ekonomik kaynakların kullanımı ve dağılımı, rekabet şartlarının bozulması, devletin hedeflenen hasılatı elde edememesi durumunda borçlanmaya başvurması vergi yasalarının iyi uygulanması-na ve uygulamanın denetlenmesine bağlıdır; vergi incelemesinin ekonomik nedeni vergi kaçağının sözü edilen bozulmalara yol açmasıdır. (167)

d. Hukuksal Nedenler

Vergi incelemesi yükümlülerin yasalara aykırı davranışlarını önlemek, yasalara uyulmasını sağlamaya yöneliktir; vergi yasalarının geçerliliğini sağlama; vergi incelemeleri sonucunda konunun hukuk kuralları içinde çözümlenmesi, vergi incelemesinin hukuksal nedenidir. Gerçekten vergi incelemesi verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili bir işlem olduğu için, vergi hukuku ve vergi uygulamasının en önemli konularından biridir. (168)

c - VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEVLERİ

Vergi incelemesinin başlıca iki işlevinden sözedilebilir; birincisi araştırma ve bulma, ikincisi önleme işlevidir.

a. Araştırma ve Bulma İşlevi

Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergiyi araştırmaktır; bu araştırma işletmelerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin saptamaya yöneliktir. Vergi incelemesinin bu işlevi önleme işlevi lehine değişmektedir. (169)

(167) Akdoğan; Vergi İncelemesi, Ankara, 1979, s.7-9

(168) MB, Revisyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, s.140

Akbay; a.g.m., s.214

(169) Akdoğan; İbid., s.10, Akbay; a.g.m. s.215

b. Önleme İşlevi

Hata yapılmasını önleyecek etkilerle, hata kaynaklarının ortadan kaldırılmasının amaçlanması önleme işlevinin esasını oluşturur; bu amaçla yükümlülere belli zamanlarda incelemeye tabi tutmak, yükümlüyle işbirliği yapılarak gerekli durumlarda yükümlüyü uyarmak, bilgi vermek gibi uygulamalar yürütülür.

Önleme işlevi içinde düşünülebilecek bir başka etkinlik inceleme sırasında yükümlünün vergi konusunda karşılaştığı sorunlarla ilgili olarak eğitilmesidir.

D - İNCELEME TÜRLERİ

a) Genel İnceleme-Sınırlı İnceleme

Genel inceleme, kuruluşun hertürlü işlem ve kayıtlarını kapsamak üzere yapılan ve incelemeyi yapan kişinin herhangi bir biçimde kayıtlanmadığı incelemedir.(170)

Sınırlı inceleme, işletme faaliyet ve işlemlerinin belli kısımlarının incelenmesidir; alış, satış, hammadde işlemleriyle ilgili ya da yalnızca bilançonun kayıtlarla uygunluğu bakımından yapılan incelemeler bu türe girer.(171)

b) Dış İnceleme-İç İnceleme

Dış inceleme, serbest çalışan denetmenlerce yapılan gerçek anlamda murakabedir.(172)

(170) Akdoğan; İbid., s.14

(171) MB, İbid., s.34-35

(172) Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda danışmanlık yapmak, yükümlülerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ve denetim standartları açısından onaylamaktır.

İç inceleme ise işletmeye tabi ve işletmenin memuru durumunda olan kişiler tarafından işletme bünyesi içinde yapılan incelemelerdir.

E - İNCELEME YÖNTEMLERİ

İnceleme yöntemleri biçimsel-maddi, ileriye doğru-geriye doğru ve aralıksız-örnekleme olarak isimlendirilebilecek üç kümede toplanmaktadır.(173)

a) Biçimsel-Maddi İnceleme

Biçimsel incelemede, defter kayıtlarında şekil bakımından düzen ve uygunluk bulunup bulunmadığı araştırılır; muhasebenin biçim açısından doğruluğunun onaylanması; bütün kayıt işlemlerinin, hesaplanan kapanış işlemlerinin, seçilen defter tutma sistemine uygun olarak yapıldığı anlamını taşır.

Biçimsel incelemenin amacı, işlemlerin belgelere dayanılarak muhasebe ve bilanço tekniğine göre defterlere geçirilip geçirilmediğini, rakamların, toplamaların, toplam nakillerinin ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bağlantı ve uygunluk olup olmadığını araştırmaktır.

Maddi inceleme; işletmenin içindeki değerlerde değişiklik doğuran işlemlerin, bir yandan gerçeğe ve amaca uygunluğunu, diğer yandan da defter ve hesaplara belge ve değerleme ölçülerine dayanılarak kaydedilip edilmediğini eleştireci bir gözle araştırmayı ifade eder.(174)

(173) MB, İbid., s.35

(174) Loc.cit, Moore/Jaedicke (Ç:A.Peker) Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1980, s.60-63

b) İleriye Doğru-Geriye Doğru İnceleme

Belgeden, defter kayıtlarına ve bilançoya doğru yapılan inceleme ileriye doğru inceleme yöntemidir. Bu yöntemde belge çıkış noktasıdır; incelemeye belgeden başlanır, ve işlemin belgeye dayanılarak deftere yapılan kaydından bilançoya kadar geçen aşamalar izlenir.(175)

Geriye giden incelemede başlangıç noktası bilançodur; buradan defter kayıtlarına, kayıtlardan belgelere inilir. Denetimler genellikle ileriye doğru giden sistemle, bilançoya dayanan vergi incelemeleri kural olarak geriye doğru giden yöntemle yapılır. Defterler düzensiz ve kayıtların eksik olması durumunda ileriye doğru giden inceleme yönteminin uygulanması bir zorunluluktur. Bu iki yöntemin birlikte uygulandığı durumlar da vardır. (176)

c) Aralıksız İnceleme-Örnekleme Yöntemi

Aralıksız inceleme; (tarama yöntemi ya da boşluk bırakmayan inceleme) bir hesap döneminin bütün işlemlerine ilişkin kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesi ve puante edilerek incelenmesidir. Süre ve işlemlerin çokluğuna bağlı olarak aralıksız inceleme yöntemi yalnızca zorunlu durumlarda uygulanır; hileli işlemlerin saptanması amacıyla yapılan incelemelerde aralıksız inceleme yöntemine başvurulur.

Günümüz inceleme uygulaması ilke olarak, örneklemeye dayanır; diğer bir deyişle incelemede asıl olan örnekleme yöntemidir, ancak defter-i kebir hesaplarının birer birer gözden geçirilerek biçimsel inceleme bakımından eksiksiz incelenmesi gerekir; inceleme çerçevesine alınan olgu ve işlemler hem biçimsel hem de maddi yönlerden aralıksız incelemeye alınır. Bazı durumlarda kayıtlara esas belgeler yanında yetinilmez; diğer belgelerden (haberleşme belgeleri, listeler, sözleşmeler, dosyalar gibi) yararlanılır.

(175) Akbay; a.g.m. s.217

(176) Loc.cit. s.37

Örnekleme belli konular, belli dönemler seçilerek tam olarak incelenir; bilanço incelemesinde özellikle kapanışı inceleyen ve kapanışı izleyen zaman parçalarının incelenmesi yapılmalıdır.

Nicelik olarak alınan örnekler bütün hesap dönemi ni kapsayacak biçimde incelenir.(177)

F - İNCELEME İŞLEMLERİ

İncelemede,çözümleme, birleşim ve karşılaştırma işlemleri kullanılır; genel olarak aritmetik inceleme ve karşılaştırma inceleme yönteminin bağvurduğu temel işlemlerdir. Aritmetik inceleme ve karşılaştırma doğrudan doğruya defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı olan kanıtlayıcı kağıtlar üzerinde yapılır.

a) Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, defterlerdeki ve belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin tekrarı yoluyla yapılan hesap denetimidir.

Aritmetik incelemede ençok karşılaşılan işlem toplamadır; başlıca hatalar da toplamada yapıldığından bu işlem özel bir önem taşır; fatura ve envanter defterinin incelenmesinde çarpma işlemleri, maliyet hesaplarında bölme işlemine daha çok rastlanır; bu nedenle hesap ve kayıtların niteliğine göre aritmetik incelemenin de niteliği belirlenir.(178)

b) Karşılaştırmalar

Karşılaştırma, defter kayıtları arasındaki uygunluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemleridir; bu niteliği dolayısıyla uygunluk incelemesi olarak da isimlendirilir.

(177) Loc.cit. 39, Akbay; a.g.m., s.216

(178) MB, Gelirler Genel Müdürlüğü, Revizyon, s.40-41

Çift kayıt tutma yönteminde işlemler yevmiyeye ve defter-i kebire yazıldıklarından belirlenen herhangi bir tarihteki yevmiye toplamı defter-i kebir toplamına eşit olması gerekir; bu eşitlik hem borç-alacak toplamları, hem de bakiyelerin borç-alacak toplamları arasında olmalıdır.

Mizanların defter kayıtları ile karşılaştırılması yapılır; mizan çıkartılmamışsa incelemeyi yapan veya işletme görevlilerince çıkartılarak bu karşılaştırmanın yapılması gerekir.

aa- İşletme İçi Karşılaştırmalar

İşletme içi karşılaştırma, yükümlünün kendi belge ve kayıtlarının birbiriyle uygunluğunun denetlenmesidir; işletme içi karşılaştırmaların başlıcaları şunlardır.(179)

i - Haberleşme belgeleriyle kayıtların ve diğer belgelerin karşılaştırılması,

ii - Taşıma senedi ile diğer belgelerin karşılaştırılması,

iii- Resmi rapor, bildirim, şartnamelerle, birlikişi raporlarıyla karşılaştırma,

iv - Liman ve gümrük idarelerine ait alındıları karşılaştırma,

v - Hesap içi karşılaştırmalar: Özellikle, yalnızca kıymet olarak izlenen hesapların, miktar olarak da dengede bulunması gerekir; bu nedenle, "devreden + satın alınan = satılan (çıkan) + stok" denkliği mutlaka aranmalıdır. Özellikle entia hesabında, hesabın sağlıklı olup olmadığına ilişkin kanıya varılabilmesi için bu denetimin yapılması zorunludur. Hesaplar bu incelemeyi yapacak kadar düzenli değilse ayrıca üretim ve randıman denetimi gibi ayrı incelemeler de yapılmalıdır.

vi - Diğer gider belgeleriyle karşılaştırma,

vii - Aramayla sağlanan belgelerle karşılaştırma; eksiklik, fazlalık veya olağan kayıtlara uymayan olgu ve belgeleri saptama amacını gúden karşılaştırma túrúdur.

bb- İşletme Dışı Karşılaştırmalar

Yükümlünün kendi belge ve kayıtlarının ilişki içinde olduğu işletmelerin elindeki belgelerle karşılaştırılmasına işletme dışı karşılaştırma denir; bu tür inceleme karşıt inceleme olarak da adlandırılır.(180)

Karşıt inceleme durumuna göre, incelenecek kuruluşa gidilerek veya yazıyla bilgi istenerek veya başka bir incelemeye yetkili görevli tarafından yapılır.

Karşıt inceleme iki taraflı sonuç verebilir; karşıt incelemeye gidilen kuruluşta da incelenen konuyla ilgili olarak yükümlölük tesisi, şekil veya vergi matrahına eleştirilmesi gerektiren durumlar ortaya çıkarılabilir.

- i - Bankalardaki belgelerle karşılaştırma,
- ii - İstihbarat arşivindeki bilgilerle karşılaştırma,
- iii- Resmi kuruluşlardaki belgelerle karşılaştırma,
- iv - Yurtiçinde ticari ilişkide bulunan kuruluşlarda yapılacak karşılaştırma,
- v - Noterlerden alınacak bilgilerle karşılaştırma,
- vi - Mahkeme dosyalarından alınacak bilgilerle karşılaştırmalar,
- vii- İcra dairelerindeki dosyalardan alınacak bilgilerle karşılaştırma,
- viii- Borsa kayıtlarıyla yapılacak karşılaştırmalar,

ix - emsali işletmelerden alınacak bilgilerle karşılaştırmalar, (181)

c) Belge İncelemesi

Belgelerin doğruluğunu, işletme ve vergilendirme dönemi ile ilgilerini araştırmak ve olayları daha yakın incelemek amacına yönelik inceleme türüdür.

İşletmenin varlıklarını ekonomik ve hukuksal yönlerden etkileyen her olay ve işlemin defterlere geçirilmesi muhasebenin ana kurallarındandır; sözkonusu olay ve işlemler nitelikleri gereği belgelere dayanır. Muhasebenin "belgesiz kayıt olmaz" ilkesi bu olgunun sonucudur. Belge incelemesinin konusuna giren kayıtların dayanağını ticari mektuplar, telgraflar, sözleşmeler, alış ve satış faturaları, alındılar, ticari senetler, hesap özetleri, bordrolar gibi belgeler oluşturur.

Gelişmiş muhasebe kuruluşu olan işletmelerde yalnızca aktarma, mahsup ve düzeltme kayıtları için şirket yetkililerince imzalanan birtakım içsel belgeler kullanılır. Belge ile kayıt arasındaki ilişkiyi kuran primanota ve fişler de belgesiz kayıtlarda gerçek belge yerine geçer.

Belge incelemesi, belge içeriğinin defter kayıtlarıyla karşılaştırılması yanında, faturanın ilintili olduğu malın siparişi, miktarı, fiyatı, taşınması, teslim alınması ve bedelinin ödenmesine ilişkin bilgileri de kapsayabilir; bu nedenle belge incelemesi bu konuları da kapsar.

Bu incelemede, belge kopyalarının asıllarıyla karşılaştırılması, imza ve onaylar üzerinde de durulması gerekir. (182)

(181) MB.(Gelirler Genel Müdürlüğü), "Ortaklıklarda" s.102-104

(182) MB.(Gelirler Genel Müdürlüğü); "Revizyon" s.42-43

1 - İNCELEMAYLA SAPTANMASINA ÇALIŞILAN HUSUSLAR

İncelemeyle; incelenen dönem içinde yükümlünün beyan etmesi gereken vergi matrahına ilişkin hata, hile ve gizleme yollarının saptanmasına çalışılır.(183)

Muhasebe hataları, unutkanlık, dikkatsizlik ya da bilgisizlik yüzünden muhasebe kayıtlarında yapılan yanlışlardır. (184) Muhasebe hileleri ise yasaya aykırı çıkar sağlamak için muhasebeyle ilgili işlem, kayıt ve hesapların başkalaştırılması ve bozularak değiştirilmesidir.

Çift kayıt yönteminde kayıtların koşturuluşu ve bu özellikten doğan kayıt düzeninin kendi kendini sürekli olarak denetimi her zaman hata ve hileler ortaya çıkaramaz; gerek çift kayıt usulü, gerekse mizanlar, işlemlerin deftere kaydedilmemesi halinde etkisizdir. Bunun gibi; borçlandırılması gerekenin yerine başka bir hesabın borçlandırılması durumunda hata ya da hile ortaya çıkmaz. Hatada kasıtsızlık vardır, hata bu özelliğiyle hileden ayrılır.(185)

Hata ve hile teknik bakımdan pek az birbirlerinden ayrılabilir; hataların hileli bir nitelik alması izlenen yollardan kaynaklanmaz, hilenin kasıtlı oluşlarından ileri gelir. Hataların hileli bir nitelik alması, bunların göze batmaları, tekrarlanmaları ve aynı hedefe yönelmiş olmalarıyla ortaya çıkarılır.

Hatala ve hileli işlemlerden bir kısım muhasebe kayıtlarında yer alırken, bir bölümü muhasebe kayıtlarında iz bırakmadan yapılabilir; bu açıdan hatalı ve hileli işlemlerin bir kısmının muhasebe içi, bir kısmının muhasebe dışı nitelik taşıdığı söylenebilir.(186)

(183) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); s.105

(184) Yalkın, Yüksel Koç, Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması; 3.Baskı, Ankara, 1978, s.301-306

(185) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); s.145

(186) Hiçşasmas; İşletme Hesaplarının İncelenmesi, 3.Baskı, Ankara 1974, s.25-27

a) Savsamadan Doğan Hatalar

Savsamadan doğan hatalar, istenç dışı olarak bir işlemin muhasebeye eksik kaydı ve hiç kaydedilmemesinden kaynaklanır. Bu tür hataların birkısmı kâr-zarar hesabını etkilemez; örneğin nakit tahsilatın kasa yerine banka hesabına kaydı halinde kâr-zarar hesabında değişiklik meydana gelmez. Buna karşılık; bir faturanın ilgili hesaplara iki defa kaydedilmesi durumunda gayri-safi kâr değişecektir.

b) Maddi Hatalar

Maddi hatalar çoğunlukla "kayıt hataları" olarak anılır; istenç dışı oluşurlar. Bu hatalar genel muhasebe, yardımcı muhasebe kayıtlarında ya da kanıtlayıcı belgelerde olur.

aa- Hesap Hataları

Komisyon, iskonto veya amortisman oranının yazılış uygulanmasından doğan hatalarla toplama hataları ve bir bakiyenin yanlış hesaplanması ve benzeri hatalardır. Belge ve kayıtlardaki toplama, çıkarma, bölme ve çarpma işlemlerinde yapılabilecek yanlışları deyimlendirir.(187)

bb- Kayıt Hataları ve Kayıtların Devir Hataları

Kanıtlayıcı belgelerdeki yanlış açıklamaların defter kayıtlarına geçirilmesinden doğar, yardımcı defterlerden defter-i kebir ya da mizan cetveline kesin mizandan bilanço ya yanlış yapılan devirlerdir.

cc- Çift Kayıt Hataları

Aynı işlemin değişik yerlerde iki defa kaydedilmesidir; bedeli ödenmiş kaydı bir süre sonra yeniden aynı defter kaydı çift kayıt hatasıdır. Genellikle mizanlar aracılığıyla yapılan denetimlerde ortaya çıkarılabilir; ancak en sağlam yol işlemler

rin puantajıdır.(188) Defter-i Kebirin bir hesabında toplama hatası yapılmışsa mizan tutmaz, yevmiye defterindeki bir kaydın defter-i kebire iki defa kaydı durumunda mizan toplamı yevmiye toplamından fazla olur.

c) İlke Hataları

İlke hataları kasıtlı ya da kasıtsız olabilir; muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında yanlışlık veya kusurlu bir davranıştan değil, yapay şekilde ya da bilgisizlikten ileri gelen bir hatadır; olağan bakım onarım giderlerinin aktifleştirilmesi, satış giderlerinin stok maliyetlerine katılması, ödenecek giderlerin muhasebe dışı bırakılmaları; bakiyeleri farklı anlam taşıyan hesapların "çeşitli borçlular ve alacaklılar" gibi karma nitelikli tek bir hesapta izlenmesi ve bilançoya bu biçimde alınması ilke hatalarına örnek olarak gösterilebilir.

