

Vergi Hukukunda Yorum ve İspat



Güray Kurşunoğlu

Direktör,
Vergi Bölümü

Vergilerin uygulanabilirliğinin temel koşulu kanuna dayanması gerekliliğidir. Buna verginin kanuniliği ilkesi adı verilir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi hükmü gereği vergi kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Ancak kanun hükmünün işlem ve olaylara nasıl uygulanacağı her zaman açık olmayabilir. Bu durumda kanun hükmünün yorumlanması başvurulacaktır. Bu nedenle vergide yorum çok önemlidir. Yorumda duyulan gereksinim nedeniyle bazen genel tebliğler, sirkülerler ve özgelgelerle vergiye ilişkin hükümlerin nasıl uygulanacağı konusu açıklanmaya çalışılır. Burada da yorum yapma ehliyeti, yani yorum yapanın hem ilgili kanuna hem de vergi kanunlarının geneline hâkim olması, isabetlilik açısından temel şarttır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ispat başlığını taşıyan 3/B maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergi hukukunda ispat yükümlülüğü iddiada bulunan tarafa yüklenmiştir. Gerek vergilendirme sırasında gerek yargılama aşamasında sadece iddiada bulunmak hakkın teslimi için yeterli değildir. İddianın hukuki sonuç yaratabilmesi için ispat külfetiyle ilgili kurallara göre belirlenecek ilgilisi tarafından usulüne uygun olarak kanıtlanması gerekir.

Vergi Hukukunda Yorum

Vergi hukukunda yoruma başvurulması “Kanunsuz vergi olmaz.” ilkesinin ihlal edildiği anlamına gelmez. Yorum, soyut hukuk kurallarının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için çeşitli esaslar göz önünde bulundurularak yapılan açıklamalardır. Yorum, yeni bir hüküm getirmez. Mevcut kanun hükümlerinin anlaşılmasını sağlayarak kanunların uygulanma biçimini gösterir. Vergi idaresi kanunları uygularken, vergi yargısı ise yargılama işlemini yaparken yoruma başvurur. Bu kapsamda yorumu gerekli kılan temel nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Mevzuatta kullanılan kelime ve terimlerin zaman içinde anlam ve ifade değişikliğine uğraması
- Kanun hükmünde uygulanması öngörülen durumlara ilişkin zaman içinde muhtelif değişiklikler olması
- Kanun hükmünün başlangıçta yeterli ölçüde açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmemesi
- Kanun hükmünün düzenlenmesinde genel ifadeler yerine öznel belirlemelere yer verilmesi
- Kanunda kullanılan genel ifadelerin özel durumlara ve olaylara tam olarak uygulanamaması
- Ekonomik değişim ve gelişmeleri kavrayacak kanun değişikliklerinin zamanında yapılamaması, eski hükümlerin öngörülmeleyen olay ve işlemlere uygulanmaya çalışılması
- Zamanla ortaya çıkmış mevzuat boşluklarının vergi kayıp ve kaçığına neden olmasının önüne geçme çabaları

- Kanuni düzenlemelerin zamanla rekabet eşitliğini bozucu bir unsur hâline dönüşmesi ve ekonomik çevrimi olumsuz etkilemesinin önüne geçilmeye çalışılması
- Ekonomik ve sosyal değişimlere paralel kanun değişikliği yapılabilmesi için önceden belirlenen öngörülere ilişkin düzenlemelerin tasarlanması gerekliliği

VUK’un üçüncü maddesinde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü yer alır. Söz konusu hükmün gerekçesinde yorumun vergi hukukundaki yerine ilişkin şu açıklamalara yer verilmektedir:

“Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden VUK’ta kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır. Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözümlenmesi sırasında, mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla ve bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de bugüne kadarki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir. Bu nedenle VUK ile ilgili olarak hazırlanan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını

gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. VUK'a vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve bilimsel yorumlama metodunun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metod olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi usul hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliği sağlayıcı bir ortam yaratacağı idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir. Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır."

