

Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi

Dr. Hasan Yalçın E. Hesap Uzmanı, YMM

İspat (kanıtlama) kavramının biri geniş, öbürü dar, iki anlamı vardır. Geniş anlamla ispat kavramı, bilim felsefesindedir, bir önermenin doğruluğu veya yanlışlığı üzerine bir kanaat sağlayabilmedir. Dar anlamda ispat kavramı, hukuktur, bir olayın varlığı veya yokluğu üzerine gene bir kanaat sağlayabilmedir ve de bunun için yasal gerekleri yerine getirebilmedir.¹ Genel olarak hukukta ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi şeklinde tanımlanır.² İspat, gerçeği doğrulayacak bazı araçların kullanılmasına ilişkin gayretler ile, maddi bir olayın ortaya çıkarılmasına ilişkin bir sonuç olarak da ifade edilebilir.³

Hukuk biliminde akla gelen ilk başlıklardan biri ispat ve delil hususudur. Yargılama aşamasının temeli savunulan iddianın ispatlanması ve bu ispatın yerine getirilmesi sırasında sağlam delillerin ileri sürülmesidir. Aynı önem vergi hukuku açısından da geçerliliğini korumaktadır.⁴ Vergiyi doğuran ve ceza kesilmesini gerektiren olayın tespitinde gündeme

gelen ispat ve delil vergi yasalarının uygulanmasında temel unsurlardan biridir.⁵



VUK'nun "Vergi Kanunu Tabiri" başlıklı 3'ncü maddesi, 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanun ile 1.1.1981 tarihinden geçerli olmak üzere "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve bugün halen geçerli olan şeklini almıştır. Adı geçen kanunun 3/B maddesinde "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

¹ Şanver, S., (1983) Vergi Hukukunda İspat, , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 21, s.52

² Öncel&Kumrulu&Çağan, (2008), s.199

³ Tezel, A. (1978) **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, Doçentlik Kollokyum Tebliği,

(Yayımlanmamış), Marmara Üniversitesi, İstanbul, s.3 (Aktaran Şeker,N.(1994) s219)

⁴ Biyan, Ö .(2012) , **Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil**, Adalet Yayınları, Ankara, s.1

⁵ Soydan, B.(2015) s.383

mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa düşer.” denilmektedir.

İspat aracı olan delilin yargıç tarafından dikkate alınabilmesi için onun usul hukuku tarafından kabul edilmiş olması gerekir. Usul hukukunca kabul edilmeyen delillerin geçerliliği yoktur. Dolayısıyla hangi delillerin geçerli olduğunu pozitif hukuk belirler. Bu bağlamda iki delil sisteminden bahsedilebilir. Bunlardan birincisi ispat ve ikna aracı olarak kullanılabilecek delillerin ilgili yasada belirtildiği sistem olan **kanuni delil sistemi**, diğeri ise gerçeğin ortaya çıkarılması için ispat gücü olan her türlü delilin kabul edildiği, geçerli olduğu **serbest delil sistemidir**. Kanuni delil sisteminde yasada yer almayan deliller geçerli değildir ve gösterilse dahi yargıç tarafından dikkate alınmaz. Serbest delil sistemi ise karine ve emarelerden yararlanır. Bu delil sisteminde yasa bir tarafa ispat külfeti yüklemeyiz. Ancak iddiası olan taraf iddiasını ispatlamak ile mükelleftir.⁶

İspat için verilen tanımlamalar ve açıklamalarda **'delil'** kavramı vazgeçilmez bir unsur olarak yer almaktadır. Genel olarak hukukta tanık, bilirkişi, belge, ikrar gibi deliller kullanılır.⁷ Bu bağlamda vergi hukukunda **serbest delil sistemi** kabul edilmiştir. Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin ve kapsamının ispat edilmesi konusunda, ilke olarak, her türlü delil kabul edilir. Gerçek olay yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilecektir.



İlke olarak vergi hukukunda vergilemeyle ilgili hususu ileri süren bunu ispatlamakla mükelleftir. Bu genel kural içerisinde bir karine içermektedir. Bu karine **hayatın doğal akışına uyma karinesidir**. VUK'nun 3'ncü maddesinde yer alan vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır hükmü gerçekte bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin kural öngörmektedir.⁸ Başka bir ifadeyle vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesinin, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktıkları karineyi beraberinde getirmektedir. İspat yükünün dağılımıyla ilgili temel ilke uyarınca kural olarak, olayların olağan akışa uygun yönde oluştuğu kabul edilir.⁹

Vergi Hukukunda vergi doğuran olayların iktisadi, teknik ve ticari gereklere uygun olarak normal ve mutad akış içinde gelişmiş buldukları karinesi, genellikle vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir. Gerçekten vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az olarak gerçekleşmiş bulunduğu genellikle yükümlü tarafından ileri

⁶ Denetim İlke ve Esasları, s.136-137

⁷ Öncel M. & Kumrulu A. & Çağan, N.(2008) s.199

⁸ Öncel M. & Kumrulu A. & Çağan, N.(2008) s.25

⁹ Kaneti ,S. (1992) Sayı: 131

sürülür. Böyle bir durumda ispat yükü vergi yükümlüsüne düşmektedir.¹⁰

Son olarak belirtmekte fayda vardır ki; kanuni düzenlemede serbest delil sisteminin istisnaları da mevcuttur. Bunları özetleyecek olursak **Tanık ifadeleri** delil olarak kabul edilir. Ancak her türlü tanık ifadesinin delil olabilme niteliği yoktur. Tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için, vergiyi doğuran olay ile tabii (doğal) ve açık bir ilgisinin bulunması gereklidir. **Belge düzeni** ile ilgili kurallar uyarınca, vergilendirme ile ilgili olgulardan önemli bir bölümü yasanın gösterdiği belgelere bağlanmalıdır. Belge düzenine ilişkin kurallar uyarınca,

yükümlüler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir. Vergi Hukuku'nda **yemin** delil olarak kabul edilemez.



¹⁰ Kaneti ,S, (1992) Sayı: 131