İlke hatalarının özellikleri şöyle belirtilebilir;

- aa- İlke hataları hesap dönemi içinde değişik zaman aralıklarıyla dağılır;
- bb- Muhasebe bölümü yöneticilerinin dalgınlık ya da bilgisizliğinden doğar;
- cc- Kanıtlayıcı bilgilerin düzenlenmesi ve bunların defterlere kaydı sırasında meydana gelir.

d) Giderici Hatalar

Giderici hata; daha önce yapılmış başka nitelikteki bir ya da birden çok hatayı ortadan kaldıran hatalardır. Düzenli görünen bir muhasebe giderici hatalar nedeniyle inandırıcılığını yitirir, bu nedenle herhangi bir bakiyede veya mizanda önemsiz görünen farkları aramak gereklidir. Bazan önemsiz sayılan küçük farkları aramamak için farkları gizlemek amacıyla giderici hatalara kasten

(188) Yalkın; İbid, s.307-312

Hiçşamaz; İbid. s.20

başvurulabilir; bu hesapları birbirine uydurmak olarak deyimlendirilir. Bu tür hata işlemlerin puantaja tabi tutulmasıyla ortaya çıkarılabilir.(189)

2 - MUHASEBE HİLELERİ

a) Kasdi Hatalar

Muhasebe hataları-matematik hatalar, kayıt hataları, unutmama ve tekrarlama, bilanço hataları-yasadışı bir çıkar sağlamak amacıyla bilerek ve istenerek işlenirse kasdi hata niteliğini alarak muhasebe hilesine dönüşür.

b) Kayıt Dışı İşlemler

Birkısım işlemlerin yasadışı bir çıkar sağlamak için belge kullanmadan veya belge gizlenerek, defterlere geçirilmeden yapılması kayıt dışı işlemleri oluşturur. Kayıt dışı bırakılan işlemler genellikle emtia, alacak, borç, senet, olağanüstü hasılat ve yabancı para hareketleridir.(190)

c) Uydurma Hesaplar

İşlemleri gerçeğe aykırı olarak göstermek için yapılan uydurma kayıtlar ve uydurma hesaplar, gerçek işlemlere karşılık olmayan avans ve kaparo hesapları,aldatıcı, yanıltıcı hesaplar kullanılarak yapılan hilelerdir.(191)

Uydurma kayıtlar ve uydurma hesaplar özellikle paravan firmaların kullanılması yöntemiyle ödeme gücü olmayan uydurma firmalar üzerinde bırakılmaktadır. Böylece yasadışı eylemlerden doğan ceza yaptırımından kurtulunmaktadır. İhracat işlemlerinde çok yaygın olarak görülmektedir; bu durumların saptanması aramalı incelemeyi gerektirmektedir.

(189) Hiçşamaz; İbid., s.31

(190) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); "Ortaklıklarda" s.108

(191) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); "Revizyon" s.50

d) Belge Sahteciliği

Belge sahteciliği; uydurma belge düzenlenmesi ya da varolan bir belge üzerinde sonradan gerçeğe aykırı ve usulsüz değişiklikler yapılmasıdır; çok yaygın bir hile biçimidir. Çoğunlukla emtia alış ve satışlarını istenene göre ayarlamak ya da işletme giderlerini yüksek göstermek için yapılır.

Belge sahteciliği, belge incelemesi ve karşılaştırmalar aracıyla saptanabilir.(192) Belgelerde imzaların sahte olması, gerçekleşmemiş işlemlere ilişkin belge düzenlenmesi, belgenin içeriğinin gerçeğe uymaması, belgenin sonradan bozulması ve değişiklik yapılması biçimlerinde yapılır.(193)

e) Kayıt Zamanını Ayarlama

Artan oranlı vergiden kaçınmak ya da bir dönemde ödenmesi gereken vergiyi daha sonraki dönemlerde ödemek yoluyla vergiyi finansman kaynağı olarak kullanmak, likit görünmek için, bilanço kapandıktan sonra kasaya girecek olan nakdin bilanço kapanışından önce kaydedilmesi amacıyla yapılan bir hiledir.

f) Bilanço Maskelemesi

Bilançoda yer alan kıymetlerin değerlemelerinde oynamak, sonuç hesaplarını kapatmıyarak yanıltıcı isimlerle bir borç unsuru biçiminde göstermek, gizli yedekler ayırarak bunları vergi dışı bırakmak veya işletmenin durumunu açık bir biçimde göstermemek için başvuru bir hiledir.

Bilanço işletmenin durumunu olandan daha iyi gösterecek şekilde düzenlenirse "bilanço güzelleştirmesi" yapılmıştır. İşletmenin mali ve ekonomik durumu gerçekte olduğundan kötü şekilde gösterilmesine ise "bilançonun düşük maskelenmesi" denir.
(194)

(192) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); "Ortaklıklarda" s.108-109

(193) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); "Revizyon" s.50-51

(194) MB (Gelirler Genel Müdürlüğü); "Revizyon" s.52-53

3 - VERGİ GİZLEME

Muhasebe hilelerinin güdülerinden biri vergi gizlemek, yani vergi kaçakçılığıdır; vergi gizlenmesi ve kaçırılması maksadıyla yapılan muhasebe yolsuzlukları; kasdi hatalar, kayıt dışı muameleler, uydurma hesaplar ve belge sahteciliği başlıkları altında incelenen hilelerdendir; böyle olmakla birlikte vergi gizlenmesine yönelik başlıca muhasebe yolsuzlukları başka bir sınıflamayla açıklanmaktadır.

a- Satış Yolsuzlukları

Satılan emtia bedellerinin, ücretle yapılan işlerde ücret tutarlarının tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeden iş sahibinin kendisi tarafından tahsilidir. Satış yolsuzlukları esas olarak;

aa- Gizli Satış; Gizli satışlarda belge düzenlenmez ve muhasebe kaydı yapılmaz.

bb- Fatura Sahteciliği; Satış işlemi için düzenlenen faturada fiyat ve miktar veya her ikisi de eksik gösterilir, veya çift fatura kullanılır.

cc- Uydurma Firmalara Satışlar; aslında gerçekleşmeyen işlemlerin hileli faturalar ve muhasebe kayıtlarıyla olmuş gibi gösterilmesidir; paravan firmalar anlaştıkları kişilerin ürettiği veya satın aldığı malı düşük bedelle satın almış gibi işlem yaparak el altından daha yüksek fiyata satılmasını sağlarlar.(195)

b- Alış Yolsuzlukları

Alış yolsuzlukları da genel olarak üç biçimde yapılır;

aa- Kayıt Dışı Alım; Kayıt dışı alımların amacı gizli satışların alım yönünden karşılamaktır; defter ve belgelerde kayıt olmadığından ortaya çıkarılması çok güçtür.

(195) Hiçşamaz; İbid. s.92

bb- Yüksek Bedelle Alım; Daha çok paravan firmalardan sağlanan yüksek bedelli faturalarla gayrisafi kâr düşürülür. Bir diğer şekli müstahsil makbuzlarıyla yapılanıdır.

cc- Alış İskontolarının Kayıt Dışı Bırakılması

Bayilerce fatura dışında kabul edilen iskonto-
ların muhasebe kayıtlarına geçirilmeden iş sahibinin kendisi tara-
fından tahsil edilmesidir.

c- Dış Ticaret Yolsuzlukları

Başlıca iki amaca yöneliktir; birincisi kârı yaban-
cı ülkelere kaçırmak; ikincisi gümrük vergilerini eksik ödemektir.

d- İşletme Giderlerini Yükseltme

Vergiye gizlemek maksadıyla hertürlü işletme gide-
ri yükseltilerek -ücretler, dışarıya yaptırılan işlerin faturaları,
amortismanlar, maliyete eklenmesi gereken giderleri kâr-zarar he-
sabına aktarmak-gayrisafi kâr azaltılır.

e- Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

Ev giderleri, kişisel giderler, mali giderler -ki-
şisel borç faizleri gibi- işletmeye ait giderlere karıştırılır.

f- Geçici-Olağanüstü Hasılatı Gizleme

Çeşitli tazminatlar, değersiz alacaklardan yapılan
tahsilat, fatura dışı özel indirimler muhasebe kayıtlarına geçiril-
meden iş sahibinin kendi adına tahsil edilmesidir.(196)

(196) Hiçşaşmaz; Ibid.s.91-92." Kasa hesabının alacak kalıntısı
verip vermediğinde dikkat etmek lazımdır. Çünkü kasanın
bir an için olsa bile alacak kalıntısı vermesi işlemlerin
normal seyrinin değiştirilmiş olmasıyla ilgili bulunabilir.
Ancak daha önceki bir tarihe ait tahsil rakamı kayda geçi-
rilmeden ödemede bulunulması da böyle bir duruma yol açmış
olabilir. Buna karşılık kasanın sık sık alacak kalıntısı
göstermesi, kayıtların düzenli şekilde yapılmadığını ve
peşin satışlardan kayıtlara alınmayan kısımların bulunduğuşu
hatıra getirir.
Hiçşaşmaz; Ibid. s.65

aa. ŞEKLE İLİŞKİN İNCELEME

Biçimsel ya da şekle ilişkin inceleme;

aa. Muhasebenin örgütlenmesine ilişkin bilgi edinilmesi,

bb. Defterlerin genel olarak gözden geçirilmesi,

cc. Defterlerin biçimsel yönden düzgün olup olmadıklarının araştırılması

işlemlerinin yapılmasıdır.

Muhasebe örgütlenmesi hakkında bilgi, muhasebe sistemi hesap plânı, tutulan defterler ve kullanılan basılı kağıtlar gibi hususlara ilişkindir.

İşin gereği ve işletmenin özelliğine göre seçilen defterler vergi hukuku hükümlerine göre biçimsel yönden gözden geçirilir; VUK. hükümlerine göre tutulması zorunlu defterlerin tutulup tutulmadığı, onaylarının yapılıp yapılmadığı, kayıtlarda şekil bakımından usulsüzlüklerin olup olmadığı araştırılır.

bb. İNCELEMENİN BAŞLAMASI VE SONUÇLARI

İncelemeye başlanırken ilgiliye inceleme konusu anlatılarak, incelemenin başladığına dair bir tutanak yapılır.(197) İşyerinde yoklamayla bazı hususların tespiti vergi incelemesine başlandığını göstermez.(198) Yasada yazılı zorunlu nedenlerle inceleme dairede yapılacaksa bizzat yükümlüye yazılı davet gereklidir; böyle yazılı bir çağrı yapılmadan dairede tutulan tutanak tarihinde incelemeye başlandığı kabul edilmez.(199)

(197) Vergi dairesince beyanname vermeme nedeninin sorulması vergi incelemesine başlandığını göstermez.(D.4.D. 18.4.1984; 1982/4845-1984/1701, Kızılot, s.988)

(198) D.4.D. 31.3.1986, 1984/3090-1986/1337, Kızılot, s.984

(199) D.4.D.,18.6.1986, 1985/1552-1986/2309, Kızılot, s.813

İnceleme sırasında gerektiğinde hesap kayıt ve durumları tutanakla saptanır, yükümlü vergi sorumlusunun itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklardan bir örneği yükümlü ya da sorumluya verilir.

Yükümlünün tutanağı imzadan kaçınması durumunda, imzalayınca kadar defter ve belgeleri geri verilmez; yargılamanın sonuna kadar muhafaza edilir.

İnceleme bitince, incelemenin tamamlandığı bir belgeyle saptanır ve bu belge yükümlü ya da sorumluya verilir.

cc. İNCELEME RAPORUNUN HUKUKSAL NİTELİĞİ

Vergi inceleme raporu, vergi incelemesinin sonucunu gösteren resmî bir belgedir.

Vergi inceleme raporu aşağıdaki amaçlar için düzenlenir :

- i . İnceleme sonucunun gerekli işlemler yapılmak üzere yetkili vergi dairesine bildirilmesi,
- ii . İnceleme sonucunun yükümlüye yazılı olarak bildirilmesi,
- iii. Revizyon çalışmalarının ve işlemlerinin saptanması ve izlenmesi.

Vergi inceleme raporu; kısa, tam ve kesin olmalıdır; incelemenin sonucu "kabul" veya "eleştiri" olabilir. Kabul; inceleme konusu yapılan matrahın doğru, eleştiri ise biçimsel ya da maddi hata veya yolsuzluk olması demektir.

İnceleme raporu dayanaklı, kanıtlı ve gerekçeli olmalıdır; dayanaktan yoksun ve inceleme elemanının kişisel beyanlarına dayanan raporları üzerine yapılan tarhiyat kaldırılır.

Vergi dairesi inceleme raporuna göre vergi ve ceza işlemlerini yapar; bu sonuçlarla bağlı olup; bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi yoktur. Ancak; raporlar üzerinde kararsızlık olan durumlarda; kontrol memurlarınca düzenlenen raporlar hakkında defterdarlıktan; Bakanlık inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar hakkında Bakanlıktan görüş sorulur.(200)

Vergi inceleme raporunda yapılan araştırma ve incelemelere göre matrah belirtilmiş ise; sözkonusu matrah re'sen takdir olunmuş sayılır.(201)

dd. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ

Vergi incelemesinin hukuksal niteliği konusunda iki tez vardır;

i . Vergi revizörü, yükümlünün beyan ettiği matrah ve verginin doğruluğu hakkında görüş veren bilirkişi durumundadır. Yönetmelik bir tasarruf olarak verginin tarhi ile buna ilişkin yetki ve sorumluluk esas olarak vergi dairesinindir. Vergi incelemesi tarhi işleminin düzeltilmesini ve tamamlanmasını sağlayan yardımcı bir hizmettir. Böyle sayıldığında inceleme raporu işletmeyi doğrudan doğruya bağlamadığı gibi vergi dairesini de bağlamaz.

ii. İnceleme yetkisi bu işle görevli kuruluş ve kişilere verildiğine göre, incelemeye varılan sonuç ve somut deyimle inceleme raporu, vergi matrahını belirler, vergilemenin düzeltilmesi ve tamamlanması açısından vergi dairesini bağlayan sonuçlar doğurur. İnceleme raporunun, vergi dairesi, hesap hataları gibi açık maddî hatalar dışında değiştirip düzeltmeksizin, aynen kabul etmek ve işlem yapmak zorundadır.(202)

(200) V.D.Y.; Md./182

(201) VUK/Md.30

(202) Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, MGB, Ankara, 1973 s.169-175. (Bu konuda; Hüsnü Kızılyallı; Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi; SBF; Ankara 1969, s.236. "Bunlardan birincisi vergi incelemesinin hukuki değerini tayindir. Halen vergi incelemesi safhasında toplanan delillere, malî kaza mercilerince bir değer atfedilmemektedir. Yapılan iddia ile ilgili her olay, bir sorumluluğu olmayan bilirkişiler marifetiyle yeniden tespit ettirilmektedir. Aynı işin mükerreren yapılarak zaman ile emek israfını önlemek ve hakikatin biran önce tecelli etmesini temin etmek için, belli istisnalar dışında, maddî olayların tespitinde vergi incelemesini nihai safha olarak kabulde zaruret vardır.")

II - YOKLAMA

VUK.'na göre yoklama, yükümlüleri ve yükümlülüğe ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamaktır; VUK'nun 3239 sayılı yasayla değiştirilen 127'inci maddesine göre yoklama memurlarına yükümlülerin mal mevcutlarını belirlemek amacıyla "Fiili Envanter" yapmak, kullanılması zorunlu olan belgelere yönelik, kasa sayımı ile günlük hasılatları saptamak, vergi yasaları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, ayrıca vergi yasaları uyarınca tutulması zorunlu olan defterler dışında yükümlünün gerçek durumunu yansıtan defter kullanıldığının saptanması halinde bunları almak, vergilendirmenin kaynağı olan mal alımını denetlemek amacıyla taşıma araçlarını durdurmak, taşıtta bulunması gereken yolcu listesi, fatura ve sevk irsaliyesi ile taşıma irsaliyesinin içeriği ile taşınan yolcu ve malların miktar ve niteliklerini saptamak, taşıtta sevk irsaliyesi veya faturanın bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar ulaşım aracını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse bulunana kadar bekletmek ve koruma altına almak yetkisi verilerek yoklama memurlarının yetkilerine açıklık getirilmiştir.(203)

213 sayılı VUK.'na göre; yoklamadan maksat, yükümlüleri ve yükümlülüğe ilişkin olayları, konuları saptamak ve araştırmaktır; bu arada vergilendirmeye ilgili olup vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgular, bulgular da ortaya çıkabilir. İncelemeden farklı olarak vergilendirme dönemi içinde yapılır.

Yükümlüleri saptamak, işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeyenleri arayıp bulmak idarenin önemli görevlerindendir; vergi dairesi yükümlüyü kural olarak yoklamayla saptar.(204)

(203) MGB, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, 1988, s.742

(204) VDIY/ Md.12

(MGB, VDIY, s.8-11) Md.15- Yükümlülüğe giriş, değişiklik ve çıkış olaylarından ilk haberdar olan servis, bu durumu genel ilke olarak mutlaka sicil-yoklama servisine servis notuyla bildirir.

Bunun yanında vergi yasalarının biçimsel veya maddi hükümlerine uymayanlar da ortaya çıkarılmalıdır; bu nitelikleriyle yoklama vergi alacağının somut olarak doğmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresince sağlanması sürecine verilen isimdir.