Kanunların Yorumlanmasında Farklı Yaklaşımlar

Kanunların yorumlanmasında çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler; deyimisel (lafzi) yorum, tarihsel yorum, amaçsal yorum ve sistematik yorum olarak ayrılmaktadır.

Deyimsel Yorum

Deyimsel yorum yönteminde kanun hükümleri, maddeler, fıkralar ve bentlerdeki sözcüklerin dildeki anlamları araştırılır. Bu yöntemde kanun hükmünü sözüne göre anlamlandırmak esastır. Kanunun lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanunun ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin hukuk sisteminin

ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlamı ifade eder. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi yorumda genel kuraldır. Bu noktada bir vergi kanununun özü ile hüküm ifade etmesinin ne anlama geldiğini araştırmak gerekir. Kanun koyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini düşünmüştür. Kanunun sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır. Dolayısıyla lafzın açık olmaması hâlinde öze bakılması gerekir.

Yorumlayan Makamına Göre Yorum Türleri

Yorumu yapan makama göre yorum türlerini yasama yorumu, yürütme yorumu, yargısal yorum ve bilimsel yorum şeklinde dörde ayırmak mümkündür.

Yasama Yorumu

Kanun hükümleri belirli hâllerde doğrudan kanun koyucu olan yasama tarafından yorumlanır. Günümüzde yargı yetkisinin kullanılmasına yasama tarafından müdahale edilmesi anlamına geldiği için yasama yorumuna hukuk sistemlerinde yer verilmemektedir.

Yürütme (İdare) Yorumu

Vergi idaresinin vergi kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimi anlamına gelen idari yorum, yargı organları açısından bağlayıcı olmayıp yargı denetimi altındadır. İdari yorum, genel düzenleyici işlemlerle (genel tebliğler) yapılırsa genel ve soyut, bireysel işlemlerle (özelgeler) yapılırsa özel ve somut nitelik taşır.

Yargısal (Kazai) Yorum

Vergi uyumsuzluklarının çözümü sırasında vergi yargı organları tarafından, bir kanun hükmünün bir olaya uygulanması için yapılan en yaygın yorum türüdür.

Bilimsel Yorum

Vergi hukuku alanında çalışan bilim çevreleri tarafından yapılan ve resmî bir bağlayıcılığı olmayan ve ancak yol gösterici olarak kullanılan yorum türüdür.

“İstisnai örnekler dışında vergi hukukunda hakkında hüküm bulunmayan hâllerde gerek idarenin gerek yargı mercilerinin hüküm koyarak boşluk doldurmaları mümkün değildir.”

Vergi Kanunlarının Yorumlanmasına İlişkin Değerlendirme

Vergi hukukunda yorumda kanun metninin açık olduğu hâllerde deyimisel yorum yöntemi uygulanır ancak deyimisel yorum kanunun özüne aykırı olamaz. Kanun metninin açık olmadığı hâllerde ise diğer yorum yöntemlerine başvurulur. Bu yöntemler birbiri yerine değil birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına kesinlikle çıkılamaz.

Vergi hukukunda yorum konusu bağlamında vergi kanunlarında boşluk doldurma kavramına da kısaca değinmekte yarar vardır. Medeni Kanun birinci maddesinde hâkime, kanunda hüküm bulunmayan hâllerde kendini kanun koyucu yerine koyarak hüküm vazetme yetkisi tanınmıştır.¹ Vergi hukukunda uygulamaya yetki veren

böyle açık kanun hükümleri çok fazla olmamakla birlikte nadiren de olsa örf ve âdete açıkça yer verildiği görülmektedir. Bu konuda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediyelerin vergiden müstesna tutulmuş olması, yine VUK’ta örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderlerin tevsikinin zaruri tutulmamış olması gibi örnekler verilebilir. Bunun gibi istisnai örnekler dışında vergi hukukunda hakkında hüküm bulunmayan hâllerde gerek idarenin gerek yargı mercilerinin hüküm koyarak boşluk doldurmaları mümkün değildir.

