



VERGİ KANUNLARININ UYGULAMASINDA İSPAT KÜLFETİ

Ünsal ÖZBEK^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi uygulamalarında ve vergi yargılamasındaki delil kavramını, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun meydana gelişinin ispatı için vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin ortaya koydukları, kanun ile geçerliliği kabul edilmiş maddi ve maddi olmayan ispat araçları olarak tanımlamak mümkündür. İspat araçları bazen vergi kanunlarında düzenlenmesi, kullanılması ve saklanması zorunlu kılınan belgeler ve defterler olurken bazen de bir işlem veya olay olabilmektedir.

2- YASAL DÜZENLEMELER ve YORUM

Vergi uygulamalarında ve vergi yargılamasındaki delillendirme (ispat) sistemine ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinden şu şekilde yer almaktadır:

"B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

Kanun metninden anlaşılacağı üzere vergi uygulamalarında ve yargılamasında "delil serbestisi ilkesi"nin geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü ve 19'uncu maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; vergi alacağının doğması için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın

(*) Vergi Denetmeni

gerçekleşmesi veya hukuki durumun meydana gelmesinin yanında gerçekleşen olayın veya meydana gelen hukuki durumun gerçek mahiyetinin de dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227'inci maddesinde *"..bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yeralmaktadır. Anlaşılabacağı üzere bu kayıtların belgelendirilmesi zorunluluğunun temel amacı, bunların ispat aracı olarak kullanılacak olmasıdır.

Kanunun öngördüğü belgeler ve belgelere dayalı oluşturulan kayıtların işlendiği defterler, aksi vergi idaresi tarafından ispatlanıncaya kadar yükümlü lehine ispat araçlarıdır. Yani doğru kabul edilir. Ancak kanuna uygun olmayan belgelere göre oluşturulan kayıtlar ve defterlerin varlığının tespiti halinde mükellef ispat vesikası olarak defter kayıtları ve belgeleri kullanamaz. Böyle bir durumun varlığı halinde Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4. bendine göre vergi idaresi, mükellefin defter ve belgelerinde yer alan kayıtları dikkate almaksızın (ya da kısmen dikkate alarak) mükellef matrahlarını re'sen tarh etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B fıkrasında vergiyi doğuran olay ve buna bağlı muamelelerin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği belirtilmektedir. Bu araştırma yapılırken taraflardan her birinin iddiasını ispatlaması pratik olarak mümkün olmadığından işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden tarafın bunu ispatlamak zorunda olduğu B fıkrasının son paragrafında hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla B fıkrasının son paragrafı ilk paragrafının açıklaması niteliğindedir.

Örneğin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan veya olayın özelliğine göre normal ve mu-

tad olan bir durumun mevcut olduğu hallerde mükellefin vergi ziyasına sebep olduğu iddiasının ispatı vergi idaresine (vergi inceleme elemanı veya vergi dairesi) düşmektedir. Yani sektör ortalamasında karlılık beyan eden bir mükellefin daha yüksek karlılıkta çalıştığının iddia eden inceleme elemanı bu iddiasını ispatlamakla mükelleftir.

Ancak iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun mevcut olduğu hallerde, örneğin onlarca kişiye vadeyle borç para veren ve faiz almadığını iddia eden bir kişinin bu iddiasını ispatlamak kendi üzerine düşmektedir.

Anlaşılabacağı üzere iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan durumun mevcudiyetini iddia edebilecek taraf duruma göre değiştiğinden ispatla yükümlü olan taraf da değişmektedir.

Burada farklı yorumlara neden olan ifade; *"olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan durum"*lardır. Örneğin marjinal bir örnek verirsek; vergi yükünün çok yüksek ve vergi dağılımının adaletsiz olduğu ve kayıtdışı ekonominin yüksek hacimlere ulaştığı bir ekonomide mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi yüksek olacaktır. Dolayısıyla sahte belge kullanmak, hasılatı gizlemek veya giderleri şişirmek gibi fiiller mükelleflerden beklenen bir hareket olacağından, kanun maddesinin yorumlanması neticesinde bunun aksini ispatlamak mükelleflere düşmektedir gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Sahte fatura kullanımında suçun olduğundan bahsedebilmemiz için kast unsurunun varlığı gereklidir. Ancak burda kastın olmadığını ispatlamak mükellefe mi düşmektedir? Yoksa kastın olduğu iddia makamına mı düşmektedir. Buna karar verebilmek için düzenleme ve kullanma fiilleri üzerinde durmak gerekecektir.