Yoklamaya esas olarak mali nedenlerle başvurulur; ek gelir sağlamayı amaçlayan bir denetim yöntemidir, ancak mali hasılanın artırılması olanağının sınırlı olduğu açıktır. Bunun yanında yoklamanın ekonomik, toplumsal ve hukuksal nedenlerinin varolduğu da söylenebilir.(205) Vergi kayıtları nedeniyle başvuru- rulan emisyon veya borçlanmanın ekonomik büyüklükleri etkilemesi, rekabet eşitsizliği gibi sonuçlar yoklamanın ekonomik nedenini oluşturur. Yoklamanın toplumsal nedeni, sosyal devlet ilkesinden kaynaklanır; gelirin yeniden dağılımını sağlamada uygulamanın bütünü kavraması gerekmektedir. Yasaların herkese uygulanması ve vergide adaletin sağlanması gereği hukuksal nedeni oluşturur. Bu denetimlerin amacı vergiyi doğuran olayı anında tespit etmek ve belgelenmesini sağlamaktır.(206)

Yoklamanın işlevleri de araştırma, bulma, saptama, alı- koyma ve önleme başlıkları altında dört bölümde toplanabilir. Da- ha çok somut olayları bulma ve belgeleme, tutanak düzenleme, yasal defter ve belgeler dışında kalan vergilemeye ilişkin defter ve belgeler ile belgesiz taşımalarda trafikten alıkoymak ve emtiayı koruma altına almak bu işlevleri belirlemektedir.

i - Bildirimlerin Doğruluğunu Araştırmak

VUK/Md.153-164. gereğince yapılan bildirimlerin doğ- ruluğu yoklamayla saptanır.

ii - Bildirimlerle İlgili Maddi Olayları Saptamak

Yasal defterlerin onaylatılıp onaylatılmadığı, yüküm- lülük ve muaflik şartlarının varlığı yoklama ile denetlenir.

(205) Söyler, İlhami; "Türk Vergi Hukukunda Yoklama" MGB, Ankara 1987, s.15-22

(206) Özgül, Mustafa; "S.M., S. MMM ve YMM Kurumlarının Denetim- sel İşlevi; Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği"; MGB, Ankara, 1990, s.347

iii- Beyannamelerin Verilmeme Nedenlerini Araştırmak

Vergi dairesinde beyanname izleme defteri, tarhiyat izleme defteri gibi kayıtlardan yararlanılarak belirlenen yükümlülerin izlenmesi yoklamayla yapılır.

iv - Hayat Standardı Göstergelerinin Doğruluğunu Denetleme

Hayat standardı esasına ilişkin göstergelerin yükümlülerce doğru beyan edilip edilmedikleri de genel olarak yoklama yoluyla araştırılır.

v - Götürü Vergilendirme Şartlarını Araştırmak

Götürülük şartlarının taşınıp taşınılmadığı yapılan yoklama sonuçlarına göre belirlenmektedir.

vi - Günlük Hasılatı Saptamak

Günlük hasılat tespitleri aşevi, eğlence yerleri gibi hizmet işletmelerinde yapılır; Bakanlıkça belirlenmiş yöntemlere uygun olmak kaydıyla özel yetki verilmiş yoklama memurları yetkilidir; yılın değişik günlerinde yapılır.

vii- Yazarkasa Denetimi

Belge düzenini yerleştirme amacıyla 3100 sayılı Yasa'yla getirilen yazarkasa zorunluluğu 1.7.1985'ten beri uygulanmaktadır. Bu denetimde işyerinin kapanış saatinde günlük kapanış raporu (Z Raporu) istenir; vergilendirme dönemi başından itibaren elde edilen hasılat saptanacaksa (x) raporu istenecektir.

viii- Kayıt ve Belge Düzenini Denetlemek

Yoklamaya yetkili elemanlarca yapılan kayıt düzeni denetimlerinde;

aa- Günlük olarak kaydı gereken defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığına,

bb- Sözkonusu defterlere günününe kayıt yapıp yapılmadığına,

cc- Defterlere ilişkin kayıt düzeni hükümlerine uyulup uyulmadığına

bakılır.

Belge düzeni denetiminde, kullanılması gereken belgelerin zamanında ve usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği araştırılır.

Vergi kaybının bulunduğuna ilişkin belirti sayılan -yasal defter ve belgeler dışında kalan- defter ve belgeler saptandığında el konularak alınır, vergi dairesince ön değerlendirilmeye tabi tutulur, vergi incelemesini gerektirenler Defterdarlığa gönderilir. Vergi incelemesini gerektirmeyenler vergi dairesince re'sen takdir işlemi için saklanır.

ix - Belgesiz Mal ve Hizmetleri Saptamak

Yükümlülerin faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları ancak fiili envanter yapılarak saptanabilir; yasa teklifinde bu yetki yer almasına rağmen TBMM'de çıkarılarak yasallaştırılmıştır. Yoklama memurlarının fiili envanter yetkileri kabul edilse bile envanteri yapılan malların faturalarının ibraz zorunluluğunun olmaması nedeniyle fiili envanter yapılması güç bir denetim biçimidir.

x - Mal ve Hizmet Akımını Denetlemek

Mal ve hizmet akışının yoğun olduğu yerlerde Bakanlıkça belirlenen özel işaretlerle taşıt araçları durdurularak fatura, sevk irsaliyesi, yolcu taşımalarında yolcu listesi düzenlenip düzenlenmediği araştırılmaktadır. Gerektiğinde taşıt aracındaki yolcu sayısı, emtiada miktar ölçmek, saymak ve tartmak yoluyla saptanır.

Yoklamaya yetkililerce taşıma irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde; sözü edilen belgelerin ibrazına kadar taşıt aracı trafikten alıkonur.

III - ARAMA

a) Kavram

Yükümlü hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı konusunda ihbar yapılmış ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklenmiş olması halinde; ya da vergi incelemesi sırasında vergi kaçırıldığı

konusunda yeterli belirtilerin bulunması durumunda yükümlü ya da sorumlunun rıza ve isteği aranmaksızın vergi uygulamalarıyla ilgili veya vergi uygulamalarını etkileyen defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara elkonulması arama hükümlerine göre yapılır.

Arama ancak yasada gösterilen durumlarda yapılabilir; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirterek yetkili sulh yargıcından arama yapılmasını talep etmeleri ve sulh yargıcının yükümlü veya kaçakçılıkla ilgili görülen kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gereklidir.

b) Arama Yöntemi

Arama ancak ve yalnızca kararda gösterilen kişiler ve yerler hakkında uygulanır; aramada inceleme bakımından gerekli bulunan defter, belge ve kayıtlar tutanağa geçirilerek alınır, yerinde tutanak yapılamıyorsa kapalı kaplar içine konularak mühürlenir, dökümlü liste ve tutanak dairede yükümlü hazır bulundurulur ve birlikte yapılır.

Aramalı incelemenin kural olarak üç ayda bitirilmesi gerekir; sözkonusu defterlerden ve belgelerden suç delili olanlar dışındakiler yükümlüye geri verilir.(207)

IV - BİLGİ TOPLAMA

Vergi hukukunda beyan esaslı geçerli olduğundan, beyanların doğruluğunun denetlenebilmesi için sürekli bilgi akımına gerek duyulmasının sonucu olarak vergi idaresine bilgi toplama yetkisi verilmiştir. Bilgi toplama, talep üzerine bilgi verme ve sürekli bilgi verme biçiminde gerçekleşmektedir.

a- Talep Üzerine Bilgi Verme

Bilgi isteme, kamu kuruluşlarından, yükümlülerden, sorumlulardan ve bunlarla işlem yapan kişilerden Bakanlıkça veya vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılabilir; bilgi yazılı veya sözlü olarak istenebilir; kendilerinden bilgi istenenler kural olarak bilgi vermekten kaçınamazlar; bilgi vermekten kaçınma özel usulsüzlük, sonra ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren bir suç oluşturur.(208)

b- Sürekli Bilgi Verme

Mali istihbarat arşivi için vergilendirmeye ilişkin bilgilerin sürekli olarak verilmesi ödevi kamu kuruluş ve kuruluşlarından, gerçek kişilerden ve tüzel kişilerden Bakanlıkça veya vergi dairesince yüklenebilir.(209)

Eczaneler, doktor reçetelerini; Tapu Sicil Müdürlükleri, tapu siciline kayıtlı gayrimenkulleri; mimar ve mühendislerin yaptığı plân, proje ve hesapları onaylayanların sözkonusu plân

(208) VUK/Md.355, VUK/Md.361

(209) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 21.maddesiyle değişik mükerrer 257.maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak çıkardığı 191 sayılı Genel Tebliğin dayanağı 257.maddenin değişik birinci fıkrasının Anayasa'ya aykırılığı savı üzerine; Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 günü verilen 990/29-1991/37 sayılı Kararında;

"Vergi Usul Kanunu'nun idareye, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olan durumları ortaya çıkarmak için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi olanaklar tanıdığını; bilgi toplamanın kimi gün vergi idaresinin istemi üzerine , kimi gün de istem olmaksızın sürekli biçimde sağlanacağı; bilgi toplamanın yükümlüye yönelik olabileceği gibi yükümlü ile işlem ve ilişkide bulunan diğer yükümlülere de yönelik de olabileceği, Vergi Usul Yasası'nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgelerin kapsam ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın 257.maddeyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve bunun Anayasa'ya aykırılık oluşturmadığı " belirtilmektedir.

proje ve hesapları; kuyumcu ve mihlamacıların işledikleri kıymetli maden ve taşları; imalâtçı sanayi kuruluşları üretimde kullanılan ilk maddeleri, ürünleri, işçi sayısını, harcanan enerjiyi; noterlerce düzenlenen vekaletnameleri; Mahkemeler, icra ve iflas daireleri avukatlara ilişkin bilgileri; borsaların işlem gören tarım ürünlerinin alım-satımını yapan kişileri bildirmek zorundadırlar.(210)

H - YASAL KARİNELER

Karineler bir olayın doğruluğunun önceden ve soyut bir biçimde kabul edilmesidir. Yasal karine; delilin sağlamlık değerine ilişkin hükmün yasakoyucu tarafından verilmiş olması durumunda sözkonusudur. Vergi hukuku vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini belirli varsayımların gerçekleşmesine bağlamıştır. Vergiden kaçınmayı önlemek için vergiyi doğuran olay yanında vergiyi doğuran olay belirtilerine (karine) de yasalarda yer verilmiştir. (211) Vergi hukukunda hem yasal basit karineler hem de yasal kesin karineye yer verilmiştir. Yasal karineler de basit ve kesin karineler olarak ikiye ayrılmaktadır.

(210) VUK Genel Tebliğleri; Sıra No:191-192-193-194-195-196-197-

198

Kumrulu; "Genel Tebliğler Yönetmelik benzeri bir idarî tasarruf niteliği kazanmış bulunuyor. Yönetmelik şekline sahip olmayan, sadece açıklamadan ibaretmiş gibi ama hukuku değiştiren, yeni hukukî durumlar yaratan bir tasarruf. (Vergi Hukukundaki Gelişmeler 7.10 Ekim 1991, Sempozyum, MGB, Ankara, 1992, s.58-59)

Doğrusöz;Burçin; "Tebliğin alternatifi, tebliğsizlik değildir, alternatifi özelgedir, genelgedir, iç genelgedir. Eskiden 17 sayılı TPKK zamanında, üç cilde yakın tebliğ vardı. Fakat aradığınız soruya bu tebliğlerde yanıt bulabiliyordunuz. Şimdi tebliğ adedi asgarî düzeydedir. Fakat aradığınız hiçbir soruya yanıt bulamazsınız. Bütün sorularınızın yanıtı, yayınlanmayan genelgelerdedir. Genel Tebliğe hiç olmazsa Resmî Gazete aracılığıyla ulaşmak mümkündür. Vergi Hukukunda da iç genelge çok büyük bir sakıncadır." s.95-97

(211) Blumanstein, İbid., s.26-30

aa. Yasal basit karineler değişik vergi yasalarında düzenlenmiş bulunmaktadır :

i. Ortalama Kâr Haddi Esası

Ticari kazançların, olağan ve alışılmış kâr oranlarına göre bulunandan düşük olması; defter, belge ve kayıtların doğruluğu karinesini çürütür; yükümlü bu durumda kayıtlarının ve beyanının doğruluğunu kanıtlamak zorundadır.

Ortalama kâr haddi esası kural olarak ticari kazançlara uygulanır.(212) Ortalama kâr haddi; ortalama gayrisafi kazanç yüzdesidir; perakende satış yapanlarla imalâtçıların gösterdikleri gayrisafi kazançların, perakende satılan emtianın maliyet bedeline ortalama kâr oranlarının uygulanmasıyla bulunacak tutardan düşük olmasının açıklanmaması ve açıklamaması yanında, vergi incelemesi yapılarak gayrisafi hasılatın hesaplanmış olması, hesaplanan gayrisafi hasılat ile beyan edilen gayrisafi hasılat arasındaki farkın belirlenmiş miktarı aşması uygulamanın diğer şartlarıdır.

Perakende satış; emtia ya da maddenin, aynen ya da işledikten sonra satan kişiler dışındakilere satılmasıdır. (213) Karşıt inceleme olanağı bulunan faturalar düşüklük nedenini açıklar.(214)

ii. Asgari Gayrisafi Hasılat Esası

Yasada sayılan (otel, motel, tatilköyü, pansiyon, bar pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçe, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve benzeri) hizmet işletmeleri ile hertür taşıma işiyle uğraşan yükümlülerce gösterilen gayrisafi hasılat, yıl içinde yapılan tespitlerde bulunan tutarlara göre hesaplanan gayrisafi

(212) Özbalcı; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988 s.884

(213) GVK / Md.111

(214) D.3.D., 1984/1978-1984/3358, 7.12.1984 (Özbalcı;İbid.,s.892)

hasılatтан düşük olursa, farkın yükümlünün belgelendirdiği olağan giderlerin yüzde yirmisinden düşük olması durumunda bu tutara yükseltilerek, hesaplanan gayrisafi hasılatтан düşük olursa, farkın yükümlünün belgelendirdiği olağan giderlerin yüzde yirmisinden düşük olması durumunda bu tutara yükseltilerek, hesaplanan gayrisafi hasılat vergi tarhına esas alınır.(215)

Bu madde uyarınca tarhiyat yapılabilmesi için saptanan farkın yasada belirlenen miktarı aşması, tespitlerin inceleme elemanlarınca yapılması, yıl içinde birden fazla tespit yapılmış olması ve yükümlünün süresi içinde açıklama yapmamış ya da açıklamanın yeterli görülmemiş olması gereklidir.(216) Yıl içinde inceleme elemanlarınca yapılan hasılat tespitlerine ilişkin tutanaklar, beyanname ve kayıtların doğruluğu karinesini yürütmekte ve yükümlüye beyanını kanıtlama külfeti yüklenmektedir; ekonomi ve ticari gereklere uymayan ya da gerçeğe uygun olağan ve alışılmış durumlara uymayan açıklamaları yeterli görülme-yebilir.

iii. Asgari Ziraî Kazanç Esası(217)

VUK uyarınca yapılan ekim-sayım beyanları ve ayrıca yapılmışsa idarece yapılan inceleme sonuçları tarımsal kazanç ölçüleri esas alınarak hesaplanan hasılat ya da giderler ile tarımsal kazançlarını bilanço esasına veya tarımsal işletme hesabına göre belirleyen yükümlülerin bildirdikleri hasılat ve giderlerle tarımsal kazançlarını götürü gider usulüne göre saptayanların beyan ettikleri hasılat arasında, yasada belli edilen miktarı aşan fark varsa, bu farkın yükümlü tarafından haklı nedenlerle açıklanamaması koşuluyla, yükümlünün bildirdiği hasılat ve giderler vergi tarhına esas alınmaz. Bunun yerine vergi incelemesiyle asgari ziraî kazanç ölçülerine göre saptanan hasılat ve giderler esas alınarak ikmalen tarhiyat yapılır.

(215) Erginay; İbid., s.230

(216) GVK/md.111

(217) "Asgari ziraî kazanç esasını taşıyan bu usul beyan edilen hasılatın doğruluğunun denetlenmesini sağlamak üzere konmuştur." Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İst1967, s.134

Asgari tarımsal kazanç esası; yükümlülerin bildirimlerinin teknik gereklere uymaması; yani herhangi bir üretim etkinliğinde bulunması gerekli unsurlar ve ürünün taşıdığı özelliklere uymaması sonucu doğruluk karinesinin çürümesidir, bu nedenle yükümlü idarenin yaptığı uygulamaya ancak haklı nedenlerle aksini kanıtlayarak ortadan kaldırabilir.(218)

iv. Hayat Standardı Esası

Yükümlülerden yalnızca gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, mesleki kazanç sahipleri ile zırai kazanç sahipleri hayat standardı esasına tabidir, bunlar dışındaki yükümlülere hayat standardı hükümleri uygulanamaz. Hayat standardı esasında, Bakanlar Kurulu Kararı'yla artırılabilen, asgari kazançlar birincisi serbest meslek erbabı ve birinci sınıf tüccarlar, ikincisi zırai kazanç sahipleri ve ikinci sınıf tüccarlar için olmak üzere yasayla belirlenmiştir, zırai kazancın bilanço esasına ya da zırai işletme hesabı esasına göre belirlenmesi zırai kazanç sahibine ilişkin asgari kazanç miktarını etkilemez.(219)

Ayrıca Bakanlar Kurulu, hayat standardı göstergelerini kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerle, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yöreler için farklı olarak saptayabilir. Söz konusu asgari göstergelere, yasada öngörülen ve Bakanlar Kurulu'nca arttırılabilen ilaveler yapılır; otomobil, birden fazla bina, kat, bağımsız bölüm ve dinlenme evinin kullanılması, hava ve deniz taşıtları, özel hizmetliler, yarış atı yetiştirme, turistik amaçlı yurtdışı gezileri için yasada belirlenen tutarlar asgari miktara eklenir. Böylece bulunacak beyanı gereken matrah, yükümlü beyanından fazla ise aradaki fark ikmalen tarh edilecektir.

(218) VUK/Md.3- Ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumların iddia olarak ileri sürülmesi durumunda iddia sahibi bunu ispatlamakla yükümlüdür.

(219) GVK/Mük.116; GVK/Geçici Md.35-1. fıkrasına göre; 1.1.1990-31.12.1990 tarihleri arasında hayat standardı esaslı kazançları gerçek usulde saptanan ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı için geçerlidir, noter vekilleri geçici yetkili noter yardımcıları ve ruhsatlı dava vekilleri hayat standardı esasına tabi değildir.

Zarar mahsubu, ancak hayat standardı esasına göre beyanı gereken matrahı aşan kısımdan yapılabilir.