Vergi Hukukunda İspat

Vergi hukuku açısından ispat, bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır. İspat ile mükellefler maddi bir olayı ortaya çıkarmaya çalışırlar. Vergi hukukunda ispatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturur. Türk vergi sisteminde, kanunlarda vergiyi doğuran olay diye tanımlanan olayın veya hukuki durumun (i) vergi yasalarında gösterilen belgelerle tespiti ve (ii) bu belgelerin yasalarda tutulması öngörülen defterlere süresi içerisinde kaydedilmiş olması esastır. Buna göre mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlem ve durumlarının belli edilmesi, gerektiğinde, denetlenmesi, incelenmesi ve tespiti amaçlanmaktadır.

İspat sadece yargılama aşamasında kullanılan bir hukuki müessese değildir. İdare ile yapılan işlemler sırasında da mükelleflerin idare nezdinde kendilerini ifade edebilmek, gerekli belgeleri sunmak ve kendini savunmak gibi durumlarda ispat müessesini kullanması söz konusu olur. Bunun en güzel örneği de vergi

¹ Kanun, sözü veya özü ile (ruhu ile) değindiği bütün konularda geçerlidir. Hakkında kanuni hüküm bulunmayan hâllerde Hakim, örf ve adete göre, örf ve adet yok ise, kendisi kanun koyucu olsaydı, o olaya nasıl bir çözüm bulacak idi ise (kural koyacak idi ise) ona göre hüküm verir. Hakim, hükümlerinde bilimsel görüşler ve kazai içtihatlardan yararlanır.

incelemeleridir. Bu aşamada ispat aracı olarak kullanılacak araçların neler olduğu önem kazanmaktadır.

İspat Araçları

VUK'un üçüncü maddesinde yemin, kanıt serbestisi dışında bırakılarak kanun koyucu tarafından yasaklanmıştır. Bu nedenle ne idare, ne de mükellef, kanıt külfetinin kendilerinde olması hâlinde, iddialarını kanıtlamak üzere karşı tarafa yemin teklif edemezler. Öte yandan ispat araçları genel anlamda mükellefin yararlanabileceği kanıtlar ve vergi idaresinin yararlanabileceği kanıtlar şeklinde bir sınıflandırmaya tâbi tutulabilir.

Mükellefin Yararlanabileceği Kanıtlar

Kanuni Defter ve Belgelerle İspatlama Zorunluluğu

VUK'un 171'inci ve müteakip maddeleri uyarınca vergi mükellefleri, ödedikleri verginin doğruluğunu ancak vergiyle ilgili muamelelerini usulüne uygun olarak düzenleyecekleri belgelerle tevsik ve yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydetmek suretiyle kanıtlayabilirler.

Belli Şekilde Kanıtlama Zorunluluğu

Kanun koyucu, bazen bir durumun aksinin kanıtlanabileceğini kabul etmekle birlikte, bu kanıtlamanın şeklini de göstermektedir. Bu durumda kanıtlama ancak kanunun gösterdiği biçimde yapıldığı takdirde hukuken bir değer taşıyabilir.

Vergi İdaresinin İşlemleri

Danıştay, bazı hâllerde vergi idaresinin aynı mükellef hakkında daha önce herhangi bir uyuşmazlık çıkarmaksızın yapmış olduğu işlemleri, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesinde kanıt olarak alabilmektedir.