Sahte belge düzenleme fiilinin amacı genellikle komisyon kazancı elde olmak olsa da farklı amaçlar için de yapılabilmektedir. Örneğin birbirini tanıyan veya ortakları yönünden birbirine bağlı mükelleflerin vergi yükünü azaltmak ve stok dengesini sağlamak için birbirine fatura düzenlemesi çok sık rastlanan bir durumdur. Sahte belgeyi komisyon karşılığı düzenleyen mükellefler geçte olsa tespit edilebilirken örneğimizdeki durumun tespiti bazen imkansız olmaktadır. Bu duruma somut bir örnek verelim;

“X Oteli ile Y Araba Kiralama Şirketi yan yana ikamet etmektedir. Yaz aylarında X Oteli işlerinin iyi olması nedeniyle yüksek katma değer vergisi ödemek zorunda kalmaktadır. Y Araba Kiralama Şirketi ise genelde kayıtdışı çalışmakta ve her zaman devreden KDV ve zarar beyan etmektedir. Ancak Y Araba Kiralama Şirketi vergi dairesinin dikkatini çekmemek için biraz fatura kesmeyi düşünmektedir. Bu durumlardan haberdar olan iki mükellef anlaşmış ve Y Araba Kiralama Şirketi, X Oteline “Araba Kiralama Hizmeti” muhteviyatlı fatura düzenlemiştir. Bu yolla hem X Oteli ödenecek KDV’lerini azaltmış hemde Y Araba Kiralama Şirketi önceden düzenlemediği faturalar yerine biraz fatura düzenlemiş ve devreden KDV’si ve zararını azaltmış ayrıca vergi dairesinin olası izahat taleplerine karşılık önlem almıştır. Sonuç olarak iki mükellefte karlı çıkmıştır.”

Yukarıdaki örneğimizde detaylar bilinmediği sürece iki mükellef arasındaki normal bir ticari ilişki varmış gibi düşünülecektir. Vergi inceleme elemanı normal ve mutad olan bu durumda düzenlenen bu faturaların sahte olduğunu iddia etmesi halinde ispatlamakla yükümlü olacaktır. Ancak takdir edileceği üzere harici veriler olmaksızın bunu defter ve belgeler üzerinden tespit etmesi imkansızdır.

Komisyon karşılığında temin edilen sahte faturalar da ise durum oldukça farklıdır. Bu faturaların sahte olarak değerlendirilebilmesi için vergi incelemesi yapılması ve inceleme elemanın faturaların sahte olduğu yönünde görüş belirtmesi gerekmektedir. Yani inceleme yapılmaksızın vergi dairesinin böyle bir karara ulaşması hukuken eksik bir işlem olacaktır. Bir faturanın sahte olduğuna kanaatine varılırken şu hususlar dikkate alınmaktadır:

- Mükellefin bilinen adreslerinde faaliyetini sürdürüp sürdürmediği,
- Düzenlenen faturaların ve katma değer vergisi beyanlarının uyumlu olup olmadığı,
- KDV beyanlarına ve düzenlediği faturalara nispeten kabul edilebilir düzeyde gelir veya kurumlar vergisi beyan edip etmediği, beyan etti ise bunları ödeyip ödemediği,
- Sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle hakkında rapor yazılmış mükelleflerle ilişkisi olup olmadığı (Bu mükelleflerden fatura alınması veya bu mükelleflere fatura düzenlenmesi, şirket ortakların aynı olması gibi durumlar sahte fatura düzenleme fiilinin organizasyon şeklinde yapıldığına emare teşkil etmektedir.)
- Sahte fatura kullandığı raporlarla tespit edilmiş mükelleflere belge düzenleyip düzenlemediği,
- Mükellefin defter ve belgelerini incelemeye ibraz edip etmediği,
- Ödeme ve tahsilatlarını hangi yollara yapıldığı,
- Beyanlarında yer alan tutarlarda emtia-hizmet satacak ticari sermayeye, altyapıya ve işgücüne sahip olup olmadığı,