Hayat standardı esasına göre matrah ve vergi hesabı götürü olarak asgari bir vergi almayı amaçlar; yükümlüyle ilintili olarak hesaplanır ve yükümlünün yaşam seviyesine göre tutarı belirlenir; bu niteliğiyle gerçek kazançların vergilendirilmesi ilkesine aykırılık oluşturur; bir tür yaşam düzeyi vergilemesidir.(220)

Hayat standardı esası yükümlü hesaplarının incelenmesini engellemez ve yükümlülerin hayat standardı esasına uygun beyanları yükümlüleri gerçek gelirlerini bildirme zorunluluğundan kurtarmaz.(221) Göstergeler gelir karinesi sayılır ve ancak bunlara itiraz edilebilir.(222)

v. Emsal Kira Bedeli

Gayrimenkûl sermaye iradında hasılat, gerçek kiradır; bu nakten veya aynen yapılan tahsilat ile para ve parayla temsil edilebilen çıkarlardan oluşur; ancak bazı durumlarda gerçek kira yerine, emsal kira bedeli uygulanır. Bu durumlar; kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması ile mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılmasıdır. Yararlanma hakkının başkasına bırakılması durumunda emsal kira bedelinin uygulanabilmesi için mülkiyet hakkının bütünüyle mal sahibinde olması gereklidir.

Emsal kira bedeli; binalarda, yetkili özel mercilerce takdir veya tespit edilmiş kira, bu yoksa VUK'na göre

(220) Özbalcı; Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları s.911

(221) Erginay; İbid. s.234

(222) Ticari faaliyetinin sona erdiğini bildirmeyen mikellef tarafından faaliyetinin olmadığını belirterek boş beyanname verilmesi üzerine hayat standardı esasına göre tarhiyat yapılmasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.

belirlenen vergi değerinin yüzde 5'idir, diğer mal ve haklarda ise, bu mal ve hakların maliyet bedeli, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'na göre belirlenen değerin yüzde 10'udur. GVK Md.73'te iratlara karine sayılan emsal bedeller esas alınmıştır.(223)

vi. Örtülü Sermaye

VUK'nun 16'ıncı maddesine göre; kurumlar vasıtalı-vasıtasız bir şirket ilişkisi ya da sürekli ve sıkı bir iktisadi ilişki bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar teşebbüste sürekli olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun özsermayesi arasındaki oranı benzer kurumlarınkine göre belirgin bir fazlalık gösteriyorsa sözü edilen istikrazlar örtülü sermaye sayılır. Danıştay, bir hesap dönemini kapsayan istikrazlarda devamlılık olduğunu kabul etmektedir.(224) Danıştay 13'üncü Dairesi özsermaye oranı yönünden yapılacak değerlendirmede emsal kurum bulunmaması halinin hükmün uygulanmasına engel olmayacağına karar vermiştir.(225) Yasakoyucu bu hükümle örtülü sermaye faizinin kurum kazancından indirilmesini önlemiştir.(226) Böylece muvazaayla kurum kazancının noksan gösterilmesine engel olunmuştur.(227) Düzenlemeyle özsermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamamasına ilişkin hükmün bu yolla aşılması engellenmiştir. Örtülü sermaye, VUK'nun 3'üncü bendinin 1.paragrafında öngörülen Vergi Hukuku açısından işlemin gerçek niteliğine göre değerlendirilmesi ilkesinin yasayla düzenlenmiş özel biçimidir; yasada sayılan şartlar örtülü sermaye karinesi oluşturur.

vii. Örtülü Kazanç

Kurum kazancının alım, satım, imalât, inşaat, hizmet ilişkileri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alıp verme işlemleri ve ücret ödemeleri yoluyla paydaşlara ve paydaşların

(223) Erginay; İbid., s.201

(224) Paklar, Selahattin; Kurumlar Vergisi Kanununun Yorum ve Uygulaması, 2.Baskı, İstanbul, 1987, s.414

(225) Paklar, Selahattin; İbid., s.417

(226) Bulutoğlu; Türk Vergi Sistemi, s.184

(227) Aksoy; Vergi Hukuku, s.349

ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere; yönetimi, denetimi ya da sermayesi bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere aktarılmasıdır; örtülü kazanç dağıtımı şirket tarafından elde edilen kazancın kurumlar vergisi ödenmeden bu işlemlerle azaltılmasıdır; bu işlemlerde göze çarpacak derecede düşük veya yüksek bedel veya bedelsiz alım, satım, imalât, kiralama ve borç verme olmalıdır.(228)

Ödünç para verme yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, yasada sayılan kişilere belli bir paranın şirket tarafından göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faizle ya da faizsiz borç verilmesidir. Yasada yeralan esaslara göre göze çarpacak derecedeki fazlalığı veya düşüklüğü bir oranla belirtmek mümkün değildir. Fazlalığın veya düşüklüğün dengi ya da benzeri ödünç vermelerin bedeli ile karşılaştırılması gerekir, bu rayiç değer benzer kurumlarca uygulanan faiz ya da örtülü kazanç dağıtılan kuruluşun diğer kişilere uyguladığı yahut ödediği faiz olabilir. (229)

Örtülü kazanç dağıtımı sayılan bir başka durum; şirket ortağı, şirket ortaklarının eşleri, usul ve furuundan üçüncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî hısımları; şirketin yönetim kurulu başkanı üyesi, müdürü ya da yüksek memuru olarak yüksek aylık, ikramiye ücret almaları veya bunlara benzeri ödemeler yapılmasıdır.

(228) TA (Income And Corporation Taxes Act) 1970; transactions between associated persons; 485. Sales etc.at undervalue or overvalue, 486. Transactions between dealing company and associated company ile 496. Transactions associated wath loans or credit başlıkları altında İngiliz Vergi Hukuku'nda da benzer düzenlemeler yer almaktadır. (TA 1970 Tax Avoidance; s.460-496), Sadıkallı, Moiz; Butterworths Yellow Tax Handbook 1984-1985, 23 Edition, 1984, London, s.493-531

(229) D.4.D. 1988/4804-1988/5013, LYY, Danıştay Kararları Cilt:2/B Sıra No: 76

Örtülü kazanç dağıtımında, şirket tarafından elde edilmiş kazanç yasada sayılan yöntemlerle azaltılmaktadır; bu nedenle örtülü olarak dağıtılan kazanç dönem matrahına eklenir. Örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye peçeleme işlemlerindendir; bu iki durum yasada özel olarak düzenlenmişlerdir. (230)

viii. Değerleme Ölçüleri

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi varlıkların, değerlendirme günündeki, parasal değerlerinin takdir ve saptanmasıdır; değerlendirme VUK'da gösterilen ölçülere göre ve kesinlikle vergi yasasında gösterilen gün ve zamana göre yapılmalıdır, iktisadi değer niteliği ve türüne göre vergi yasasında öngörülen değerlendirme ölçüsü uygulanmalıdır. VUK'daki değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti olmak üzere düzenlenmiştir. VUK'nun 269 ilâ 290'inci maddelerinde iktisadi işletmelere dahil varlıkları değerlendirme 291 ilâ 298'inci maddelerinde servet veya servet unsurlarının değerlemesine ilişkin esaslar yer almaktadır.

Kazanç, özsermaye karşılaştırması yöntemiyle belirlendiği zaman, dönemsonu ve dönembaşıda işletmeye dahil iktisadi varlıkların değerlerinin saptanması önem kazanır, aynı biçimde servet ve çoğu zaman harcama vergilerinde de vergiye konu varlıkların değerleri matrahı oluşturur; değerlendirme hükümlerine uyulmaması durumunda doğacak farklar cezalı tarhiyatı gerektirir. (231)

(230) Emsal kıyaslamasında ölçü alınacak fiyatların esas itibarıyla işletme içi fiyatlar olması gerekir, işletme içinde emsal kıyaslamasına emsal fiyat bulunmaması halinde işletme dışında emsal araştırılması zorunlu olmaktadır. D.3.D. 1987/1688-1988/229, LYY Danıştay Kararları, c.2B, s.68

(231) 31 Aralık itibarıyla bilançoda yer alan ve üzerlerinde faiz oranları açıklanmış alacak ve tahsil senetleri ile borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında iç iskonto yöntemi uygulanmalıdır. D.3.D. 1986/5710-1989/1486, 247 S.No:241

ix. Amortisman Farkları

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya ya da değerden düşmeye maruz kalan varlıkların değerlerinin VUK hükümleri uyarınca yok edilmesidir.(232) Yasal ölçülere göre her hesap döneminde işletmeye dahil değer belirlenen tutarı gider yazılarak işletme kârından indirilir. Amortisman süresi sonunda değer tamamen gider yazılmış olmaktadır; amortisman süresinden sonra amortisman konu varlık işletmede kullanılırsa işletme kayıtlarında iz değer ile gösterilir; yeniden amortisman ayrılmaz; değerden düşme ise teknolojik eskime, modanın değişmesi gibi nedenlerden doğar.

Amortisman cari üretim giderlerinden farklı bir kavramdır; üretim aracı olarak isimlendirilen malların üretim dönemi içinde kullanılmakla uğradıkları değer kaybının maliyetlere aktarılmasıdır. (233) Sermaye mallarının bir yıldan fazla kullanılabilme şartı vergi döneminin yıllık olmasının sonucudur.(234) Envantere alınmayan varlıklar için amortisman ayrılamaz, amortisman yıllık olarak ayrılır, amortisman kısıt yapılamaz; dönemin son gününde aktife kaydedilse bile amortisman tam yıl itibarıyla ayrılır.(235) Amortisman ayrılabilmesi için sözkonusu varlığın yasada amortisman konusu olarak sayılan varlıklar içinde yer alması gerekir. Amortisman kayıtları VUK'da düzenlenen yöntemlere uygun olarak tutulmamışsa amortisman olarak gider kaydedilemez.(236) İktisadi kıymeti artırıcı nitelikte olan ilaveler ayrıca amorti edilir.(237)

Amortisman ayırma ilkelerine uygun olmayan gider kayıtları yapılması durumunda, amortisman farkları üzerine tarhiyat yapılır; işletmeye dahil alacaklardan değerini tamamen kaybe-

(232) VUK/Md.313

(233) Bulutoğlu; Türk Vergi Sistemi, s.224

(234) Loc.cit.

(235) İktisadi bir değer amortisman tutulması için aktife alınması yeterli olup; kullanılmış olup olmaması önemli değildir. D.4.D. 1976/1010-1976/2479, Vergi Usul, S.No:119

(236) Kaneti; s.222

(237) D.13.D., 1974/2271-1975/3012

denler zarar yazılır; şüpheli hale gelenler amortisman (karşılık) ayrılarak zarar yazılabilir; ancak karşılığında bir gelir veya çıkar sağlanmayan kefaletten doğan alacaklar için karşılık ayrılmaz.(238) İşletme veya ziraî işletme esasında defter tutanların, zarar yazdıkları değersiz alacakların doğuş nedenlerinin ve biçiminin ilgili yılın defter kayıtları ve belgeleriyle ispatlanması gerekir.(239) İşletme defteri sonuna gelişigüzel kayıt olunan, amortismanı takibe yeterli olmayan kayıtlara itibar ile amortismanın gider yazılması mümkün değildir.(240)

x. İşe Başlamanın Belirtileri

Ticaret ve sanat erbabında; bir işyeri açmak, ticaret sicili veya meslekî teşekküle kaydolmak işe başlamanın belirtileridir. İşyeri açmak, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçilmesidir. İşyeri açılmamış olmakla birlikte ticaret siciline veya bir meslekî kuruluşa kaydolmak tek başına işe başlama belirtisidir. Serbest meslek erbabı için; muayenehane, atölye açmak, tabela ya da levha gibi meslekî faaliyette bulunulduğunu gösteren nesneler asmak, meslekî faaliyette bulunulduğuna ilişkin duyurular (ilân) yapmak, serbest olarak meslekî faaliyette bulunmak üzere meslek kuruluşlarına kaydolmak işe başlama belirtisidir. Meslekî kuruluşlara girilmekle birlikte faaliyette bulunulmayacak ise bunun tarha yetkili vergi dairesine bildirilmesi gerekir.(241)

xi. Ticari ve Tarımsal Kazançlarda ve Menkûl Sermaye İradında Elde Edilme Karinesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkin genel kural konulmamıştır. Kazanç ve irat türleri için ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Bu hükümlere göre ticari ve tarımsal kazançlar ile menkûl sermaye iradında gelirin nitelik ve tutar olarak kesinleşmesini izleyen hukuksal tasarrufun,

(238) D.4.D., 1970/5274-1973/928 (Özbalcı; Vergi Usul, s.508)

(239) Özbalcı; Vergi Usul, s.509

(240) D.4.D., 1975/1047-1975/2722, LYY, Vergi Usul, s.No:112

(241) VUK/Md.154,155, Yasal Belirtiler adı karinedir.(Öncel; İbid. s.237-239)

yani gelirin sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmesinin, ekonomik tasarrufla birlikte doğduğu karine olarak kabul edilir.(242) Danıştay kararlarında hukuksal tasarruf gelirin elde edildiğine karine sayılmıştır.(243) Hukuksal tasarruf, yükümlünün aksini ispat etme olanağı saklı kalmak üzere ekonomik tasarrufun gerçekleştiğinin karinesi sayılır.(244) Alacak hakkının doğmuş olmasına rağmen ihtilaflı olması ya da şarta bağlı bulunması yahut vadesinin gelmemiş olması hallerinde gelir elde edilmiş sayılmaz.(245)

bb. Yasal Kesin Karine (Kaçakçılık Kasdı)

VUK'nun 344'üncü maddesinin 1 ilâ 8'inci bendinde sayılan hallerden biriyle vergi ziyana neden olunması kaçakçılık sayılmıştır.(246) Kaçakçılık suçunun kurucu ögesi vergi kaybına neden olmaktır; 7 ve 8'inci bent yalnızca parasal cezayı gerektiren kaçakçılık suçlarıdır, 1 ilâ 8'inci bentlerde belirtilen hallerde kaçakçılık suçunun işlenmesi kesin yasal karinelere bağlanmıştır.(247) VUK'nun 344'üncü maddesinde 30.12.1980 gün ve 2365 sayılı yasayla yapılan değişiklikle yükümlü veya sorumluya, kaçakçılığın nesnel olarak tanımlandığı durumlarda kasdının bulunmadığını ispatlama hakkını tanıyan hüküm kaldırılmıştır.(248) Kaçakçılık cezasının uygulanması için kasıt unsurunun iddia ve ispatlanmasına gerek yoktur; yükümlünün de kasdının olmadığını ispatlayarak cezadan kurtulması sözkonusu değildir.(249) Bu nedenle 344'üncü maddenin ilk sekiz bendinde sayılan fiillerin işlenmesi halinde kasıt olup olmadığına bakılmaz.(250) Bir

(242) Kaneti; Vergi Hukuku, s.316-319, Özbalcı; Gelir V. s.77-78

(243) Erginay; İbid.s.154-155

(244) Kaneti; İbid, s.319

(245) Erginay; İbid, s.155

(246) VUK/Md.344

(247) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid.,s.250-251, "VUK'nun 344'üncü maddesinin 8.bendi kastın varlığını kesin olarak kabul etmiştir." Mutluer; Türk Vergi Yargı Sistemi (Yorum), VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, Ankara, Hacettepe Ün. s.141

(248) Kaneti; İbid.,s.238

(249) Özbalcı; Vergi Usul, s.550

(250) Aksoy; Vergi Hukuku, s.86

eylemin kaçakçılık sayılabilmesi için aranan biçimsel koşullar dışında yükümlünün niyetine ve bulunan matrah farkının hesaplanış biçimine ilişkin koşul ve istisnalara yer verilmemiş olduğundan bu gerekçeler öne sürülerek kaçakçılık cezası kusura dönüştürülemez.(251) Benzer şekilde Danıştay 3.Dairesi'nce 9'uncu bentte yazılı vergi ziyaına neden olma hali dışında 7'inci bentte belirtilen hal nedeniyle yükümlü veya sorumlu hakkında yapılan tarhiyatlarda, vergi ziyaına sebebiyet verme kasdı aranmaksızın kaçakçılık cezasının kesilmesinin zorunlu olduğu sonucuna varılmıştır.(252)

VUK'nun 344'üncü maddesinde, 1 ilâ 8'inci bentlerde gösterilen eylemlerin işlenmiş ve fail tarafından istenerek yapıldığı kanıtlanırsa; kasıt da kanıtlanmış olur; bu durumda vergi kaçakçılığı suçu da oluşmuş sayılır; kasıtlı bir hareketin, kanıtlanmasının işlenmiş sayılması için, yasa tarafından aranmadığı suçlara biçimsel (şekli) suç denilmektedir.(253) Sözkonusu bentlerde belirlenen ve faile kasdının olmadığını kanıtlama olanacağı tanınmadığı bu suçlar, biçimsel suçlardandır.(254)

b) İlk Görünüş Karineleri

aa. Defter, Belge ve Bildirimlerin (Beyannamelerin) Doğruluğu Karinesi

Yükümlü, VUK ve vergi yasalarında yer alan düzenlemelere uygun olarak defter, belge ve beyannamelerini düzenlemişse, beyanname, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden (doğruluk karinesi) yararlanır. Yükümlü kayıt düzenine uymaz ya da yasada düzenlenen biçimde yerine getirmezse beyanname, defter ve belge düzenine uymaktan doğan doğruluk karinesi

(251) D.3.D., 1987/2927-1988/661, 29.2.1988, Kızılot, s.919

(252) D.3.D., 1987/1008-1988/2906, 22.12.1987, Kızılot, s.921

(253) Hızlı; İbid., s.86

(254) Loc.cit.

(ilk görünüş karinesi)nden yararlanamaz. İkmalen vergi tarh edilebilmesi için beyan dışı bırakılan matrah miktarının defter miktarının defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş olması gerekir.(255) Yükümlünün aralarında hiçbir ticari ilişki bulunmadığı kişilerden satın aldığını önesürdüğü malların, faturalardaki imzaların doğruluğu yetekli bulunarak, iddiası geçerli sayılamaz.(256) Danıştay'ın başka bir kararına göre, alıcı ve satıcının karşılıklı çıkarlarının bulunduğu durumlarda, alıcıların faturada yazılı tutarın üzerinde ödeme yapmadıklarına ilişkin ifadelerine itibar edilmez.(257) Faturadaki malı satanların yükümlüye mal değil, fatura sattıkları yolundaki emniyette verdikleri ifadeleri karşısında, faturanın gerçeği yansıttığı konusunda kuşku doğduğundan, gerçek bir mal hareketi bulunup bulunmadığının emtia giriş ve çıkışlarına göre araştırılması gerekir.(258) Faturanın gerçeği yansıtmaması için salt biçim açısından yasaya uygun düzenlenmesi yeterli değildir. İçerik bakımından da gerçeği yansıtmaması gerekir.(259) Vergi dairesince kayıt ve belgelerin geçersiz olduğu iddia edilmediğine göre, yoklama tutanağında saptanan hususların aksi belgelerle kanıtlandığından, yoklama belgesi esas alınarak tarhiyat yapılamaz.(260)

bb. Vergiyi Doğuran Olayların Ekonomik, Ticari ve Teknik Gereklere Göre Gelişip Gerçekleştiği Karinesi

VUK'nun 3'üncü maddesinde; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olarak gerçekleştiği karine olarak kabul edilmiştir; ekonomik gerek; içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşulları, ticari gerekler; ticari görenek ve gelenekleri, teknik gerek ise herhangi bir üretim faaliyetinde bulunması gerekli unsurlarla ürünün taşınması zorunlu özellikleri deyimler.(261) Bunlar genel ve nesnel koşullardır.