Vergi İdaresinin Yararlanabileceği Kanıtlar

İkrar

Bir maddi olayın ya da bir hukuki durumun tarafı olan kişi tarafından doğrulanması olarak tanımlayabileceğimiz ikrar, serbest irade ürünü olmak koşuluyla, vergi hukuku bakımından idari yargı yerlerince öteden beri maddi delil olarak kabul edilmektedir. Ancak ikrarın kesin delil kabul edilmesi ve hâkimin de bununla bağlı olması taraflarca hazırlama ilkesi olan davalar için geçerlidir. Ceza yargısı ve idari yargıda ise bu ilke geçerli olmayıp hâkimin re'sen araştırma yapması ve yazılılık ilkeleri geçerli olduğundan ikrar kesin delil değildir. Nitekim Danıştay bazı kararlarında somut bir tespit yapılmadan ve ek delillerle desteklenmeden sadece ifade beyanlarına dayalı olarak işlem yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur.ⁱⁱ Danıştay bir kararında tarhiyatın mükellefin tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırılmış olması durumunda bile inceleme sırasında inceleme elemanına verilen ifadelerin, değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel olduğundan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir.ⁱⁱⁱ

Karine

Karine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız olan bir olayın; ihtilafli olan diğer bir olayın varlığının kanıtı olarak kabul edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre vergi hukukunda kanıt olarak karine, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır. Karineler, kanunda

ⁱⁱ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 07.04.2000 T., E.1999/424, K.2000/137 sayılı karar.

ⁱⁱⁱ Danıştay 3. Dairesi, 16.01.2001 T., E. 2000/905, K. 2001/16 sayılı kararı

düzenlenmiş olan kesin (aksi ispat olunmayan) ve kesin olmayan (aksi ispat edilebilir) karineler ve fiili karineler (hayat tecrübeleri) olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

VUK'un üçüncü maddesinde yer alan, "iktisadi, 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" kuralı, hayatın olağan akışı karinesi olarak adlandırılır. Hayatın olağan akışı karinesinde, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gerekere uygun olarak olumu bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir.¹

Resmi Kurum ve Mesleki Kuruluşlardan Alınan Bilgi ve Belgeler

Resmi kurum ve mesleki kuruluşlardan bilirkişi, vergiyi doğuran olayın tarafı olarak ya da görevleri dolayısıyla alınan belge ve bilgiler, kanıt serbestisi çerçevesinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Resmi kurumların kayıtlarının her zaman geçerli bir doğruluk karinesinden yararlanmakta olması mesleki kuruluşların da teknik konularla ilgili uzmanlıkları olan kişilerden oluşması, söz konusu belge ve bilgilere kanıt olarak bu önemi ifade etmektedir.

Yoklama Fişi ve İnceleme Tutanağı

VUK'un 127'nci ve devamı maddelerinde, yoklama ve yoklama fişine; 134'üncü ve devamı maddelerinde de vergi incelemesi ve inceleme sonucunda düzenlenmesi gereken tutanağa ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu tutanaklarla tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değer taşıyabilmeleri için yoklama fişi veya inceleme tutanağının, anılan maddelerde öngörülen usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmiş olması gereklidir.

El Defterleri

Danıştay içtihadı, özel (el) defterlerindeki kayıtların, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamele hakkında maddi delil olacağı yolundadır. Mükellef veya yetkilisi tarafından tutulduğunda uyumsuzluk bulunmayan bu tür defterlerdeki kayıtlar delil başlangıcı^{iv} oluştururlar. Dolayısıyla tartışmalı olmakla birlikte, el defterleri mükellefin aleyhine kanıt olarak hukuki değer taşıyabilirler.

Özel Hukuka İlişkin Kanıtlar

Vergiyi doğuran olay, genelde bir özel hukuk ilişkisine dayanır. Bu nedenle VUK'taki belge düzenleme yükümlülüğüyle ilgili hükümler izin verdiği ölçüde, bu ilişkileri düzenleyen özel hukuk işlemlerinin (sözleşme, senet, ibraname, noter belgesi, makbuz vb.) vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin varlığı ve gerçek mahiyeti hakkında kanıt olarak kullanılmasına hukuken engel yoktur. Örneğin kira sözleşmesi, noterde yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, vekâletnameme, banka tahsilat makbuzu, bono, çek gibi belgeler vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin kanıtlanmasında sıkça kullanılmaktadır.