Yapılan bu tespitlerin yeterli görülmesi halinde başka bir veriye gerek kalmaksızın mükellefin düzenlediği faturaların bir kısmı veya tamamı veya da belli bir tarihten sonra düzenlediği faturalar sahte olarak kabul edilir. Bazı uzmanlar ve

vergi danışmanları bu tespitleri yetersiz görmektedir. Yani inceleme elemanlarının somut veriye dayanmadan bir mükellefi sahte belge düzenleyicisi ilan ettiklerini ve bundan mal alanlarında sahte belge kullanıcısı olarak incelemeye sevk edildiğini iddia etmektedirler. Ancak bu konuda gözden kaçan bir husus bulunmaktadır. Hiçbir işyeri, çalışanı, aracı, demirbaşı olmayan ve bilinen adreslerinde bulunmayan, ortaklarına ulaşılamayan, ancak buna karşılık milyonlarca TL tutarında fatura düzenleyen bir mükellefin sahte fatura ticareti yapmak dışında ne amaçla mükellefiyet tesis ettirmiş olabileceğidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre bu durum normal ve mutad değildir. İnceleme elemanının bu mükelleflerce düzenlenen faturaların sahte olduğunu iddia etmesi mevcut durumdan çıkartılan bir sonuçtur. Yani bir nevi adi karinedir. Bunun aksini iddia eden sahte faturanın düzenleyicisi ya da kullanıcısı, iddiasını Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre kanıtlamakla sorumludur.

Dolayısıyla inceleme elemanları özellikle sahte fatura kullanımı yönünden yapılan incelemelerde ispat yükünün mükellefte olduğunu kanaatiyle, mükelleften kastın olmadığı yönünde kanıtlar talep etmektedir.

Ancak muhtelif vergi mahkemesi ve danıştay kararlarında bu durumun ispat yükünün inceleme elemanı üzerinde olduğu ve eksik inceleme dayanan tarhiyatın hukuksuz olduğu yönünde karar vermektedir. Ayrıca inceleme elemanı ispat yükünün kendisinde olduğundan hareketle, muhtelif delillerle kastın varlığını ortaya koymuş olsa bile bu seferde mahkemeler kararlarında

doğrudan ifade edilmese de "Sanık şüpheden faydalanır ilkesi"¹ gereğince mükellefin doğruluğu tartışılmaz kanıtlarla kasıtlı olduğunun % 100 ispatlanması gerektiğinden bahsetmektedir.

Yani burada vergi idaresi ile yargı kurumları arasında görüş çatışması bulunmaktadır. Kanaatimizce Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince normal ve mutad olmayan durumun iddiası kim tarafından iddia ediliyorsa ispat yükünün onun üzerinde olduğudur. Dolayısıyla hiçbir sermayesi, işyeri, çalışanı, aracı, demirbaşı olmayan ve bilinen adreslerinde bulunmayan, ortaklarına ulaşılamayan, ancak buna karşılık milyonlarca TL tutarında fatura düzenleyen bir mükelleften nasıl mal veya hizmet aldığını kanıtlamakla sorumlu olan bu faturayı kullanandır. Çünkü yukarıda özellikleri sayılı bir mükellefin faaliyetinin gerçek olma ihtimali nerdeyse bulunmamaktadır. Ancak burada sahte faturayı kullanan mükellef için ayrıca bir ihtimal daha vardır ki, o da mükellefin kandırılmış olabileceğidir. Yani mal veya hizmet aldığı mükellefin başka bir mükellefe ait olan ve sahte olduğu raporla tespit edilmiş faturayı mükellefe vermiş olmasıdır. Ancak bu durumda da ispat yükü kanaatimizce basiretli bir tüccar gibi davranmak zorunda olan mükellefte olacaktır.