-
- (255) D.4.D., 1988/3838-1989/500, 2.2.1989, Kızılot, İbid.s.655
(256) D.3.D., 1987/1192-1988/1353, Kızılot, İbid., s.662
(257) D.4.D., 1985/3655-1987/1736, 12.5.1987, Kızılot, İbid.s.675
(258) DDDGK, 1989/188-1990/33, DD. s.81, s.109
(259) DVDGK, 1989/137-1989/129, s.78-79, s.131-137
(260) D.4.D. 1984/717-1985/527, 29.3.1985, Kızılot, İbid., s.904
(261) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.237-239

cc. Vergiye Doğuran Olayların Hayatın Olağan Akışı
Ölçüsüne Uygunluğu Karinesi

Vergiye doğuran olayın ya da bu olaya ilişkin işlemlerin özelliğine göre olağan ve alışılmış olan biçimde gerçekleştikleri, oluştukları ya da ortaya çıktıkları (262) VUK'nun 3'üncü maddesinde yer verilen bir başka karinedir; vergilemede işlemlerin gerçeğe uygun, gerçek nitelikleri esas alınır. (263) Kanaate ve varsayıma dayanarak vergilendirme yapmak Türk Vergi Sistemi'nin özüne aykırıdır. (264) Nakliye faturalarından hareketle ekmek fabrikasına alınan un saptanabilir; buna dayanılarak randıman hesaplanması ve matrah farkı bulunması yerindedir; (265) bu karar vergilendirmeye ilişkin olgulara yaşam deneyi kurallarının uygulanmasıdır; vergi hukukunda vergilemeye dayanak olan olayları hayatın olağan akışının biçimlediği kabul edilmektedir.

dd. Adli Yargı Yerlerinin Kararları

Her hukuk kolunun kendine özgü kuralları ve bu kuralların olayların niteliklerine göre uygulanış usulleri vardır; yönetsel cezaî ve medenî yargılama usulleri yasalarıyla, bu alanlarda mevcut yasa hükümlerinin ilintili oldukları hukuk dalının ve uygulanacak maddî olayın niteliği ve özelliğine göre uygulamaya geçirilmesi amaçlandığından aynı olaydan kaynaklansa bile değişik yargı yerlerindeki değerlendirmelerin ve varılan sonuçların birbirini etkilemesi ya da birinin diğeri yerine geçmesi, kanunen öngörülmedikçe, kabul edilemez. (266) Adli yargı yerlerince maddî olguların saptanmasına ilişkin kararlar, aksi sabit olmadıkça, vergi yargısı açısından da hukuksal geçerlik taşır; bu kararlar saptanan maddî olgular bakımından vergilendirme alanında ilk görünüş karinesi sayılır. (267) Ancak; yönetsel yargıda dava açılmadan önce kanıtların saptanması adalet mahkemelerinden istenebilir;

(262) TA 1970-Md.460

(263) VUK/Md.3

(264) D.4.D., 1988/178-1990/15, D.D.S:80, Sayfa:183

(265) D.4.D. 1986/2283-1986/2173, 10.11.1986, Kızılot, İbid.s.683

(266) D.4.D. 1989/3245-1990/1666, DD. S:81, Sayfa:125-128,

TMA 1970 S:104 "The Provisions of the Taxes Acts shall not, save so far as otherwise provided, affect any criminal proceedings for any misdemeanour." Butterworths, s.171

(267) Kaneti; İbid. s.62, Gözübüyük; Yönetsel Yargı, 6.Bakı

Danıştay içtihatlarına göre yönetsel dava açmadan, yönetsel yargı yerlerinden delillerin saptanması istenemez. Bu konuda İYUK'nun 31'inci maddesindeki gönderme dayanak yapılarak, dava açılmadan önce delil tespiti niteliğinde olmak üzere, yükümlülerin matrah tespiti yoluna gitmeleri durumunda; Yargıtay, adliye mahkemelerinin tespit işlemi yapmakla görevli olmadıklarına hükmetmiştir. (268)

c) Basit Karineler

Yasa koyucu tarafından delilin sağlamlığına ilişkin hüküm konulmamışsa yargıcın karineye başvurusudur. Kural olarak her delil basit (adi) karineyi gerektirir.

aa. Randıman Hesapları Sonucu Çıkan Farklar

Randıman hesaplanması yoluyla bulunan matrah farkları; defter ve belgelerin doğruluğu karinesinin çürütülmesi anlamını taşır; böyle bir farkın varlığı defter ve belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmadığına karine oluşturur.

bb. Kaydı Envanter Sonunda Çıkan Farklar

Alım satımı yapılan emtianın dönembaşı mevcudu, alışlar, satışlar ve dönemsonu mevcudu karşılaştırıldığında denklik kurulamazsa;

i. Fazla çıkması durumunda; dönem içinde bazı alışların deftere kaydedilmediği veya dönembaşı ya da bir önceki dönemsonu stokunun noksan gösterildiğine karinedir.

ii. Eksik çıkması durumunda; eksik çıkan malların yıl içinde satıldığı ve bedellerinin deftere geçirilmediğinin karinesi olarak kabul edilir.

(268) Yargıtay 4.H.D., 15.9.1983 gün ve 7453 sayılı Karar. Zikreden; Kumrulu; Vergi Yargısında Sorunlar, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, Hacettepe Üniversitesi. s.129

cc. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Aykırılık

Defter kayıtlarında kasa hesabının sürekli olarak ya da belli tarihlerde alacak bakiyesi vermesi muhasebe kuramı ve uygulaması açısından olanaksızdır.(269) Böyle bir saptama hasılatın bir bölümünün kayıt dışı bırakıldığı ya da kasadan yapılmış gösterilen ödemelerin bir bölümünün gerçek olmadığına ilişkin karinedir. Bu iki durumda da kayıtların doğruluğu karinesi çürür; defter ve belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmadığı kabul edilir.(270)

- BEŞİNCİ KISIM -

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜMÜ

I. KAVRAM

Vergi hukukunda ispat, beyana dayalı yükümlülüklerde matrahın doğruluğuna ilişkindir. Bir olayın ya da bir hukuksal durumun varlığı yahut yokluğuna ilişkin olarak yargıçta kanaat uyandırmak amacıyla girilen inandırma eylemine ispat denir; hukuksal durumun doğumunu öne süren taraf hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki unsur olguların somut olarak gerçekleştiğini ispat etmelidir. Yönetmelik yargıda yönetilenlerin yönetime karşı korunması gibi nedenlerle kanıtlama yükünü saptama açısından mahkemelere geniş yetkiler tanınmıştır.(271)

(269) Moore/Jaedicke; İbid., s.59-65; Yalkın; İbid., s.28-33

(270) Kasa giriş ve çıkışlarının sağlıklı olmamasının saptanması re'sen takdir sebebidir. (D.4.D. 1986/4763-1987/1386, 15.4.1987, Kızılot, İbid. s.678)

(271) Gözübüyük; İbid., s.369-370, Bayrak, Ahmet; "Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar" Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri, İstanbul, 1969, s.33-34

II. İSPAT YÜKÜMÜ

Vergi hukukunda ispat yükü genel kural olarak VUK'nun 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, yemin dışında, her türlü delille kanıtlanabilir.

Tanık ifadelerine getirilen sınırlama; vergiyi doğuran olayla doğal ilgilinin varlığı ve ilginin açık olmasıdır; bu nitelikleri taşımayan tanık ifadeleri kanıtlama aracı olarak kullanılamaz. Vergi yargısında geçerli olan; yazıllık ilkesi, kısıtlanmış delil serbestisi ilkesi ve re'sen araştırma ve inceleme ilkesinin çatışması tanıklık sorununu yaratmaktadır; yazıllık ilkesi tanıklığın geçerlik alanını sınırlar. Vergilendirme sürecinde de ilke olarak işlem tesisinin sözkonusu olması nedeniyle vergi yargısında tanıklığın işlevi sınırlı kalmaktadır.(272)

Anılan maddeye göre;

a. Vergi hukukunda da, hukuktaki genel kurala uygun olarak iddia sahibi iddiasını ispatla yükümlüdür; bir olaydan kendi lehine sonuç çıkartacak olan taraf sözkonusu iddiasını ispat zorundadır.

b. Ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan durumların iddia olarak ileri sürülmesi durumunda, iddia sahibi bunu ispatla yükümlüdür.(273)

c. Olayın niteliğine göre olağan ve alışılmış olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat yükümü bunu iddia eden tarafa aittir.

(272) Kumrulu; Vergi Yargısında Sınırlar, VI.Türkiye Maliye Eğitimi s.129

(273) İktisadi ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olur.(D.4.D. 1985/5805-1986/3622, 2.12.1986, Kızılot, İbid. s.575)
Hepker; İbid., s.46-47

Bunlar genel ve nesnel koşullardır; bu koşullara uymayan durumlarda ispat yükü yer değiştirir.(274)

A - Yükümlü Yönünden;

a. Beyanını Belgeleme ve İspat Yükümü

Belge düzenine ilişkin kurallar uyarınca, yükümlüler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayanılarak ispatlanabilir.(275) Yükümlünün öne sürdüğü iddiaların kabulü için yasada belirtilen belgelerin düzenlenmiş olması ve kayıtların bunlara dayanması gereklidir.(276)

b. Beyanının Doğruluğunu İspat Yükümü

Vergi hukukunda vergilendirme kuralı olarak yükümlünün beyanına dayalıdır; yükümlü süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı vergilendirmeye esas olmak üzere tarha yetkili vergi dairesine bildirir. Bu beyannamenin biçim ve kapsamı yasada belirtilir, ya da yasanın verdiği yetkiye dayanarak vergi idaresince belirlenir. Vergilendirmenin yapılacağı veriler vergi dairesine hazır olarak sunulmaktadır; yükümlü bu nedenle, kendi beyanına dayanan vergi tarhına itiraz edemez; ihtirazi kayıtla (çekinceli) verilen beyannameler bu kuralın dışındadır. Ancak, beyan üzerine yapılan vergilendirmede bir vergi hatası varsa, ihtirazi kayıt (çekince) konulmamış olsa da yargıya başvurulabilir; bunlar dışında ilke yükümlünün bildirimiyle çelişkiye düşmemesidir.

(274) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid. s.237-239

(275) VUK/Md.227 ilâ 257. Anayasa Mahkemesi; 1990/29-1991/37, 15.10.1991 R.G. 21133-5.2.1992

(276) Vergi dairesince kayıt ve belgelerin geçersiz olduğu iddia edilmediğine göre; yoklama tutanağında saptanan hususların aksi belgelerle kanıtlandığından, yoklama belgesi esas alınarak tarhiyat yapılamaz. (D.4.D., 1984/717-1985/527, Kızılot, İbid. s.804) SSK mevzuatı esas alınarak düzenlenen rapor VUK'nun vergi incelemesiyle ilgili hükümleri yönünden geçerli rapor değildir.(D.4.D., 1984/952-1985/490, Kızılot, İbid. s.816)

Yükümlü beyannamesini; vergilendirmeye ilişkin olguları belgeye bağladığını, bu belgeleri yasal defterlerine kayıt düzeni kurallarına göre kaydettiğini ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen sonuçları kapsayacak ve yansıtabilecek biçimde düzenlediğini ispatlamalıdır; ancak bu durumda doğruluk karinesinden yararlanır.(277)

c. Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İçeriğinin Hukuksal Biçimine Uygunluğunun İspat Yükümü

VUK'nun 3'üncü maddesine göre vergilendirmeye ilişkin olayların ekonomik nitelikleri, hukuksal biçimlerini önceler; ekonomik içerik kullanılan hukuksal biçimden vergileme hukuku açısından daha önemlidir. Anılan maddede bu ilke; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu biçiminde deyimlenmiştir. Bu hükmün doğal sonucu olarak, yükümlü vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin ekonomik içeriklerinin ya da gerçek niteliklerinin belirlediği hukuksal biçime uygun olduğunu ispatlamalıdır; aksi halde yasaya karşı hilenin özel bir türü söz konusudur.(278)

d. Hayatın Olağan Akışı ve Alışılmışın Dışındaki İşlemlerin Doğruluğunu İspat Yükümü

Verginin ekonomik ilişki ve etkinliklerden doğması ve ekonomik etkinliklerle ilintili ve bağıntılı olması vergi hukukunda ekonomik hayatın verilerinin kullanılmasını; ekonomik yaklaşımı zorunlu kılmaktadır. Vergi hukukunda; yaşam deneyi kuralları olarak ifade edilen beşeri karine (fiili karine), ekonomik hayatın olağan akışı ve ekonomik hayatta mutad olan işlemler biçiminde uygulama alanı bulmaktadır; ayrıca yasal düzenleme içinde

(277) Üzerlerinde silinti, kazıntı veya değişik biçimde tahrifat yoksa usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulasının aksi şahit ifadesiyle ispat edilemez. (D.4.D. 1985/2254-1985/2971, 18.11.1985)

(278) Hepker; "...revenue matters the substance of a transaction prevailed over its legal form." İbid., s.46
Kaneti; İbid., s.49

yeraldığından öznal koşullara uymayan durumlarda yükümlü, işlemlerinin bu ilkeye uygun olduğunu ispat zorundadır.

e. Yasal Karinelere Karşı İspat Yükümü

Yasal basit karinelerde ispat yükü, yükümlüdedir; yükümlü yasal basit karinelere ve yasal ölçülere göre bulunan matrah farklarını haklı nedenlere dayanarak açıkladığı takdirde tarhiyat yapılmaz.

Vergi idaresince defter, kayıt ve belgelere göre ya da yasal ölçüleri uygulayarak bulunan matrah farkı, ikmal yoluyla vergi tarhına esas alınır. Belge ve kayıt düzenine uygun düzenlenmiş belge ve kayıtlar, düzenleyenler hakkında hüküm ifade eder ve bu belgeler maddi delil kabul edilir.

f. Kaçakçılık Kasdının Olmadığını İspat Yükümü

VUK'nun 344'üncü maddesinin 1 ilâ 8'inci bentlerinde yer verilen fiillerin işlenmesi durumunda yasal kesin karine olarak kaçakçılık kasdı varsayılmaktadır; bu konuda Danıştay Kararlarında değişik görüşler yer almaktadır.

aa) Danıştay 3.Dairesi'nin 22.12.1987 günlü Kararında; 9'uncu bentte yazılı vergi ziyaına sebep olan hali dışında yükümlü veya sorumlu hakkında yapılan tarhiyatlarda vergi ziyaına sebebiyet verme kastı aranmaksızın kaçakçılık suçunun kesilmesi- nin zorunlu olduğu sonucuna ulaşıldığı belirtilmektedir.(279)Aynı Dairenin 29.2.1988 günlü başka bir Kararında da; bir eylemin kaçakçılık sayılabilmesi için aranan biçimsel koşullar dışında yükümlünün niyetine ve bulunan matrah farkının hesaplanış biçimine ilişkin olarak Yasa'da koşul ve istisnalara yer verilmemiş bulunduğundan, bu gerekçeler öne sürülerek, kaçakçılık cezasının kusura çevrilemeyeceği belirtilmiştir.(280)

(279) D.3.D. 1987/1008-1988/2906, 22.12.1987, Kızılot,İbid.s.921

(280) D.3.D. 1987/2927-1988/661, 29.02.1988, Kızılot,İbid.s.919

bb) Danıştay 4.Dairesi'nin 20.3.1989 günlü Kararında; dava konusu olayın yoruma açık bulunması ve ikmalen tarha konu matrah farkının şirketin defter ve belgelerinden çıkarılmış olması nedeniyle yükümlü şirketin olayda kasıtlı davranmadığı anlaşıldığı belirtilerek; tarhiyata uygulanan kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi gerektiği ifade edilmiştir.(281) Aynı Dairenin 27.6.1986 günlü Kararında; 344'üncü maddenin ilk altı bendinde yazılı haller neden gösterilerek adına ceza kesilenin, sözkonusu eylemin unsurları gözönüne alınarak ceza kesmeye neden olan eylemin kasten, yani bilinerek ve istenerek yapılmadığını kanıtlaması koşuluyla cezanın kaldırılması mümkün olacağına göre yükümlülerin maddenin 7. ve 8.bendi ile sonraki fıkralarında "Kanunen varsayılan kastın", yokluğunun yargı mercileri önünde kanıtlamaları imkânının ortadan kalktığına "düşünülemez" olduğu belirtilmiştir.(282)

Başka bir kararda ise; 344.maddenin 8. bendinde yazılı haddlerin aşıldığı durumlarda yükümlüler kasıtlı olmadıklarını yargı aşamasında kanıtlayabilirlerse kaçakçılık cezasının kusura dönüştürüleceği hükme bağlanmıştır.(283)

cc) Danıştay 3.Dairesi'nce verilen 02.02.1989 günlü Karara göre; 344'üncü maddenin ilk altı bendinde açıklanan hallerde vergi ödememe ya da eksik ödeme iradesini gösteren davranışlar olup, yedi ve sekizinci bentlerde kastın varlığı kanunî karineye bağlanmıştır. Anılan bentlerde açıklanan biçimde vergi kaybına neden olduğunda vergi kaçakçılık cezası ile salınacak, ancak yükümlü veya sorumlular açılacak davede kasıt unsurunun varolmadığının ispatı halinde kaçakçılık cezası, şartları varsa ağır kusur ya da kusura dönüştürülebilir.(284) Başka bir deyişle kastın var-