İspat Yükü ve İspat Ölçüsü

İspat yükü kuralı, Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde "Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür." kuralına yer verilmiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190'ıncı maddesine göre ise "İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakiyaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir." Burada vakiyayı hangi tarafın ileri sürdüğü değil, o vakiyadan hangi tarafın lehine hak çıkardığı önemlidir.²

^{iv} Delil başlangıcı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 202/2'de şu şekilde tanımlanır: "İddia konusu hukuki işlemin tamamen ispatına yeterli olmamakla birlikte, söz konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kimse veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş belgedir."

Vergi hukukunda ispat yükünün dağılımıyla ilgili temel ilke, olayların olağan akışa uygun olarak oluştuğudur. VUK madde 3B/2 uyarınca olağan akışa uygun olmayan olay veya durumu ispat yükü bunu ileri sürene düşer. Danıştay önüne gelen bir olayda fatura aslı ve nüshası arasında farklılık olması hâlinde olağan akışa uygun olanın faturanın aslına göre işlem yapılması olduğu, bunun aksini iddia eden mükellefin başka belgelerle durumu ispat etmesi gerektiğine karar vermiştir.³

Genel kuraldan ayrı olarak bazı hallerde kanun, ispat yükünün kime ait olduğunu belirtmiş olabilir. Örneğin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı uygulamasında kazancın örtülü olarak dağıtılmadığını ispatlama yükümlülüğü mükellefe düşmektedir. Bunun yanı sıra kanunda aksi ispat edilemeyen yasal karinelere de yer verilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen örtülü sermaye, vergi hukukunda kesin yasal karineye örnektir.

İspat faaliyetinin ne zaman başarılı olmuş sayılacağı ispat ölçüsüne göre belirlenir. Bu anlamda ispat ölçüsü, bir vakıayı düzenleyen kuralın, o vakıa hakkındaki ispatın yeterliliği konusunda beklediği düzeydir.⁴ Türk vergi hukuku bakımından ispat ölçüsünü belirleyen kural ise VUK madde 3/B-1'de yer alır. Buna göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Söz konusu düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü gerçeklik olarak tespit eder. Gerçek ise VUK'un 19'uncu maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay yani maddi olayla ilgili gerçektir.

Tanıklık

Vergi hukukunda kanıtlama vasıtası olarak tanığa, idare tarafından belli koşullarla başvurulabilir. VUK'un 3'üncü maddesinde "*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" denilmektedir.⁵

Türk hukukunda tanık beyanı takdiri delildir. Bu nedenle, mahkeme tanık beyanı ile bağlı değildir. Tanık beyanı, medeni yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da takdiri bir delil olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için aranan ilk şart beyanda bulunan kimsenin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabi ve açık olmasıdır.

Uygulaması Sorunlu Olan İspat Müesseseleri

Vergi incelemelerinde zaman zaman inceleme elemanlarınca gizli emsal müessesesinden faydalandığı görülmektedir. Bilhassa transfer fiyatlandırması uygulamaları hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında gizli emsallere yer verilmek suretiyle mükelleflere zaman zaman tarhiyat yapılmaktadır. Gizli emsal ile ilgili uluslararası uygulamaya baktığımızda Çin, Almanya, Hindistan, İtalya, Meksika ve İsviçre gibi ülkelerin gizli emsalleri belirli düzeylerde kullandıkları; bununla birlikte Avusturya, Belçika, Brezilya, Danimarka, Fransa, Hong Kong, İrlanda, İsrail, Luxemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Singapur, Güney Kore, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri gibi birçok ülkenin gizli emsal kullanmadığı bilinmektedir.

“OECD Rehberi, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması tarhiyatları yaparken gizli emsalleri kullanmamalarını tavsiye etmektedir. Bunun nedeni, gizli bilgilere dayanarak önceden mükellefe beyan edilmeyen bilginin kullanılarak tarhiyat yapılmasının mükellefin savunma ve ispat hakkını zedelemesidir.”