İspat yüküne ilişkin olarak verilebilecek örneklere defter ve belgelerin çalındığı, yandığı, zarar gördüğü iddiası eklenebilir. Burada ispat yükü duruma göre değişebilir. Örneğin mükellefin defterlerinin ve belgelerinin evinde veya arabasında çalındığı iddiası mükellef tarafından kanıtlanması gerekmektedir. Çünkü defter ve belgelerin neden arabada veya evde olduğunun izaha-

¹ Sanık şüpheden faydalanır ilkesi : Bir suç işlediği iddiasıyla yargılanan kimse hakkında mahkûmiyet kararının verilebilmesi için, o kimsenin o suçu işlediğinin % 100 oranında kesin olması, ispatlanmış bulunması gerektiğini ifade eden ilkedir. % 1'lik şüphe dahi, sanığın beraatine yol açar.

tinin yapılması gerekir. Bu konuya ilişkin olarak Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2001/784 sayılı kararında² özetle ;

“.....Dört yıla ait tüm defter ve belgelerin, çalındığı iddia edilen özel otomobilde bulundurulması mutad olmadığı gibi otomobil içinden hiçbir şey alınmayıp, hırsızların işine yaramayan defter ve belgelerin çalınması olgusu yaşamın olağan gözlemlerine uygun değildir.....

...Defterler ve belgelerin, V.U.K. 13.üncü maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan nedenden dolayı ibraz edilmediklerinin anlaşılmasına göre müşnet suçun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu ve mahkumiyet kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden, incelemenin iş yerinde yapılması gerektiğinden bahisle beraat hükmü tesisi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı CMUK. nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 2.2.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.”

İlgili kararda defter ve belgelerini çalındığı iddiasıyla ibraz etmeyen ve yapılan incelemenin işyerinde yapılmadığından bahisle dava açan mükellefin beraatine karar veren alt mahkemenin kararı kanuna aykırı olduğu ve bozulmasına karar verilmiştir. Yani Yargıtay 11. Ceza Dairesi defter ve belgelerinin kendi rızası dışında çalındığını kanıtlayamayan ve kendi lehinde deliller bulunan mükellefin beraatine karar veren alt mahkemenin kararının bozmuştur. Yani bu karardan da anlaşılacağı üzere mutad olmayan bir durumla karşı karşıya geldiğini iddia eden mükellef bunu kanıtlamak zorundadır.

3- SONUÇ

Yapılan vergi incelemeleri neticesinde bazen

vergi kaybının doğduğu bazende vergi kaybının yanında vergi suçu işlendiği sonucuna ulaşılmaktadır. İncelemenin konusuna göre değişmekle beraber iddia ve karşı iddiaların (savunmaların) delillendirilmesi yani ispat yükü bazen inceleme elemanında bazen de mükellefte olmaktadır. İnceleme elemanının iddiaları karşılığında mükellef kabul edilebilir bilgi ve belgeler sunabilirse inceleme elemanın ya durumu kabul etmesi gerekmekte veya kendi iddiasını güçlendiren yeni veriler bulması gerekmektedir. Örneğin sahte belgeyi mükellefin bilerek kullandığı yönünde iddiada bulunan inceleme elemanına karşı mükellef muvazaadan arî olarak fatura bedelini ödediğini kanıtlar ise ispat yükü inceleme elemanı üzerinde kalmaktadır. Sonuç olarak durumun özelliğine göre ispatla yükümlü olan taraf değişmektedir. Ancak yargı organlarının çoğunlukla ispatla yükümlü olarak idareyi ve inceleme elemanını görmesi kanaatimizce kabul edilebilir bir durum değildir, kanaatimizce iddianın özelliğine göre ispatla yükümlü tarafın belirlemesi gerekmektedir. İddianın veya savunmanın, normal ve mutad olan hangisi ise o tarafın ispatla yükümlü olmayacağı (veya tam tersinin) Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddesinde açıkça belirtilmiştir.

KAYNAKÇA

Vergi Usul Kanunu

² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2001/784 sayılı kararı