(281) D.4.D., 1986/5710-1989/1486, 27.3.1989, D.D. Sayı:76/77 s.269-272

(282) D.4.D., 1985/2102-1986/2491, 27.6.1986, Kızılot, İbid.s.922

(283) D.4.D., 1984/1570-1985/448, Kızılot, İbid.s.927, 15.2.1985

(284) D.3.D., 1988/1273-1989/262, D.D.Sayı:76/77, s.234-240, 2.2.1989

lığı konusundaki ispat külfeti yer değiştirmiştir.(285)

g. Yararlandırııcı İşlemler Bakımından İspat Yükümü

Vergi muafiyeti ya da istisnasından yararlanmak isteyenler, yararlandırııcı işlemler bakımından durumlarını ispatlamak zorundadırlar.

h. Micbir Sebebe İlişkin İspat Yükümü

VUK'nun 13'üncü maddesine göre; ağır kaza, ağır hastalık, ağır tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin istenci dışında oluşan zorunlu gaybubetler, kişinin istenci dışındaki nedenlerle defter ve belgelerin elden çıkması ve bunlar gibi haller zorlayıcı neden olarak kabul edilmiştir.(286)

Kaza ve hastalığın zorlayıcı neden olarak kabulü için doktor ya da sağlık kurulu raporuyla belgelendirilmesi ve vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olacak nitelikte olması gerekir.(287)

Genel afet, biliniyor sayılır; ancak yükümlünün vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olduğu belgelendiril-

(285) "Aksi anlayış vergi hukukunda uygulanan ceza ilkelerine ve kaçakçılık cezasının genel tanımına aykırı düşer. Yasakoyucunun sözkonusu madde ile genel esaslara aykırı bir düzenleme getirdiğini söylemek mümkün değildir. Esasen ceza kesmeye ilişkin idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesi için de yargı yerlerince böyle bir araştırma ve değerlendirme yapılmasını zorunlu kılmaktadır." Loc.cit. "Bizce olumsuzun kanıtlanması yükümlüden istenemez; yükümlüye önce vergi yönetimi olarak "Sen bir milyon kaçırdın" diyeceğiz, sonra da "kaçırmadığını kanıtla" diyeceğiz, bu, bizce olmaz." Şanver, Salih; "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama" Reşat Kaynar'a Armağan, İSBF, İstanbul, 1981, s.195

(286) VUK/Md.13

(287) Özbalcı; Vergi Usul Hukuku; s.46-50

melidir.(288) Genel nitelikte olmayan afetler ve bunların süresini yükümlü kanıtlamak zorundadır.(289)

Genel zorlayıcı neden kuramı, vergi hukuku alanında da geçerlidir.(290) İYUK'nun 31'inci maddesiyle yapılan gönderme nedeniyle VUK'nun 13'üncü maddesi ile düzenlenen zorlayıcı neden hükümleri vergi yargısında da yürür; zorlayıcı neden varsa vergi cezası kesilmez.(291)

Kural olarak; zorlayıcı neden (mücbir sebep) herkes tarafından bilinen bir olaydan kaynaklanmıyorsa; ispat yükü buna dayanan ilgiliye ve yükümlüye düşer.(292)

B - İdare Yönünden;

a. Vergiye Doğuran Olayın Ekonomik İçeriğinin Hukuksal Biçimine Uygun Olmadığını İspat Yükümü

VUK'nun 3'üncü maddesi uyarınca; vergiyi doğuran olayın olağan ve alışılmış hukuksal yapı ya da özel hukuk işlemi yerine; vergi hukukunda vergilendirme konusu sayılmayan başka bir özel hukuk işlemine başvurulması durumunda vergi idaresi içeriğin

(288) 1. Yükümlünün resmi ticari defterlerinin inceleme için savcılıkça alınmış ve soruşturma sonuna kadar geri verilmiş olması VUK/Md.13/4 maddesindeki mücbir sebep hallerindendir.(D.4.D., 1968/3902-1970/1720, İYY,s.no:68)

2. Zorlayıcı nedenin ceza uygulamasına etkisi sınırlıdır; zorlayıcı neden vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin yasada öngörülen süreleri durdurduğundan, yalnızca bu nedenle, yasada öngörülen sürede zorlayıcı nedenle süresinde yerine getirmemeden doğan cezayı önler.(Üzbalcı; VUK. 626-627)

(289) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.137

(290) Kaneti; İbid., s.104

(291) VUK/Md.373- Bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malûm ise veya ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

(292) Kaneti; İbid., s.104

olağan biçime uymadığını ispatlamak zorundadır. Ancak yasada belirtilen durumlarda ispat yükü yükümlüye düşer; örtülü sermaye ve örtülü kazançta yasal adi karine bulunduğundan ispat külfeti yer değiştirir; yükümlü kurum buradaki peçeleme iddialarının aksini ispat zorundadır.

Peçeleme sözleşmesi; vergi yükümlüleri ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güderek sözleşme yapmalarını ifade eder. (293) Vergi kaçırma amacına yönelen bu sözleşmelere "Peçeleme Sözleşmesi" denir. VUK'nun 3'üncü maddesine göre; vergilendirme de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği esastır; vergi idaresi ve vergi yargı yerleri vergilendirmede hukuksal biçim ve görünüşe değil, gerçek ekonomik içeriğe bakmak zorundadırlar.

Peçeleme kanuna karşı hilenin özel bir türüdür; peçeleme sözleşmesinin tarafları yasanın lafzına uyar görünmelerine rağmen yasanın özüne aykırı davranmaktadırlar.(294)

Peçeleme işleminden sözedilebilmesi için;

i. Vergiyi doğuran olay özel hukukun biçimlerine dayalı olarak tanımlanmış olmalıdır,

ii.Özel hukukun biçimlerine, söz konusu biçimlerin doğurduğu ekonomik sonuçlar nedeniyle gönderme yapılmış olmalıdır.

iii.Hukuksal kalıp ve biçim, vergi yasasının vergilendirme yönünden amaçladığı sonucu tümüyle kapsamamış olmalıdır.

(293) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid.s.29

Tipke, İbid, s.149-150

Sadıkak, Moiz; Butterworths Yellow Tax Handbook 1984-85
Income Tax, Corporation Tax, Capital GainTax, 23 Edition,
1984, London, s.498

(294) Kaneti; İbid., s.32

Hepker; İbid.s.47; Seaford Court 1963:"Pull the covering
aside and you will see it asit really is."

iv. Hukuksal biçim ve kalıptan yararlanma hakkı, vergi yükümlüsü tarafından vergi yasasını etkisizleştirmek amacıyla kötüye kullanılmış olmalıdır.(295)

İşlemin amacı sonucuyla karşılaştırıldığında; söz konusu işlemin olağandışı, ekonomik hayatın doğal akışına aykırı, ekonomik açıdan anlamlı olmayan, gerekli olmayan karmaşıklık ve yapay görünmesi kötüye kullanmaya karinedir.(296)

b. Defter, Belge ve Beyannamelerin Doğruluğu Karinesine Karşı İspat Yükümü

Defter ve belge düzenlerine biçimsel olarak uyulması, sözkonusu belgelerin maddi gerçeği yansıtmaması durumunda, vergi idaresince gerekli delillerle defter ve belge düzenine uyulmasının yarattığı doğruluk karinesinin çürütülmesini engellemez. Böyle bir durumda; ilk görünüş karinesinin çürütülmesi; aksinin ispatı yükü vergi idaresine düşmektedir.(297) Re'sen takdiri gerektiren durumun, karineye dayanılarak değil, açık ve kesin olarak ortaya konması gerekir.(298) Faturalı satışlarda satışın piyasa fiyatının altında olduğu iddiasının VUK'nun kendisine tanıdığı yetkilerle ve araçlar kullanılarak vergi dairesince kanıtlanması gerekir.(299) Ancak; faturalar yasada belirtilen biçimde düzenlenme-

(295) Tipke; Ibid., s.128-129, Onel-Çağan-Kumrulu; Ibid. s.31

(296) Kaneti; Ibid. s.49-50 "TA 1970 460. a person is in a position to obtain, or has obtained, a tax advantage, then unless he shows that the transaction or transactions were carried out either for bona fide commercial reasons or in the ordinary course of making or managing investments, and that none of them had as their main object, or one of their main objects, to enable tax advantages to be obtained, this.." Sadıkalı, Ibid., s.493.

(297) Yükümlülerce evvelce beyan edilmiş bir matrah varsa, bunun üzerindeki bir tutarın dönem matrahı olarak belirlenebilmesi için, beyan edilenden fazla gelir elde edildiğine ilişkin kanıtların idarece gösterilmesi gerekir. (D.4.D. 1986/260-1988/376, 28.1.1988, Kızılot, Ibid., s.665) Gayriresmi kayıtların yasal defter ve belge kayıtlarıyla karşılaştırılmadan ve bu yönde bir araştırma yapılmadan matrah farkı bulunamaz. (D.4.D., 1986/4763-1987/1386, 15.04.1987, Kızılot, Ibid., s.677)

(298) D.4.D., 25.3.1986, 1982/10786-1986/1285, Kızılot, Ibid. s.693

(299) D.3.D., 24.9.1986, 1986/364-1986/1749, Kızılot, Ibid.

mişse, başka bir tespit yapmadan yalnızca bu kurala uyulmadığı gerekçesiyle re'sen takdir yoluna gidilemez.(300) Ayrıca; faturanın gerçeği yansıtması için salt biçim açısından yasaya uygun düzenlenmesi yeterli değildir; içerik bakımından da gerçeği yansıtması gerektir.(301) Ticarî ilişkisi olanlar arasındaki ödemelerin ticarî olduğu karinesi belgelerde yeralan tutarların ve defter kayıtlarının doğruluğunu ortadan kaldırır.(302)

c. Re'sen Tarhiyatta Takdir Edilen Matrahın Gerekçe Ve Doğruluğunun İspat Yükümü

Re'sen takdir sebeplerinin bulunması durumunda takdir olunan matrahın gerekçe ve doğruluğunu ispat külfeti vergi idaresine düşer; Türk Vergi Sistemi esas olarak maddi olay ve delillerle elde edildiği saptanan kazanç ve iratların beyan ve vergilendirilmesini öngören bir sistemdir; kanaate ve varsayıma dayalı vergilendirme yapmak sistemin özüne aykırıdır; şirkette çalışan kişi adına bankada açılan kişisel vadesiz mevduat hesabının şirketle ilgili olduğu ve bu hesaptaki para hareketlerinin şirket hasılatını gizlemek amacıyla kullanıldığı somut delillerle ortaya konulmadan, şirket kayıtlarının doğru olmadığından sözedilerek tarhiyat yapılamaz.(303) Fatura düzenleyenlerin gerçekte yükümlüye mal satmadıkları yolundaki anlatımlarının sağlıklı veri olup olmadığının, adı geçenlerin satışa konu mal giriş ve çıkış kayıtları araştırılmak, nakliye faturaları değerlendirilmek, üreticiden yapılan alım olup olmadığı, varsa bu konudaki stopaj kayıtları ile KDV bildirimleri incelenmek suretiyle yapılacak araştırmadan sonra belirlenebilir.(304) Yetkili inceleme elemanlarına defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen tarh yoluna gidilmesi halinde, yükümlünün itiraz komisyonuna ibraz ettiği defter ve belgeler üye-

(300) D.4.D., 19.12.1984, 1984/1502-1984/4598, Kızılot, İbid.s.840

(301) DVDGK., 1989/137-1989/129, DD, Sayı:78/79, S:131-137

(302) Esen,Ahmet; "Vergi İncelemesi Sırasında Bilgi İsteme ve Verilen Bilgilerin Hukukî Değeri" Maliye Postası, Sayı:171, Ekim,1987,

(303) D.4.D., 1988/178-1990/15, DD, Sayı:80 Sayfa:183
Şanver,Salih; Vergi Hukukunda İspat, HUK, İstanbul, 1983
(Teksir) s.4; "Alınan Vergi Hukukunda Vergi koyan ve artıran olaylarda ispat yükü idarededir."

(304) DDDGK, 1989/188-1990/33, DD. Sayı:81, Sayfa:109

rinden saptanan matrah, aksi vergi dairesince ispatlanmadıkça geçerlidir.(305) Bazı belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir; daha sonra ibraz edilen belgeler yasal olarak geçerli olmadıkları iddia edilmedikçe geçerlidir. (306) Satışlar faturalı olsa da birçok alıcının aksi ifadesi delil niteliğindedir; bu durumda re'sen takdir gerekir.(307) Ancak; alıcı ifadelerinin fatura bedelleriyle çelişkili olması halinde, gerçeği yansıtmadığı gerekçesiyle takdire gidilmesi yerindedir; ancak tüm alıcıların ifadelerine başvurulmamışsa takdirin, lehde ve aleyhte ifade verenlerle orantılı olarak saptanması gerekir. (308) Bilanço esasına göre defter tutmayı gerektiren tutarların aşılmasına karşın işletme hesabı esasına göre defter tutulması re'sen takdir nedeni olmakla birlikte; sözkonusu tutulan defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin kendiliğinden hükümsüz sayılmasını gerektirmez. Bu nedenle çekişmeli yıl defterlerindeki kayıt ve belgelerin vergi matrahını doğru ve kesin olarak saptanmasını olanaksız kıldığına ayrıca kanıtlanması gerekir.(309) Vergi idaresince, yükümlünün vergisi uyumsuzluğa yolaçan yıla ilişkin işletme hesabı defterindeki işlemleri denetlenerek, bu kayıtların gerçeği yansıtmadığına ve defter kayıtlarıyla belgelerinde görülenin üzerinde gelir sağlandığına dair herhangi bir inceleme ve tespit yapılmaksızın uygulanan tarhiyat yasaya uygun değildir.(310)

Alıcılar nezdinde yapılan karşıt incelemelerle, defter kayıtları ve satış belgelerinin üzerinde satış fiyatları tespit edilmesi halinde, satışlar noter senedine bağlı olsa da, piyasada temini güç olan emtianın çok az kârla satılmış gibi gösterilmesi mümkün değildir; matrahın re'sen takdiri gerekir.(311)

(305) D.7.D., 1971/425-1973/540, 28.2.1973, LYY, Vergi Usul Kanunu ve Mevzuatı, Sıra No: 99

(306) D.4.D., 1973/540-1974/3356, 3.10.1974, Loc.cit.

(307) D.4.D., 1976/1229-1976/2623, 10.11.1976, Loc.cit.

(308) D.4.D., 1978/1132-1978/3526, 22.11.1978, Loc.cit.

(309) D.4.D., 1987/1424-1987/2870, 13.10.1987, LYY.İbid. S.No:210

(310) Op.cit.

(311) D.4.D., 1975/1952-1976/1090, 29.4.1976

Amortisman farkları, hayat standardı, ortalama kâr haddi, asgari gayrisafi hasılat, kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi, randıman farkları ve kaydi envanter sonucu bulunan farklarla ilgili açıklamalara önceki kısımda yer verilmiştir; bu durumda yasal basit karine (belirge) niteliğini taşıyan bu durumlarda ispat yükü yer değiştirerek yükümlüye düşer.(312)

d. Kaçakçılık Kasdının İspat Yükümü

VUK'nun 344'üncü maddesinin 9'uncu bendiyle, ilk sekiz bentte sayılan haller dışında kasten vergi ziyaına neden olunması, kaçakçılık sayılmıştır. Kasıt, bilerek isteyerek, vergilerin süresinde tahakkuk ettirilmemesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesidir.(313) Danıştay'a göre kasıt, yükümlülerin vergi ödememe ya da noksan ödemeye yönelik istencidir.(314)

Anılan bente giren durumlarda vergi idaresi yükümlünün kasdını ispat zorundadır.(315)

I. SAVUNMA HAKKI AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Toplumsal ilişkiler, katmanlar ve öğeler arasında bilgi akışını sağlayan, çeşitli düzeyler arasındaki karşılıklı etkileşmeyi gerçekleştirmek için kurulan iletişim yolları ile yürütülür.

-
- (312) Re'sen tarhiyatta ispat yükü; takdir edilen matrahın gerekçe ve doğruluğunu ispat yükü idareye düşer.(Özbalcı; İbid. s.116) "Alınan Vergi Hukuku'nda re'sen takdir, yükümlünün işbirliği yapmayarak delilleri bozması veya iktisadî kıymetleri değerlendirme nedeniyle yapılır." Şanver; İbid.s.4
- (313) Aksoy; "Vergi Hukuku; s.86, Erman; İbid. s.28 Kaneti; İbid. s.236
- (314) D.4.D.; 1989/756-1989/3775, 30.10.1989, R.G. 20363,5.12.1989 LYY Vergi Usul Kanunu ve Mevzuatı, s.No: 226
- (315) Erman; İbid., s.28, Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid. s.239-240; Öncel-Çağan-Kumrulu; "bu konuda idarenin genel kasdın varlığını kanıtlamasını kaçakçılık suçunun işlenmesi bakımından yeterli " görmektedir. İbid., s.251

Toplumsal ilişkilerde anlaşmazlık bu yollarda bir bozukluk olarak tanımlanabilir. Yönetmelik yargı, yönetim hukukunu kullanarak anlaşmazlığı düzeltir.(316) Yönetim hukukunun diğer bir temel amacı "bireyin korunması" dır; günümüzde bütün yönetim hukukuna ilişkin etkinlikler bireyin korunması yaklaşımıyla ele alınmaktadır. Bireyin en çok incelendiği yönetmelik alanlardan biri de vergi ve gümrük işlemleridir. Üyesi olduğumuz Avrupa Konseyi'nin 1977 tarihli önerisi ile yönetmelik işlemlerde bireyi koruyucu en alt düzeyin belirlenmiş ve bireyin mal ve gümrük işlemleri karşısında korunması 1985'te Messina'da yapılan sempozyumda tartışılmıştır. Bu öneri ve tartışma vergi işlemleri nedeniyle kişinin özel ve ekonomik yaşamına ilişkin bilgi toplanması ve işleminden geçirilmesinden kaynaklanmaktadır.(317)

Vergi yasalarına aykırılığın ve uygulanacak ceza hükümlerinin belirlenmesi aşamasında devlet hem vergi alacaklısı, hem ceza koyucu, hem de ceza uygulayıcısıdır. Vergi suçlarında devlet suçu işleyen fail karşısında iki ayrı yönüyle vardır; birincisi verginin alacaklısı; ikincisi yasak hükümlerine uymayan kişiler karşısında cezalandırma tekeli sahibi olarak. Bu nitelikleriyle devlet, toplumsal çıkarları uzlaştırmak zorundadır.(318) Yargılama; bir olayın hukuk normları karşısındaki durumu konusunda çıkan bir uyuşmazlığı, devletin taraflara görüşlerini bildirme olanağı vererek ve hukuk normlarına uygun olarak; kesin, yerine getirilebilir, gözönünde tutulabilir bir yargıyla bilirtirerek çözmesi yoluyla son vermesidir.(319)