OECD Rehberi, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması tarhiyatları yaparken gizli emsalleri kullanmamalarını tavsiye etmektedir. Bunun nedeni gizli bilgilere dayanarak önceden mükellefe beyan edilmeyen bilginin kullanılarak tarhiyat yapılmasının mükellefin savunma ve ispat hakkını zedelemesidir. Bununla birlikte OECD Rehberi’ne göre gizli emsalin kullanımı ancak ve ancak gizli emsale ilişkin bilgilerin mükellef ile paylaşılması ve mükellefin kendisini savunma konusunda eşit fırsata sahip olması şartıyla mümkün olabilmelidir.

Emsallere uygunluk açısından ispat yükü mükellefe ait olsa da aksini ispat yükümlülüğü idareye aittir ve gizli emsale dayanılarak yapılan bir tarhiyata itiraz etme olanağı bulunmadığından savunma ve ispat hakkını ortadan kaldırmaktadır. Yargı aşamasında da bu konunun mahkemece re’sen araştırılması gerekirken bazı durumlarda aksi uygulamalara rastlanmaktadır. Bu durum, yargılama ilkelerinden silahların eşitliği ilkesiyle ters düşmektedir. Diğer deyişle mükellefler söz konusu bilgilere ulaşamayacağından, savunma, karşı tez üretme, farklılıkları açıklama hakları kısmen ellerinden alınmaktadır. Ayrıca idare tarafından emsal kullanımı sırasında yapılabilecek tüm eksik ve hataların da sorgulanmasının önü kapanmaktadır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi hukukunda yorumun amacı, kanun koyucunun yoruma tâbi hükümlerle hedeflediği gerçek iradesini günün ekonomik ve sosyal koşulları da dikkate alınmak suretiyle açıklığa kavuşturmak ve uygulamasında belirsizlik olan hükümler hakkında yol göstermektir. Öte yandan vergi hukukunda ispat hem mükellefin hem de vergi idaresinin yararlanabileceği muhtelif kanıtlara dayanarak vergi ile ilgili işlem ve durumların belli edilmesini amaçlamaktadır.

Ancak uygulamada sorumlu vergicilik açısından önemli bir eksiklik görülmektedir. Bu da VUK'ta yer alan hayatın olağan akışı karinesinden hareketle, vergi idaresi ve ilk derece mahkemelerin somut olayın özelliklerine bakmaksızın genellikle vergiyi saldıktan sonra bunun aksini ispat etme yükümlülüğünü mükellefe bırakmalarıdır. Hâlbuki bu durum idari yargılamadaki re'sen araştırma ilkesiyle örtüşmediği gibi, elinde hiçbir kamusal yetki olmayan mükellefin hukuki kısıtlamalar karşısında ispat imkânı son derece kısıtlıdır.

Bu nedenle VUK'ta 3'üncü maddeden başlayarak re'sen araştırma ilkesine yer verilerek mükellefin ispat imkânları genişletilmeli ve en önemlisi idareye toplanan kanıtları ve bu kanıtların kaynaklarını olası bir uyuşmazlık sürecinde mükellefle açıkça paylaşma yükümlülüğü getirilmelidir. Bu sayede taraflardan birince ortaya sunulan ispat aracı, gerçek anlamda objektif bir nitelik kazanacak, idarenin gizli emsal göstermesi gibi uygulamalarda mükellefin kiminle karşılaştırıldığını tam olarak bilmesi ve o firmaların varsa ticari ya da özel durumlarıyla ilgili yorum yapma olanağı bulması neticesinde hukuki açıdan daha hakkaniyetli neticeler ortaya çıkacaktır.

REFERANSLAR

- ¹ Eda Özdiğer Küçük (2011): **Vergi Hukukunda Karineler**, Doktora Tezi, Ankara <http://acikarsiv.ankara.edu.tr>
- ² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes (2011): **Medeni Usul Hukuku**, 11. Baskı, Ankara.
- ³ Neslihan Karataş Durmuş (2014): "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18.
- ⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, a.g.e.
- ⁵ Durmuş, a.g.e