(316) Akıllıoğlu; "İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği" "Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" MGB, s.92-94

(317) "Şöyle ki; beyanların doğruluğunun kontrol ve tahkik edilmesi Maliyenin mükellefin birçok mahrem işlerini öğrenmesine ve hatta hususi masraflarına ve yaşam seviyesini incelemesine bağlı bulunmaktadır." Aksoy; İbid., s.75

(318) Blumenstein, İbid, s.6, Nadaroğlu, İbid, s.271-274
Hızlı, Yılmaz; "Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu"
Ankara, 1984, s.4-5, Erman; Vergi Suçları, s.4

(319) Kunter; İbid., s.33

Eylemleri suç sayan ve ceza koyan ceza kuralıdır; ceza kuralı olmazsa suç da yoktur.(320) Bu nedenle, vergi yasalarına aykırı davranılmadığı zaman vergi suçu işlenmiş sayılmaz.(321) Kusurlu bir irade tarafından yaratılmış olmayan eylemler suç sayılmazlar, eylemin yasaya ve hukuka aykırı olması suçun oluşmasına yeterli değildir. Kusurlu irade, isnad yeteneği ve kusurluluktan oluşur; kast bu kapsamda, kusurluluk türlerinden biridir. Suç isnadı için gerek şart bilerek ve isteyerek eylemin gerçekleştirilmesidir; eylemle sonuç arasında nedensellik bağı olmalıdır. Kasıt yoksa ceza da yoktur; yanlışla buna örnektir.(322)

Kast, tasarımlı kuramına göre yasanın suç saydığı sonucun öngörülmesidir. İstenç (irade) kuramına göre ise sonucun istenmiş olmasıdır. Kasdı açıklayan bir diğer kuram, bilinç kuramıdır; buna göre sonucun öngörülmesiyle birlikte bu sonuca belirli eylemle yönelinmelidir.(323)

Kusursuz suç olamayacağı kuralı, yeni düşünce akımlarının devlet gücü karşısında birey özgürlüklerini kabul ettirmeleriyle hayata geçirilmiştir. Vergi cezaları, bireyi topluma karşı olan görevlerinden kaçınma ve vergi yasalarına aykırı davranmaktan dolayı cezalandırma amacını taşır.(324)

Bütün suçlar gibi kaçakçılık suçu da ancak kasten işlendiği takdirde cezalandırılabilir;(325) bununla birlikte kaçakçılık suçunun düzenlenmesinden kaynaklanan bir yandan yönetsel nifelikte para cezası, diğer yandan hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren ikili ve karmaşık yapı nedeniyle manevi unsur

(320) Zorlu, Salahaaddin; Vergi Hukuku, Ankara, 1981, s.91

(321) Aksoy; Vergi Hukuku, s.82-83

(322) Tipke; İbid., s.686

(323) Alacakaptan; İbid., s.150

(324) Öner, Erdoğan; Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, 2.Bası, Ankara, 1983, s.184-188

(325) Erman; İbid., s.74

açısından farklı sonuçlara varılır. Bütün yönetsel para cezalarında olduğu gibi kaçakçılık suçuna uygulanacak para cezasının kesilmesinde de "kast"ın aranmasına ve ispata gerek yoktur; kastın varlığı yasa tarafından varsayılmaktadır.(326) 344'üncü maddenin ilk sekiz bendinde sayılan fiillerin işlenmesinde kasıt olup olmadığına bakılmaz.(327) Ancak ceza mahkemesince hükmedilecek cezalar açısından kast kuralı aranacaktır; vergi cezasının kesilmiş ve kesinleşmiş olması ceza mahkemesini bağlamaz; mahkeme kastın bulunmaması nedeniyle failin kaçakçılık suçundan beraatine karar verebilir.(328)

Cezayı gerektiren eylemin tüm unsurları tamam olmadan ceza uygulanamaz; bu genel ceza ilkesi yönetsel cezaları için de geçerlidir.(329) Vergi idaresi tarafından uygulanan vergi para cezalarında amaç vergi yasalarına karşı işlenen eylemden devletin gördüğü zararı tazmin değildir; zarardan büyük tutarda cezayla failin cezalandırılması ve vergi suçlarının önlenmesidir.(330)

Vergi Usul Yasası'nın 344'üncü maddesinin 1 ilâ 8 numaralı bentlerinde yeralan fiillerin işlenmesi ve fiilin fail tarafından istenerek yapıldığının kanıtlanması halinde, manevî unsur da -kasıt- kanıtlanmış ve vergi kaçakçılığı suçu oluşmuş sayılır; işlenmiş sayılması için kasdî bir hareketin kanıtlanmasının yasa tarafından aranmadığı bu tür suçlara biçimsel suç denilmektedir; Vergi Usul Yasası'nın 344'üncü maddesinin 9'uncu bendi dışında kalan kaçakçılık suçlarında kasıt objektif ölçülerle belirlendi-

(326) Edizdoğan, Nihat; Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1986, s.66

" Vergi cezalarının, umumî ceza prensiplerinin ışığı altında ve bilhassa kaçakçılık suçunda, hatta kusurda, kasıt unsurunun aranması bakımından, esaslı bir revizyona tabi tutulmasını zarurî buluruz." Alaybek, Ali; İbid, s.101

(327) Aksoy; İbid., s.86, Erman; İbid., s.8 "VUK'nun 344'üncü maddesi kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan halleri göstermektedir."

(328) Erman; İbid., s.27-28

(329) D.4.D., 1991/1687-1992/112, 20.1.1992, R.G.10.3.1992-21167 (D.4.D., 26.11.1989, 5795/3528, Danıştay Dergisi,70/71)

(330) Danıştay İBK, 12.6.1980, s.189/192, Danıştay Dergisi,40/41 s.67-74

ğinden ve faile kastının olmadığına kanıtlama olanağı tanınmadığından 1 ilâ 8 numaralı bentlerinde düzenlenen suçlar biçimsel suçlardır. Kaçakçılık suçunun işlenmesi kastı yasal karinelere bağlanmıştır.(331) Sözkonusu bentlerde yer alan kaçakçılık kasdı karinesi yasal kesin karinedir; yasal kesin karine yasal delildir, yargıcı bağlar.(332)

Bir karinenin, kesin karine olduğu yasa da açıkça belirtilmişse kabul edilir, yoksa açıklık bulunmayan durumlarda karinenin basit karine sayılması gerekir; VUK'nun 344'üncü maddesini değiştiren 30.12.1980 gün ve 2365 sayılı Yasa'nın genel gerekçesine ekli kanun tasarısının 71'inci maddesinde; kaçakçılık hallerinin nesnel ölçülere bağlandığı, ilk sekiz bentte yer alan durumlardan herhangi birinin saptanmasında yükümlü ya da sorumlunun kasıt ve niyetine bakılmaksızın kaçakçılık cezası uygulanmasının öngörüldüğü; maddenin yeni şekline göre yalnızca 9'uncu bent hükmü uyarınca işlem yapılması halinde kasıt unsuru aranacağı ve yalnızca bu bent hükmüne göre işlem yapılması durumunda yükümlünün kastının ispatlanması yükünün idareye ait olacağı açık bir biçimde belirtilmiştir.(333) Bütçe Plân Komisyonu'nda yasa tasarısı aynen kabul edilmiştir.(334) Madde gerekçesine göre anılan bentlerde yer alan kaçakçılık kasdı karinesinin, kesin karine olduğunun kabulü zorunludur.

(331) Özbalcı; Vergi Usul, s.550

(332) Kaneti; "VUK'nun 344.maddesinin ilk altı bendinde tanımlanan eylemler kasdı içerir nitelikte olduğundan, 9'uncu bentteki genel tanımın genel kapsamı içindedirler, yedinci ve sekizinci bentte sayılan hallerde kastın varlığı kanunî karineye bağlanmıştır." İbid. s.235-239

Tarsuslugil,Kemal; Vergi Hukukundaki Gelişmeler, MGB, Ankara, 1992, s.214, Kumrulu; İbid. s.137

(333) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, c.3, s.577-578

(334) Md.7-74 Tasarının 71-74'üncü maddeleri aynen kabul edilmiştir. İbid. s.625 , Kumrulu; Tarsuslugil; Vergi Hukukunda Gelişmeler; s.137 s.214

Kesin karine durumunda; karinenin uygulanmasını mümkün kılan olgunun yokluğu kanıtlanır ya da buna ilişkin deliller çürütülür; bunlar yapılmadıkça ispat açısından asıl önem taşıyan olayın yokluğu ispat edilemez.(335) Vergi hukukunda, zorlayıcı neden ve yanılma halleri de 344'üncü maddenin 1-8'inci bentleri uyarınca uygulanan cezayı kaldırır.(336) Görüldüğü üzere yasal kesin karineye karşı savunma hakkı, maddi olgunun yokluğunu ispat, zorlayıcı neden ve yanılma halleri ile sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Yasal delil sisteminde, belli konular yasalarda gösterilen belli delillerle ve yargıcı bağlayacak şekilde kanıtlanır; eski dönemlerde ve uzunca bir süre uygulanmıştır; ancak çağdaş ülkelerde uygulama alanı yoktur.(337) Bunun yerini delil serbestliği ilkesi almıştır; Türk Vergi Hukuku'nda da kural olarak delil serbestliği ilkesi yürür; vergilendirme sürecinde ilke olarak işlem tesisi sözkonusu olduğundan kısıtlanmış delil serbestliği geçerlidir.(338) Bu, Türk Vergi Hukuku'nda vergilendirmede beyan esasının asıl olmasının yanında yükümlüye beyanının doğruluğunu ortaya koyan defter tutmak, belge ve kanıtları hazırlamak ödevinin de yüklenmesinin sonucudur.(339)

Usul hukuku bir hakkın yargı önünde nasıl ve ne biçimde isteneceğine, savunulacağına, elde edileceğine ilişkin yöntem ve kuralları belirler. Vergi Usul Hukuku da kural olarak, vergi ilişkilerinden doğan hak ve yetki kullanılması ile görevlerin yerine getirilme ve yararlanma biçimlerini gösteren kuralları içerir, vergiden doğan bütün ilişkileriyle ilintili bulunan usul kuralları, bağımsızlık ilkesine göre VUK'nda yer almıştır.

(335) Umar-Yılmaz; İbid, s.174-175

(336) Erman; İbid., s.74

(337) Kunter; İbid., s.381

(338) Anayasa Mahkemesi; 1990/40-1991/33, 1.10.1991, R.G. 7.2.1992
21135

(339) Anayasa Mahkemesi; 1990/29-1991/37

Bu nedenle; VUK'nda yapılan atıflar dışında, VUK'nun kapsamına giren konularda genel hükümler uygulanmaz. Bunun sonucü olarak VUK'da boşluk bulunması durumunda, boşlukların diğer usul kanunlarına göre doldurulması olanağı yoktur, ancak VUK hükümlerine göre ve yorum yoluyla doldurulabilir. (340) VUK'nun 3'üncü maddesi gereğince vergi hukukunda, hukuksal pozitifizmin deyimsel, tarihsel ve sistematik yorum yöntemi ve sosyolojik hukuk okulunun amaçsal yorum yöntemi geçerlidir. Deyimsel, tarihi ve amaçsal yorum yöntemleri ancak yasa metninin açık olmaması durumunda ve vergilerin yasallığı ilkesiyle sınırlı olarak uygulanabilir.(341) Yargıç ve vergi memurları yorumda metodik kurallardan ne kadar uzaklaşır ve denetimsiz bir biçimde kendi hukuk anlayışını ve kendi kanı ve değer yargısına bağlı kalırsa, bu oranda hukuk güvenliği ve tarafsızlık ve eşitlikten uzaklaşır. Taraflar varılan yargı kararını "şans eseri" olarak görmeye başlarlar. Yorum yöntemleri bu rastlantısal sonuçları önler. Vergi hukukunda kıyas ve genişletici yorum yapılamaz.(342)

Vergilerin yasallığı ilkesine ilişkin olarak, yasa boşluklarının,yasa koyucunun istenci dışında uygulamalara yol açmaması için bunların yasama yoluyla giderilmesi gerekir.(343) Vergi yasalarının; salma, gerçekleştirme, bağışıklık, ayırlık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma olanağını içermediği, idareye verginin yükümlüsü,konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki

(340) Erginay; İbid., s.26-28

(341) Öncel-Çağan-Kumrulu; İbid., s.26; Tipke; İbid., s.105

(342) Tipke; "Yorum yasal boşluklara girmediği zaman yaralı olur." İbid., s.105; "Hukuksal yorumun amacı, yasakoyucunun gerçek amacının saptanmasıdır." Blumenstein, İbid., s.17

Kaneti'ye göre "... maddi vergi yasalarından farklı olarak, yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu'nda boşluklar bulunabilir; bu boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurulması mümkündür." (Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası, Kasım, 1991, Sayı:123, s.38)

(343) Çağan; İbid., s.176

Tipke; İbid., s.105, Hepker; İbid., s.49

vermediği gerekçesiyle VUK'nun 257'inci maddesinin birinci fıkrası, Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bulunmamıştır; Anayasa Mahkemesi'nce 73'üncü maddenin sınırı böylece belirlenmiştir.(344)

Yargı yetkisinin etkinliği, bu yetkinin "karar verme" biçimindeki aracın özgürce kullanılmasına bağlıdır. Bu nedenle hukuk devletinde yargıcın; hakka ve hukuka bağlılığı sağlamasına engel olacak bir yönteme yer verilemeyeceği gibi, aksine yargıca hukuksal gerçeği saptayabilmesi için geniş olanaklar verilmesi asıldır. (345) Çünkü; yargı denetimi yalnızca bir uyumsuzluğu çözümlemekle kalmayıp bir hakkın saptanması ve tanınması neyi gerektiriyorsa, bunları da kapsayan bir çalışmadır.(346) Yönetmelik yargılamada hukuksal ve maddî gerçeği yargıcın kendiliğinden araştırma yetkisi vardır.(347)

Danıştay, VUK'nun 344'üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin olarak; bir eylemin, anılan maddenin 9'uncu bendinde yazılı vergi ziyaına neden olma hali dışında, yükümlünün niyetine ve bulunan matrah farkının hesaplanma biçimine ilişkin koşul ve istisnalara yer verilmemiş olduğundan; aranan biçimsel koşulların gerçekleşmesi durumunda ve yükümlünün vergi ziyaına neden olma kastı aranmaksızın kaçakçılık cezasının kesilmesinin zorunlu olduğuna karar verdiği gibi (348) aynı konuda Danıştay; ilk altı bentte yazılı haller neden gösterilerek adına ceza kesilenin, sözkonusu eylemin unsurları gözönüne alınarak, ceza kesmeye neden olan eylemin kasten yani bilinerek ve istenerek yapılmadığının kanıtlanması koşuluyla cezanın kaldırılmasının mümkün olduğuna; bunun mümkün olması nedeniyle 344'üncü maddenin yedinci ve sekizinci bendi ile sonraki fıkralarında kanunen varsayılan kastın,

(344) Anayasa Mahkemesi; 1990/29-1991/37, 15.10.1991, R.G.5.2.1992 Sayı: 21133

(345) Anayasa Mahkemesi; 1990/40-1991/33, 1.10.1991, R.G.7.2.1992 Sayı: 21135

(346) Anayasa Mahkemesi; Aynı Karar.

(347) D.4.D., 1989/3245-1990/1666, D.D. S:81, s.125-128 Aksoy; Vergi Yargısı; s.202-205

(348) D.3.D., 29.2.1988, 1987/2927-1988/661, Kızilot, İbid., s.919 D.3.D., 22.12.1987, 1987/1008-1988/2906, Kızilot, İbid. s.921

yokluğunun yargı yerleri önünde kanıtlamaları olanağının ortadan kalktığına düşünölemeyeceğine de karar vermiştir. (349) Benzer şekilde; olayın yoruma açık bulunması ve gerekse ikmâl tarha konu olan matrah farkının şirketin defter ve belgelerinden çıkarılmış olması nedeniyle yükümlü şirketin olayda kasıtlı davranmadığı anlaşıldığı gerekçesiyle tarhiyata uygulanan kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi gerektiğine karar verilmiştir.(350)

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na, benzer bir düzenlemede, Gelir Vergisi Kanunu'nun 111'inci maddesinin 2361 sayılı Yasayla değiştirilmesi sırasında "ikmalen cezasız tarhiyat yapılır" hükmünün maddeden çıkarılmış olmasının, VUK'na göre kusur suçu sayılmayan bir eylemin mahkemelerce yorum yoluyla suç kapsamına ve yükümlülerin cezalandırılmasına hukuken geçerli neden olarak kabul edilemeyeceğine ve içtihadın ortalama kâr haddine göre salınan gelir vergisine bağılı olarak ceza kesilemeyeceği biçiminde birleştirilmesine karar verilmiştir.(351)

Anılan kararlarda; VUK'nun 344'üncü maddesinden 2365 sayılı yasayla çıkarılan "Kaçakçılık mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyaına sebep olan fiilde kastin mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun Danıştay'da kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur" hükmüne ilişkin olarak sözkonusu değişikliğin 344'üncü maddede sayılan hallerin varlığı durumunda yükümlü ya da sorumlunun vergi ziyaına neden olan davranışlarında kasıtlarının varolduğu hususunun vergi idaresince araştırılıp ispatlanması yükümlüünün kaldırıldığı belirtilmektedir.(352)

(349) D.4.D., 27.6.1986, 1985/2102-1986/2491, Kızılot, İbid.s.922
D.4.D., 15.2.1985, 1984/1570-1985/448, Kızılot, İbid.,s.927
"344'üncü maddenin 8.bendinde yazılı hallerin aşıldığı durumlarda yükümlüler kasıtlı olmadıklarını yargı aşamasında kanıtlayabilirlerse kaçakçılık cezası kusura dönüştürölür."

(350) D.4.D., 1986/5710-1989/1486, 27.3.1989, DD Sayı:76/77,269-272

(351) DİBK, 1988/1-16.2.1989, DD Sayı:76/77, s.80-86

(352) D.4.D.; 1989/756-1989/3775, 30.10.1989, LYY, S.No:226

Başka bir kararda; sözkonusu yeni düzenleme ile kastın varlığı konusundaki ispat yükünün yer değiştirdiği, açılacak bir davada kasıt unsurunun varolmadığının ispatı halinde kaçakçılık cezasının ağır kusur ya da kusura dönüştürülebileceği açıklanmıştır.(353)

Sözkonusu kararlarla, VUK'nun 344'üncü maddesinin 1 ilâ 8'inci bentlerinde düzenlenmiş durumlarda kaçakçılık kastı, yasal kesin karine olarak değil; yasal basit karine olarak yorumlanmıştır; yukarıda anılan kararın karşı oy gerekçesinde de belirtildiği üzere; nesnel suç tanımının yapıldığı 344'üncü maddede tanınmayan ve matinde varken kaldırılan kastın yokluğunu yargı yerlerinde iddia ve ispat hakkının, yorumla yargı yerlerince, pozitif hukukun üzerine çıkılarak, tanınmasına olanak yoktur.(354) Ancak; Danıştay'ın buna benzer başka kararları da bulunmaktadır.(355)

Danıştay hukuka uygunluk denetimini yapar. Hukuka uygunluk, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olmasını, insan hak ve özgürlüklerini hayata geçiren güvenceler getirilerek hukukun üstünlüğü ilkesinin benimsenmesini, hukukun evrensel kurallarının gözetilmesini gerektirir; yasanın düzenlemesi hukuka ve Anayasa'ya aykırılık taşımamalıdır; önemli olan yöntemin hukuka uygunluğudur; bu kapsamda hukuksallıkla devlet yararı düşüncelerinden öncelikli ve üstün olanı hukuk-

(353) D.3.D.; 1989/1273-1989/262, 2.2.1989, DD.Sayı:36/77, s.234

(354) .. Bazı hallerde aynı Danıştay, pozitif hukukun dışında kalan Ceza Hukuku kaidelerine dayanmakta sakınca görmemiştir. Mesela VUK'da müteselsil suç hakkında hüküm yoktur; bununla beraber Danıştay, bir defada basılıp da değişik zamanlarda ve çeşitli kişilere dağıtılan el ilâmlarında damga pulunun yapıştırılmaması halinde el ilânı sayısınca değil, fakat tek bir kusur cezasını gerektiren bir vergi suçunun bulunduğunu kabul etmiş ve bunu, pozitif hukukun dışında kalan bir düşünceye, yani maksat ve gayede suiniyete dayandırmıştır. Bu içtihat Ceza Hukukuna ait müteselsil suç doktrininin Vergi Hukukuna tatbikinden başka birşey değildir."Erman; İbid., s.38

(355) Çağan; İbid., s.121-122

salıktır. Burada asıl sorun yasal düzenlemelerin hukuksallığı sorunudur.(356) Vergi düzenlemesi kamu hukukunun bir bölümü olduğundan özel hukukun kurallarından bağımsızdır. Vergi hukuku uygulamasında zorunlu olarak özel hukukla karşılaşmaktadır. Bunun nedenini her iki tarafın ortak çıkış noktasında aramak gerekir; vergi yasası yapılırken özel hukukun kavradığı kişilerin özel hukuk ilişkilerini ve olgularını eşyanın doğası gereği soyutlamaktadır.(357)

Vergi konularında kamu yararı sözkonusudur; yükümlülerin objektif haklarını korumak da bu kamu yararına dahildir; bu nedenle yasa metni bu kamu yararını zedelediğinde, yasa metni yasanın amacına göre yorumlanmalıdır.(358)

(356) Tıpke; "Anayasa'ya aykırı durumlarda Anayasa Mahkemesi devreye girmelidir." İbid., s.121

Anayasa Mahkemesi; 1990/29-1991/37 sayılı kararın karşı oy gerekçesi: Danıştay Başsavcılığı İstemi'nde konu şöyle ortaya konulmaktadır: "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanunla değiştirilerek 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 344'üncü maddesinde mükellefler veya sorumlular tarafından maddede 9 bent halinde sayılan nedenlerden biri ile vergi kaybına sebebiyet verilmesi hali kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren davranışlar olarak gösterilmiş, bu düzenleme ile kastın yokluğunu ispat görevi yükümlüye verilmiştir. Aksi anlayış vergi hukukunda uygulanan ceza ilkelerine ve kaçakçılık cezasının genel tanımına aykırı düşer. Esasen ceza kesmeye ilişkin idari işlemin hukuken uygunluk denetiminin yapılabilmesi de yargı yerlerince böyle bir araştırma ve değerlendirme yapılmasını zorunlu kılmaktadır."

(357) Blumenstein; İbid. s.25

(358) Tekeli, Esat; "Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele" Maliye Enstitüsü Konferansları 2.Seri, İstanbul, 1958,s.135

S O N U Ç

Hukuk Devletinin başlıca amacı, kamu gücü karşısında kişinin hak ve özgürlüklerini korumaktır. Bu amaca ulaşabilmek için kullanılan araçlar aynı zamanda hukuk devleti kavramının öğeleridir; hukuk devleti niteliğinin en doğal gereği olan hukuka uygunluğu sağlama, aykırılığı giderme için yararlanılan hak arama özgürlüğünün gerçekleşmesi, yaşama geçirilmesi koşullarından başlıcasıdır.

Yargılama işlevinin özünü ve yapısını oluşturan çekişme, yönetsel yargılama yönteminde de bulunduğundan tüm sav ve savunmaların karşı tarafa bildirilmesi ve yanıtını verme olanağının tanınması zorunludur. Yargı yetkisinin etkinliği bu yetkinin karar verme biçimindeki aracın özgürce kullanılmasına bağlıdır. Bu nedenle hukuk devletinde yargıcın hakka ve hukuka bağlılığı sağlamasına engel olacak bir yönteme yer verilemez.(359)

Türk Vergi Hukuku'nda usul kuralları bağımsızlık ilkesine göre VUK'da düzenlenmiş; ispat, delil ve yoruma ilişkin önemli bir yenilik; 2365 sayılı yasayla 1981'de yapılmış, delil serbestliği ilkesi çağdaş bir kurum olarak vergi hukukumuzda yerini almıştır; ancak VUK'nun 344'üncü maddesinde aynı yasayla yapılan değişiklikte bu maddenin ilk sekiz bendinde yasal kesin karene olarak kaçakçılık kasdı karinesine yer verilmiştir. Böylece çağdaş bir düzenlemede geri adım sayılabilecek hükümler, savunma hakkını kısıtlayıcı biçimde uygulama alanı bulmuştur.

Ancak; Anayasa'nın 138'inci maddesi gereğince yargıç, Anayasa'ya, yasaya ve hukuka uygun olarak karar vermek zorunda olduğundan; anılan hükümler Danıştay tarafından yasal basit karene olarak yorumlanmış ve yükümlülere yargı önünde kaçakçılık kasdı karinesini çürütme ve savunma hakkı tanınmıştır.

(359) Anayasa Mahkemesi; 1990/40-1991/33, 1.10.1991, R.G. 21135

07.02.1992

Yapılacak bir yasal düzenlemeyle sözkonusu yargı yorumu ile pozitif hukuk arasındaki bu çelişme ortadan kaldırılarak; yürürlükteki düzenleme hukuka, evrensel insan haklarına, iç hukukumuzun bir parçası olan Avrupa İnsan Hakları Antlaşması'na ve Anayasa'nın 36'ıncı maddesine uygun duruma getirilmelidir.

Vergi hukukunda delil sistemi ve ispat yüküne ilişkin olarak ulaşılan ikinci sonuç; servet bildirimine ilişkindir. Vergi hukukunda varolan maddi deliller, karineler ve ekonomik yaklaşım ilkesi "kaydedilmiş işlemlerle" sınırlı olduğundan kayıt dışı bırakılarak gizlenen kazançları kapsamazlar. Bu nedenle servet bildirimi yasal karine olarak yeniden düzenlenmeli ve vergi hukukunda yer almalıdır.

K A Y N A K Ç A

AKSOY, Şerafettin

- : Kamu Maliyesi, 2.Baskı,
Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,
İstanbul, 1989.
- : Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı
Sistemi, İstanbul, 1990.

AKDOĞAN, Abdurrahman

- : Vergi İncelemesi, AİTİA, Ankara, 1979.

ALACAKAPTAN, Uğur

- : Suçun Unsurları; İkinci Bası,
Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

ALAYBEK, Ali

- : Organik Vergi Reformu, MB
İstanbul, 1961.

ALTUĞ, Yılmaz

- : Devletler Hususi Hukukunda Yargı
Yetkisi, İstanbul, 1973.

ARIK, Kemal Fikret

- : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Üzerine Bir İnceleme; Ankara, 1965.

BERKİ, A.Himmet

- : Hukuk Mantığı ve Tefsir, Ankara, 1948.

BLUMENSSTEIN, Ernst

- : System Des Steuerrechts, Zürich, 1971.

BULUTOĞLU, Kenan

- : Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1967.
- : Vergi Politikası, İstanbul, 1962.
- : Kamu Ekonomisine Giriş, 2.Bası
İstanbul, 1977

ÇAĞAN, Nami

- : Vergilendirme Yetkisi; Kazancı
Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

EDİZDOĞAN, Nihat

- : Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları;
Bursa, 1986.

EKONOMİK VE SOSYAL ETÜDLER
KONFERANS HEYETİ

- : Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi
Yolları; İstanbul, 1977.

- EREM, Faruk : Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku; C.I., 11.Baskı, Ankara, 1979.
- ERMAN, Sahir : Vergi Suçları; İstanbul, 1988.
: Sahtekârlik Suçları; Beşinci Bası, C.III, İstanbul, 1987.
- ERGINAY, Akif : Vergi Hukuku; 13.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.
- GÖĞER, Erdoğan : Hukuk Başlangıcı Dersleri, 4.Baskı, Ankara, 1976.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Pulat : Ceza Kanunu Açıklaması; C.1-3, 4.Bası, İstanbul, 1980.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref : Yönetim Hukuku, Ankara, 1983.
: Yönetmel Yargı; 6.Bası, Ankara, 1983.
- GÜRSOY, Bedri : Kamu Gelirleri; Ankara, 1963.
- HEPKER, Michael Z. : A Modern Approach To Tax Law, Second Edition, London, 1975.
- HIZLI, Yılmaz : Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu; Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : İşletme Hesaplarının İncelenmesi, 3.Baskı, Ankara, 1974.
- HUD : Beyanname Düzenleme Kılavuzu; İstanbul, 1991.
- KANETİ, Selim : Vergi Hukuku, 2.Bası, İstanbul 1989
- KARACABEY, Ö.Faruk : Uygulamalı Hukukta Yöntem ve Araştırma; Ankara, 1976.

- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi : Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları; Ankara, 1977.
- KEYMAN, Selahattin : Hukuka Giriş ve Metodoloji; 1.Baskı, Ankara, 1981.
- KIZILOĞ, Şükrü : Danıştay Kararları ve Muktezalari 1984-1980, Ankara, 1989.
- KIZILYALLI, Hüsnü : Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara, 1969.
- KUNTER, Nurullah : Ceza Muhakemesi Hukuku; 5.Bası, İstanbul, 1974.
- LEBİB Yalkın Yayınları : Gelir Vergisi Kanunu ve Mevzuatı; İstanbul, 1992.
- : Kurumlar Vergisi Kanun ve Mevzuatı; İstanbul, 1992.
- : Vergi Usul Kanunu ve Mevzuatı; İstanbul, 1992.
- : Danıştay Kararları; C.1-5, İstanbul, 1992.
- MERAY, Seha L. : Devletler Hukukuna Giriş; 1.Cilt Ankara, 1960
- MUSGRAVE, Richard A. : Kamu Maliyesi Teorisi; C.1-3 İstanbul, 1987.
- (Çeviren: Orhan ŞENER)
- MB.Gelirler Genel Müdürlüğü : Ortaklıklarda Kâr Dağıtımı ve Çeşitli İş Kollarında Vergi İncelemesi; Ankara, 1973.
- : Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi; Ankara, 1973.

- MGB. Gelirler Genel Müdürlüğü : Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri;
4.Cilt, Ankara, 1988.
- MGB : Vergi Hukukundaki Gelişmeler
(Sempozyum) 7-10 Ekim 1991,
Ankara, 1992.
- MOORE, Jaediche (Ç:A.PEKER) : Yönetim Muhasebesi; İstanbul,1980.
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi;
İstanbul, 1974.
- ÖKÇÜN, Gündüz : Devletler Hususi Hukukunun Kaynak-
ları ve Kamu Düzeni;Ankara,1962.
- ÖNCEL, Mualla - ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku; Cilt.1, 2.Bası,SBF.
KUMRULU, Ahmet Ankara, 1987.
- ÖNER, Erdoğan : Vergi Açısından Türk Kanun Hukuku;
2.Bası, Ankara, 1983.
- ÖZBALCI, Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıkla-
maları; Ankara, 1985.
: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açık-
lamaları; 2.Baskı, İstanbul,1987.
: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve
Açıklamaları; 1987.
- ÖZBİLGİN, Tarık : Eleştirel Hukuk Başlangıcı Dersleri;
İstanbul, 1976.
- ÖZGÜR, Feridun : Muhasebe İlkeleri; 4.Baskı,
İstanbul, 1985.
- PAKLAR, Selahattin : Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve
Uygulaması; 2.Baskı, İstanbul,1985.
- SADIKALI, Meiz (Edited) : Butterworths Yellow Tax Handbook,
23.Edition 1984-1985, London.

- SAYDAR, Rasim : Envanter ve Bilanço; 2.Bası, İstanbul, 1946.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat : Vergi Hukukunda Yorum; MGB., Ankara, 1987.
- SAVCI, Bahri : İnsan Hakları; (Kanunilik Yolu ile Korunması), Ankara, 1953.
- SCHWARZ (Çev: Hıfzı VELDET) : Medeni Hukuk Dersleri; İstanbul, 1953.
- ŞANVER, Salih (Teksir) : Vergi Hukukunda İspat (Teksir) HUK, İstanbul, 1983.
- ŞENER, Orhan : Kamu Ekonomisi; 2.Baskı, Okan Yayıncılık; İstanbul, 1984.
- TEZEL, Adnan : Vergi Muhakemesi Hukuku; İstanbul, 1982.
- TİPKE, Dr.Klaus : Steuerrecht Ein Systematischer Grundriss, 11.Baskı, Köln, 1987.
- TOSUN, Öztekin : Hileli Vergi Suçları; İstanbul, 1962.
- TOSUNER, Mehmet (Özcan, Ülkü) : Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü; İzmir, 1989.
- TURGAY, Rıza : Vergi Usul Kanunu Tatbikatı; 2.Baskı, İstanbul, 1962.
- UMAR, Bilge : İktisatçılar İçin Medeni Usul Hukuku ve İcra-İflas Hukuku; İzmir 1973

- UMAR, Bilge (YILMAZ, Ejder) : İspat Yüğü; 2.Bası, 1980
- ULUATAM, Özhan : Kamu Maliyesi; SBF.,Ankara,1978.
- YALKIN, Yüksel-Koç : Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, 3.Baskı, Ankara,1978.
- ZORLU, Salahaddin : Vergi Hukuku; Ankara, 1980.

MAKALELER

- 1) AKBAY, Mehmet; Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi;
Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği,
MGB, Ankara, 1990
- 2) AKILLIOĞLU, Tekin; İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği;
Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği,
MGB, Ankara, 1990
- 3) BAYRAK, Ahmet; "Vergi Hukukunda İspatlama ile İlgili Sorunlar"
Maliye Enstitüsü Konferansları 18.seri,
İstanbul, 1969
- 4) ÇIRAKMAN, Erol; Vergi Hukukundaki Gelişmeler (Sempozyum)
MGB, Ankara, 1992
- 5) ESEN, Ahmet; "Vergi İncelemesi Sırasında Bilgi İsteme ve
Verilen Bilgilerin Hukuki Değeri"
Maliye Postası, Sayı:171, Ekim, 1987, Ankara
- 6) FEYZİOĞLU, Bedii; "TBMM'nin Bütçe ve Kesin Hesap Denetiminde
Etkinlik" MGB, Türkiye'de Denetimin Etkinlik
ve Verimliliği, MGB, Ankara, 1990
- 7) GÖZÜKARA, Öcal; İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları;
Vergi Dünyası, Sayı:129, Mayıs 1992
- 8) GÜNEŞ, Gülsen; "Vergi Hukukunda Vakaların Belirlenmesi ve
Delillerin Toplanması" Vergi Dünyası, Sayı:53
Ocak, 1986
- 9) KANETİ, Selim; "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı
Tarafından Doldurulması"; Vergi Dünyası,
Kasım, 1991
"Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme",
İktisat ve Maliye, Cilt:XXXII, Sayı:12,
Mart, 1986
- 10) KUMRULU, Ahmet; Vergi Yargısında Sorunlar; VI.Türkiye Maliye
Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, Ankara
Hacettepe Üniversitesi.

- 11) MUTLUER, Kâmil; Türk Vergi Yargı Sistemi (Yorum); VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 31-23 Mayıs 1990, Ankara, Hacettepe Üniversitesi
- 12) NARİNOĞLU, Mustafa; Vergi Hukukunda Duran Varlık Amortismanı; Vergi Dünyası, Ocak 1992, Sayı:125
- 13) ÖZDİL, Mustafa; SM-SMMM ve YMM Kurumlarının Denetimsel İşlemleri; Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği; MGB, Ankara, 1990
- 14) PEHLİVAN, Osman; Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik; Vergi Dünyası, Ekim 1986, Sayı:62
- 15) SEVİĞ, Veysi; Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma; Vergi Dünyası, Temmuz 1986, Sayı:59
- 16) ŞANVER, Salih; "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama"; Reşat KAYNAR'a Armağan, İTİA-SBF, İstanbul 1981
- 17) ŞENER, Orhan; Uluslararası Vergilemenin İlkeleri "Maliye Yazıları" , Sayı:10-12, 1987-1988
- 18) ŞENGÜL, Selami; Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi; Maliye Dergisi; Maliye Tetkik Kurulu, Sayı:47 Eylül, Ekim 1980
- 19) TEKELİ, Esat; "Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele"; Maliye Enstitüsü Konferanslar, 2.seri, İstanbul, 1958
- 20) TEZEL, Adnan; Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi; Fotokopi
- 21) TUFAN, Altan; Vergi Denetimi Uzmanlık İşİ, Bilanço, Şubat-Mart 1992, Sayı:6
- 22) VURAL, Mahmut; Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi, Vergi Dünyası, Aralık 1986, Sayı:64
- 23) YALÇIN, Hasan; Örtülü Kazanç Dağıtımı; Vergi Dünyası, Aralık 1991, Sayı:124

